وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور يحي فارس - المدية -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

بعنوان

إنعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع المدية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر
تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبة:
نجيوي سلمى

تحت إشراف:
د/ مزيود إبراهيم

أعضاء لجنة المناقشة:

د. سماي علي	أستاذ محاضر	جامعة المدية	رئيسا
د. مزيود إبراهيم	أستاذ محاضر	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
د. بوعرار شمس الدين	أستاذ محاضر	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2016/2015.


بسم الله الرحمن الرحيم

تشكرات

إن أول شكر هو لله الواحد ذو الفضل الذي وفقني وأعانني على إتمام هذا العمل المتواضع.

وأتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف: " مزيود إبراهيم " على ما قدمه لي من توجيهات ساعدت في إتمام هذه المذكرة.

كما أتوجه بالشكر إلى أعضاء اللجنة لقبولهم مناقشة مذكرتي، وإلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - بجامعة المدية -

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر لكل عمال مؤسسة سونلغاز فرع المدية خاصة عمال مصلحة المالية والمحاسبة على كل المساعدات والتوجيهات التي قدموها لنا وأفادتنا في الدراسة التطبيقية.

وأشكر كل من ساعدني ولو بالقليل في إنجاز هذا العمل.

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى والدي حفظهما الله وأطال في عمريهما.

وإلى إخوتي وكل الأقارب.

إلى كل الزملاء والأصدقاء كل باسمه.

إلى كل من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي.

إلى كل من هم في قلبي ولم يكتبهم قلمي.

إلى كل من يتصفح المذكرة.

الملخص:

توضح هذه الدراسة مدى إمكان النظام المحاسبي المالي في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية للمؤسسة، وأخذت الدراسة إلى التعرف على الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من الأمور المهمة في المحاسبة فهو الذي يقدم المعلومات المالية والمحاسبية بشيء من التفصيل والشفافية من دون لبس أو تضليل، وأنه يظهر نتائج واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ثم يجب على أي مؤسسة أن تقوم بالإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية وفقا لما يتطلبه النظام المحاسبي المالي استجابة للمعايير المحاسبة الدولية. وأن تطبيق النظام المحاسبي المالي يساهم بدرجة كبيرة في زيادة درجة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية.

Résumé:

Cette étude montre à quel point le système comptable financier augmentant le niveau de divulgation d'entreprise de l'information financière, et à pris pour identifier la divulgation de la comptabilité, qui est l'une des choses importantes dans la comptabilité, est celui qui fournit de l'information comptable et financier en détail et de transparence sans confusion ou induire en erreur, et il montre des résultats clair pour la situation financier de l'entreprise, puis à toute entreprise doivent divulgues des renseignement financières et comptable requis par le système comptable financière en réponse à des normes comptables internationales. Et que l'application de système comptable financière a contribué pleinement à la croissance de la divulgation financière et comptable des états financières.

Mots clés:

Système comptable financière, la divulgation comptable, les états financières.

مقدمة الفصل الأول:

عرفت الجزائر في العشرية الأخيرة تغييرات جذرية في ممارستها المحاسبية تمثلت أساسا في صدور وتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي جاء من أجل أن يقرب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية العالمية وذلك بجعل هذا النظام يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية، كما أن هذا النظام يحدد بوضوح المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات للتقليل من الأخطار وتسهيل مراجعة الحسابات، كما أنه يستجيب لاحتياجات المستثمرين في الحصول على معلومات مالية منسجمة ويمكن الاستفادة منها لاتخاذ القرارات المناسبة.

لقد جاء النظام المحاسبي المالي ليغطي النقائص الموجودة في النظام القديم وكمحاولة لإيجاد حلول مناسبة لها بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية، إضافة إلى ما سبق جاء النظام المحاسبي المالي بمدونة حسابات تتكون من 07 أصناف محاسبية، وهذا ما لا نجده ضمن معايير المحاسبة الدولية. وللإشارة سوف يجعل هذا النظام القوائم المالية أكثر شفافية ويسهل عملية مراقبة الحسابات ويوفر معلومات واضحة وشفافة، إضافة إلى أنه ينتج معلومات صادقة وقابلة للمقارنة، كذلك يسمح بتحديد الوضعية المالية الصادقة للمؤسسات وتوفير معلومات حول أداء ومحاسبة المؤسسة للمستثمرين من موردين، زبائن،وكل الهيئات المالية الأخرى، وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: قواعد الإدراج والتقييم وبنية الحسابات.

المبحث الثالث: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

لقد قام النظام المحاسبي المالي بتغيير الممارسات المحاسبية لتصبح ممارسات دولية لذلك اعتبر نظام مهم يساعد المؤسسات لتكون على مستوى دولي ويهدف إلى إظهار المعلومات المالية للمؤسسة في صورة صادقة وذلك ليزيد ثقة المستثمرين.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني، لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

أولا: مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

لقد بدأت اللجنة عملية إصلاح (تحديث) المخطط المحاسبي الوطني بداية من سنة 2001، ممولة من طرف البنك الدولي، حيث مرت هذه العملية بثلاثة مراحل أساسية كمايلي:

*المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية. في نهاية هذه المرحلة كان أمام اللجنة ثلاث خيارات:

– الإبقاء على المخطط الوطني وإدخال بعض الإصلاحات عليه ليتماشى مع التغيرات الجديدة.

– ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة، من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.

– تغيير شكل المخطط المحاسبي الوطني، من خلال وضع إطار تصوري محاسبي ومبادئ وقواعد جديدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.[1]

وقد اتفقت في الأخير على الخيار الثالث. ثم انتقلت إلى المراحل الموالية:

*المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة ولقد شملت:

– التعريف بالإطار التصوري.

– التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء، والإيرادات.

– مدونة حسابات وقواعد عمل الحسابات.

– نماذج القوائم المالية الجديدة ولواجهتها، ومصطلحات تفسيرية.

[1]شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص 14-15.

*المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي مالي جديد.[1]

ثانيا: تعريف النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 في المادة 3 التي تنص بالمحاسبة المالية كمايلي:

" إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام الإصدار المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".[2]

وقد كان من المنتظر أن يطبق هذا النظام ابتداء من 2009/01/01 بموجب القرار المذكور أعلاه وقد تم تغير تاريخ تطبيقه وتأجيله لغاية 2010/10/10.

ثالثا: مجال التطبيق

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05، من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

يطبق هذا النظام على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها والمعنيون بمسك المحاسبة هم:[3]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، ولم يحدد القانون هذا الحد ومنه عليها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، حيث ستحدد شروط وكيفيات ذلك عن طريق التنظيم.

---

[1] بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية-بالتطبيق على حالة الجزائر-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 173.

[2] المادة 03 من القانون رقم 07-11، المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74، الصادر في 2007/11/25، ص 3.

[3] المادة 05،04،02، من القانون رقم 07-11، نفس المرجع، ص 3.

المطلب الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية

يقوم النظام المحاسبي المالي على عدة فروض ومبادئ تساعد مستخدم هذا النظام على معرفته واستعماله بمرونة أكثر وسيتم التطرق إليها في هذا المطلب.

أولا: الفروض الأساسية

*أساس الاستحقاق (الفقرة 22 من الإطار المفاهيمي):الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو أن التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية اللاحقة، يعني أنه يتم الاعتراف بأثر العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند استلام أو دفع النقدية. فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها.

*الاستمرارية في الاستغلال (الفقرة 23 من الإطار المفاهيمي): القوائم المالية تحضر على أساس فرضية أن عملية الاستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، باعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم، والمبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.[1]

ثانيا: المبادئ المحاسبية الأساسية

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمنيا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهي: [2]

1- **مبدأ الدورة المحاسبية:** عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/02/ن وتنتهي في 12/31/ن، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

[1] شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علومالتسيير، تخصص محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة،جامعة باتنة، سنة 2008-2009، ص 40.

[2] لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، سنة 2011-2012، ص 28.

2- **استقلالية الفترات:** النتيجة المحققة في كل فترة مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

3- **قاعدة الوحدة المحاسبية:** تعتبر المؤسسة كوحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المؤسسة من ناحية، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو المساهمين من ناحية أخرى، وعليه فيجب ألا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها.

4- **قاعدة الوحدة النقدية:**لا بد من توحيد القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة، ولقد فرض النظام المحاسبي المالي ضرورة مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري).

5- **مبدأ الأهمية النسبية:** تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان غيابها من القوائم المالية يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف مستعملي هذه القوائم.

6- **مبدأ الحيطة والحذر**: يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها، لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

7- **مبدأ استمرارية الطرق:** إن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة خلال الفترات المتعاقبة، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.[1]

8- **مبدأ التكلفة التاريخية:**تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة. بخلاف فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وفي حالات خاصة، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية.

9- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

[1] لزعر محمد سامي، مرجع سابق، ص 29.

10- **أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:** من الضروري تسجيل وإظهار العمليات والأحداث الاقتصادية حسب حقيقتها الاقتصادية، وليس حسب شكلها القانوني. فمثلا عملية القرض الإيجاري من الناحية القانونية تعتبر عملية إيجار، أما من الناحية الاقتصادية فهي تعتبر عملية بيع أو شراء.

11- **مبدأ عدم المقاصة:** لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء بالتتابع، أو على أساس صاف.

12- **الصورة العادلة:** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تتوفر هذه الصورة لا بد من احترام القواعد والمبادئ المحاسبية، وتكون القوائم المالية للمؤسسة قادرة على تقديم المعلومات ذات الصلة عن الوضع المالي والأداء والتغييرات في الوضع المالي لها. وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه وتبرير ذلك في الملحق.

13- **مبدأ القيد المزدوج:** تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج"، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.[1]

المطلب الثالث:أهمية النظام المحاسبي المالي وأهدافه

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لاحتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما أنه يساعد في تحقيق العديد من الأهداف التي من أهمها التأقلم مع البيئة الدولية.

أولا: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيمايلي:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات المتلاعبات.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.

[1] لزعر محمد سامي، مرجع سابق، ص ص 29- 30.

– يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.

– يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

– يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.

– يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.

– يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

– انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

– تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

– يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

– يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.

– يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

– يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.[1]

– تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

– يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية.

– يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد، خاصة في مجال الإفصاح والقياس.

[1] مخلوفي محمد عادل، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز (المديرية الجهوية- ورقلة)، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، سنة 2015/2014، ص27.

– تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة.

– يشكل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية.

– يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الإيجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

– يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافة للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات للاستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار.

– تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية الدولية.[1]

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي والذي اعتمد في إطاره التصوري على المعايير المحاسبية الدولية، تم إعداده بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

– نشر معلومات وافية، صادقة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد على فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين،

– إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات،

– جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نشاطها في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية،

[1] مخلوفي محمد عادل، مرجع سابق، ص 28.

– توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا،

– تعريف الإطار المفاهيمي بما فيه مجال التطبيق، مستخدمي البيانات المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، مبادئ المحاسبة والاتفاقيات القاعدية... الخ،

– قواعد التقييم العامة والخاصة، حيث يضم مختلف قواعد التقييم المحاسبي وكذا متابعة العمليات،

– تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر،

– تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الجزائرية ونظيراتها الأجنبية،[1]

– تعزيز مكانة الجزائر والثقة في نظامها المحاسبي لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية،

– العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات)،

– التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي،

– المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية،

– ترقية التعليم المحاسبي والتسيير بالارتكاز على قواعد مشتركة،

– تستفيد الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول[2].

[1] مقراني عبد الكريم، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة وفي تجسيد تطبيق النظام المحاسبي الماليمداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير الدولية للمحاسبة ومعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 4.

[2] كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد في الجزائر، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف-، ص ص 292-294.

المبحث الثاني: قواعد الإدراج والتقييم وبنية الحسابات

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، كما أعطى مدونة للحسابات تشكل بنية النظام المحاسبي المالي، وحدد قواعد الإدراج وسير الحسابات وعالج القواعد الخاصة للإدراج والتقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم، وتطرق للقواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة في حالة العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، مسك الحسابات المدمجة والمجمعة وبعض الحالات الأخرى.

المطلب الأول: القواعد العامة للإدراج والتقييم

تدرج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الحسابات عندما تكون لها كلفة أو قيمة يمكن تحديدها بطريقة صادقة، ومن المحتمل أن تعود منها أو عليها منافع اقتصادية مستقبلية، فلم يعد عامل ملكية عناصر الذمة المحدد الرئيسي لإدراج هذه الأخيرة في الميزانية، بل أصبح الشرط الأساسي للإدراج هو أن هذه العناصر يمكن تقييمها ومن المنتظر أن تحقق منه أو عليه منافع اقتصادية مستقبلية، وعليه يجب إدراج عناصر الأصول التي يسيطر عليها الكيان ولا تمتلكها كالأصول التي يتحصل عليها الكيان عن طريق القرض الإيجاري أو عن طريق الكراء ضمن أصول الكيان.

وتقييم العناصر المدرج في الحسابات على أساس تكلفتها التاريخية، إلا أنه يعمد وفقا لبعض الشروط إلى إعادة مراجعة قيمة بعض العناصر بالاستناد على:

– القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة): وهي ما يعادل قيمة أحد عناصر الأصول أو الخصوم بتاريخ التقييم، فبالنسبة للأصول تمثل القيمة الحقيقية للأصل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيعه ضمن ظروف المنافسة العادية، أما بالنسبة للخصوم فتمثل المبلغ الواجب رصده لمواجهة الالتزامات الحالية،

– قيمة الإنجاز: تمثل تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة مضاف إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عملية الإنتاج (الأعباء المباشرة وغير المباشرة)،[1]

– القيمة المحينة (القيمة النفعية): تمثل القيمة النفعية للأصل سيولة الأموال المستقبلية المنتظر تدفقاتها باستعمال هذا الأصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع، بينما القيمة المحينة للخصوم فهي صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية التزامات النشاطات العادية.

[1] يوسفي رفيق، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة لنيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، سنة 2011/2010، ص 64.

1-التثبيتات العينية والمعنوية:

تقيم وتدرج التثبيتات العينية والمعنوية في الحسابات كأصول وفقا للقاعدة العامة للتقييم والإدراج إذا كان من المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ومن الممكن تقييم تكلفتها بصورة صادقة، مع مراعاة الأحكام والقواعد الآتية:

- لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات العناصر ذات القيم الضعيفة، حيث تعتبر كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها،

- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية في الحسابات في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من السنة المالية الواحدة،

- تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة،

- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى، قياسا بما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم استخدامها.

- تدرج التثبيتات في الحسابات بالتكلفة المنسوبة إليها مباشرة، والمتمثلة بتكلفة الاقتناء ومصاريف النقل والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، أو تكلفة الإنتاج والمتمثلة في تكلفة العتاد وتكلفة اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى بالنسبة للتثبيتات التي ينتجها الكيان لنفسه،

- تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع أو تكلفة التجديد إلى كلفة إنتاج أو اقتناء التثبيت المعني إذا كان التفكيك أو التجديد يشكل التزام الكيان،[1]

- تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمته الأصل النفقات الملحقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات حسب طبيعتها في شكل أعباء السنة المالية المستحقة، إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى الأصل أو إذا كانت ترفع من قيمته المحاسبية ومن المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع مستقبلية تفوق المستوى الحالي لنجاعته،

- تشكل الأراضي والمباني أصول متمايزة وتعالج كل على حدى حتى لو تم اقتناءها معا فالبنايات هي أصول قابلة للاهتلاك بينما الأراضي تمثل أصول غير قابلة للاهتلاك،

[1] يوسفي رفيق، مرجع سابق، ص 65.

– تشكل نفقات البحث أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها،

– تدرج العقارات في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيت عيني، ويمكن القيام بتقييمها مع نهاية كل سنة مالية إما بتكلفتها التاريخية منقوصا منها مجموع الاهتلاكات أو بتكلفتها السوقية وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات إلى حين خروجها أو تغيير وجهة تخصيصها، وفي حالة اختبار طريقة التكلفة السوقية تدرج الخسائر أو الفوائد الناجمة عن تغيير القيمة الحقيقية للعقار في الحسابات ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية،

– تقييم الأصول البيولوجية في الحسابات لدى إدراجها الأولي في الحسابات وفي تاريخ كل إقفال بقيمتها الحقيقية مطروحا منها المصاريف المقدرة في حالة البيع، وإذا استحال تقدير القيمة الحقيقية بصورة صادقة يتم التقييم بكلفتها منقوص منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، وتدرج الخسائر والأرباح الناجمة عن تغير القيمة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية،

– يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية التي يحددها مسبقا بمبلغها المعاد تقييمه منقوص منه مجموع الاهتلاكات، بعد إدراجها الأولي باعتبارها أصلا بتكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات، وتتم عملية إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيت العيني اختلافات كبيرة، ويصحح مجموع الاهتلاكات في تاريخ التقييم مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل،

– إذا ارتفعت القيمة المحاسبية للأصل عند إعادة تقييمه، فإن الزيادة تسجل في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان (فارق إعادة التقييم)، وإذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى لنفس الأصل سلبية أدرجت سابقا كعبء يتم إدراجها كنواتج، أما إذا انخفضت فإن هذه الخسائر تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم التي سبق إدراجها في الحسابات كرؤوس أموال خاصة للأصل، ويقيد الرصيد السلبي المحتمل كعبء،[1]

– الاهتلاك هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصول على مدار عمرها الاقتصادي ، وهو استهلاك للمنافع الاقتصادية للأصول العينية والمعنوية، ويحتسب كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه، وهناك ثلاث طرق لحساب أقساطه وهي الطريقة الخطية، الطريقة المتزايدة

[1] رحال نصر وآخرون، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 8.

والطريقة المتناقصة، ويفترض أن لاتتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما وإذا كان العكس فيجب على الكيان تقديم كل المعلومات الخاصة بهذا التثبيت في ملحق الكشوف المالية،

– يحذف أي تثبيت معنوي أو عيني من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عند وضعه خارج الاستغلال بصورة دائمة، وتحدد الأرباح والخسائر المتأتية عن طريق الفارق بين نتيجة الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية، وتدرج في الحسابات كنواتج أو أعباء في حسابات النتائج.

2–التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية):

وتدرج التثبيتات المالية أو الأصول المالية غير الجارية المملوكة للكيان في الحسابات تبعا لنفعيتها ولدواعي اقتنائها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة، مع مراعاة الأحكام والقواعد الآتية:

– تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها الحقيقية بما فيها مصاريف الوساطة، الرسوم غير المستردة والمصاريف البنكية،

– تسجل في الحسابات الدائنة للكشوف المالية الفردية المشاركات في فروع المؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة والتي لم يتم حيازتها لغرض التنازل عنها في المستقبل القريب بتكلفتها المهتلكة، وتخضع عند تاريخ إقفال السنة المالية لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات الخسائر المحتملة،

التكلفة المهتلكة للأصول = قيمة الأصل المالي عند الإدراج – التسديدات+ الاهتلاكات – خسائر القيمة أو الديون المعدومة (غير القابلة للتحصيل)

الاهتلاكات = المبلغ الأصلي – المبلغ عند الاستحقاق

– تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية المتمثلة في:[1]

* السندات التي تم تسعيرها السعر ⟵ الشهر الأخير من السنة المالية.

* السندات التي لم يتم تسعيرهابقيمة ⟵ ضية المحتملة.

ويدرج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة والمبالغ المدرجة في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية،

[1] يوسفي رفيق، مرجع سابق، ص ص 66-67.

– يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان حتى حلول أجال استحقاقها بتكلفتها المهتلكة، وتخضع لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات الخسائر المحتملة وفقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

– عند التنازل الجزئي عن التوظيفات المالية يتم تقييم الجزء المحتفظ به بالتكلفة المتوسطة المرجحة.

3– المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:

تصنف الأصول في شكل مخزونات (أصول جارية) أو تثبيتات (أصول غير جارية) على أساس وجهتها واستعمالاتها في إطار نشاط الكيان، وتدرج وتقيم المخزونات وفقا للقواعد العامة لتقييم وإدراج الأصول مع مراعاة مايلي:

– تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزون لمكانه في حالته الطبيعية وتشمل تكلفة الشراء (سعر الشراء + مصاريف الشراء)، تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين الأعباء المباشرة وغير المباشرة)، المصاريف العامة (المصاريف المالية) والمصاريف الإدارية المنسوبة له بشكل مباشر، وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكلفة الحقيقية أو التكلفة الموحدة القياسية (تكاليف محددة مسبقا) والتي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية،

– عندما لايمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، تقيم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مماثلة في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول،

– تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة الإنجاز الصافي (سعر البيع المقدر – تكلفة التسويق) عملا بمبدأ الحيطة والحذر، وتدرج خسائر القيمة في حساب النتائج كأعباء.

– تقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الصادر أولا وارد أولا أو بالسعر الوسطي المرجح،

– تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها كنواتج أو أعباء.[1]

[1] يوسفي رفيق، مرجع سابق، ص ص 68-69.

4- الإعانات:

الإعانة العمومية هي عملية تحويل لموارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد بفعل امتثاله للشروط المرتبطة بأنشطته الماضية أو المستقبلية، وتدرج في الحسابات الخاصة بالكيان وفقا لمايلي:

- تدرج الإعانات كنواتج في حساب النتائج للسنة المالية أو لعدة سنوات حسب وتيرة التكاليف التي تلحق بها والمفترض بالإعانة تعويضها، والإعانة المرتبطة بالتثبيتات أو الأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كنواتج حسب ما يتناسب وقسط الاهتلاك المحتسب، أما الإعانة فتشكل نواتج مؤجلة في عرض الميزانية،
- تدرج الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر التي حصلت سابقا والتي تشكل دعما ماليا غير مرتبط بتكاليف، في الحسابات كنواتج في تاريخ اكتسابها،
- تدرج الإعانة الموجهة لتمويل تثبيت غير قابل للاهتلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها هذا التثبيت غير قابل للتصرف، وفي حالة عدم وجود شرط عدم القابلية للتصرف فتسجل الإعانة في شكل نواتج على مدى 10 أعوام حسب الطريقة الخطية،
- لا تدرج الإعانة العمومية في شكل نواتج أو أصول إلا إذا توفر ضمان مقبول (امتثال الكيان للشروط الملحقة بالإعانة أو أن الإعانة سيتم استلامها فعلا)،
- في الحالات الاستثنائية التي يضطر الكيان فيها لسداد قيمة الإعانة، تدرج هذه التسديدات باعتبارها تغيير لتقدير حسابي فيرجع التسديدات في المقام الأول إلا كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة ويدرج الفائض في الحسابات كعبء.

5-مؤونات المخاطر والأعباء:

مؤونات المخاطر والأعباء هي خصوم يكون استحقاقها غير مؤكد، تدرج في الحسابات مع نهاية السنة المالية بالمبلغ الذي يمثل أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي هذا الالتزام، وتدرج في الحالات الآتية:

- عندما يكون للكيان التزام راهن ناتج عن أحداث ماضية،
- عندما يكون من المحتمل خروج موارد لإطفاء هذا الالتزام، [1]

[1] يوسفي رفيق، مرجع سابق،ص 69.

– عندما يمكن تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوق به.

فلا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محل مؤونات أعباء ولا تستعمل أي مؤونة إلا للنفقات التي من أجلها يتم إدراجها أصلا في الحسابات.

6- القروض والخصوم المالية الأخرى:

تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الاقتناء يعمد إلى إعادة تقييم الخصوم المالية من غير التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التجارية بتكلفتها المهتلكة.

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل.

المطلب الثاني: حالات خاصة للتقييم والإدراج

عالج النظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، بعض الحالات التي لها خصوصية في التقييم والإدراج ومسك الحسابات، فبين الإجراءات المحاسبية الخاصة بالعمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، وشرح كيفيات الإدماج وتجميع الكيانات وطرق المعالجة المحاسبية لبعض العمليات كعقود الإيجار التمويلي والعقود طويلة الأجل.

1-العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير:

تعتبر العمليات التي تمت بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة والعمليات التي قام بها الكيان لحساب أطراف أخرى، عمليات لها طبيعة خاصة لذا تعالج محاسبيا وفق إجراءات وقواعد خاصة، كمايلي:

أ-شركات المساهمة: العمليات التي تقوم بها شركات المساهمة والتي تتم بصورة مشتركة وفق اتفاق تعاقدي، يتفق بمقتضاه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، فالتسجيل المحاسبي لدى كل مساهم من المساهمين يتم وفق الشروط التعاقدية والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء مع مراعاة مايلي:

– إذا كانت العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة محاسبيا من طرف مسير وحيد، تدرج الأعباء والنواتج المتعلقة بالعمليات المشتركة مع أعباء ونواتج المسير، ويقتصر كل مساهم على تسجيل قسط النتيجة التي تعود عليه في شكل نواتج أو أعباء،[1]

[1] يوسفي رفيق، مرجع سابق، ص ص 70-71.

– عندما تقتضي العمليات المشتركة مراقبة وملكية مشتركة لأصل أو عدة أصول، يدرج كل مساهم القسط الخاص به من الأصول والخصوم في حساباته زيادة على حصته من النواتج والأعباء،

– عندما تنجز العمليات المشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل شريك من الشركاء المساهمين على قسط، يجب أن يدرج كل واحد من الشركاء المساهمين في حساباته القسط الذي يعود إليه من الأصول والخصوم والنواتج والأعباء والنتيجة وتدفقات الخزينة للكيانات المشتركة.

ب– امتيازات المرفق العمومي: يقصد بامتياز المرفق العمومي أن شخصية عمومية تتخلى لشخصية أخرى مادية أو معنوية على تنفيذ خدمة عامة مقابل مداخيل على مستعملي الخدمة العامة المرتبطة بالامتياز، وتدرج الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز في ميزانية الكيان صاحب الامتياز، ويكفل المستوى المطلوب للطاقة الإنتاجية الخاصة بمنشآت المرفق العام المتنازل عنه باستعمال الاهتلاكات أو عند الاقتضاء، بواسطة مؤونات ملائمة (مؤونات من أجل التجديد).

ج– العمليات المنجزة لحساب الغير: تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفته وكيل في حسابات الأطراف الأخرى ولا يسجل الوكيل إلا الأجر الذي يتلقاه في حساب النتائج، أما بالنسبة للعمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسمه تدرج في حساباته حسب نوعها، نواتج أو أعباء.

2– الإدماج (تجميع الكيانات والحسابات المدمجة):

كل كيان له مقر أو نشاط رئيسي داخل الإقليم الوطني ويراقب أو يهيمن على كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة كشوفا مالية مدمجة للمجموعة ككل، وتهدف هذه الحسابات المدمجة أو الموحدة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية وحساب النتيجة لمجموع الكيانات كما لو كانت كيان واحد.[1]

أ– إدماج الفروع: تدمج الفروع محاسبيا وفق طريقة التكامل الشامل كمايلي:

– الميزانية: تأخذ جميع عناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة فتحل محل قيمتها المحاسبية مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة بهذه الكيانات والمحددة حسب قواعد الإدماج،

– جدول حساب النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموعة محل عمليات الشركة المدمجة (الشركة الأم) باستثناء العمليات المعالجة من قبل الكيانات التي هي جزء من المجموعة فيما بينها،

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 147.

– ملحق الكشوف المالية: يشمل على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح للكيان بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموعة، كما يحتوي على جدول لتغير محيط الإدماج بين جميع العمليات التي أثرت فيه بفعل عمليات الاقتناء والتنازل على السندات.

ب– إدماج الكيانات المشاركة: الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا (الحيازة على الأقل على 20 % من حقوق التصويت) فهو ليس كيانا فرعيا ولا كيان أنشيء في إطار عمليات تتم بصورة مشتركة وتدرج المساهمات عند إعداد الحسابات المجمعة حسب طريقة المعادلة كمايلي:[1]

– الميزانية: إحلال الحصة التي تمثلها السندات من رؤوس الأموال ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات واحتساب حصة المجموعة في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة،

– جدول حساب النتائج: يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في النتيجة، مع الأخذ في الحسبان في حساب نتيجة الكيان المشارك هذه النتيجة المدمجة.

ولدى دخول أي كيان محيط الإدماج يتم تحديد فارق الإدماج الأول بالفرق بين تكلفة اقتناء السندات والحصة الغير معاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان، ويتكون فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين يعالج كل منهما بطريقة مختلفة.

– فارق التقييم: هو الفرق بين القيمة المحاسبية لعناصر الأصول القابلة للتحديد والقيمة الحقيقية لنفس العناصر بتاريخ اقتناء السندات،

– فارق الاقتناء: هو فارق الإدماج الفائض الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصول القابلة للتجديد.

وفي حالة عدم التمكن من تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يتم إدراجه بمبلغه الكامل ضمن فارق الاقتناء، ويسجل محاسبيا ضمن الأصول غير الجارية في الميزانية في شكل زيادة في الأصول إذا كان إيجابي وانخفاض إذا كان سلبي، وعند كل عملية جرد يتم مقارنته مع القيمة النفعية للعناصر غير المادية التي تشكله.

ج– الكيانات المركبة: تقوم الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجيلاتخاذ القرار من دون تلك التي تربطها روابط قانونية بالسيطرة، بإعداد حسابات تسمى

[1]قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعدسيرها، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 19، 2009، ص 16.

بالحسابات المركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، يخضع إعدادها وتقديمها إلى نفس القواعد والإجراءات الخاصة بالحسابات المدمجة مع مراعاة خصوصية عدم وجود روابط مساهمة في رأس المال.

3- عقود الإيجار التمويلي:

عقد إيجار التمويل هو عقد مبرم بين طرفين، مؤجر ومستأجر، يعطي بمقتضاه المؤجر للمستأجر الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف الإيجار، مع تحويل كلي للمنافع والمخاطر وتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد، وانطلاقا من مبدأ تغليب الواقع العملي على الظاهر القانوني يدرج هذا الأصل في الحسابات وفقا لمايلي:

- عند المستأجر: يدرج الأصل محل العقد في أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بقيمته المحينة أيهما أقل، ويدرج التزام دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم بنفس المبلغ، كما تدرج التسديدات المدفوعة خلال مدة العقد،

- عند المؤجر غير المنتج وغير الموزع: يدرج مبلغ الأصل موضوع عقد إيجار التمويل في أصول الميزانية في الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل (قروض والحسابات الدائنة المترتبة عن عقد إيجار التمويل) في مقابل الديون الناجمة عن اقتناء هذا الأصل التي تشمل أيضا المصاريف المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ،[1]

- عند المؤجر المنتج أو الموزع: الأصل المعني بالقرض الإيجاري يجلب للمؤجر إيرادين، إيراد عملية البيع العادية والإيراد المالي المرتبط بالقرض الإيجاري، أما الدين المرتبط بعقد الإيجار التمويلي فيدرج في الحسابات بالمبلغ الحقيقي وفقا لقواعد التقييم التي يعتمدها الكيان، والأرباح والخسائر الناجمة عن البيع تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية، وتثبت المصاريف المباشرة التي التزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد كأعباء عند تاريخ إبرام العقد.

4- العقود طويلة الأجل:

العقود طويلة الأجل هي عقود خاصة بإنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات تقع تواريخ الانطلاقوالانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة (عقود بناء، عقود إصلاح، عقود تقديم خدمات،...)، تدرج في حسابات الأعباء والنواتج التي تخصها حسب وتيرة تقديم العمليات عن طريق

[1] شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 84.

[1]تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع (طريقة التقدم) إلا إذا كانت طبيعة العملية لا تسمح بذلك ولا يمكن تحديد النتيجة النهائية للعقد، يمكن أن لا تسجل كنواتج إلا المبالغ المعادلة للأعباء المثبتة والتي يكون تحصيلها ممكن (طريقة الإتمام).

المطلب الثالث: بنية النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي من مجموعة من الحسابات المصنفة ضمن 7 أصناف حيث كل حساب يتفرع إلى عدة حسابات تستخدم حسب حاجة المؤسسة لها.

يحتوي النظام المحاسبي على مدونة حسابات مقسمة إلى سبعة أصناف وهي:

حسابات الميزانية:

* الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال.
* الصنف 2: حسابات التثبيتات.
* الصنف 3: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.
* الصنف 4: حسابات الغير.
* الصنف 5: حسابات مالية.

حسابات التسيير:

* الصنف 6: حسابات الأعباء.
* الصنف 7: حسابات المنتوجات.

أما الأصناف 8،0، 9 يمكن للكيان استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير ويتفرع عن كل صنف من الأصناف المذكورة مجموعة من الحسابات .[2]

المبحث الثالث: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي

[1]خليل عبد الرزاق، عبدي نعيمة، قرض الإيجار في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ص 13.

[2]شنوف شعيب،مرجع سابق، ص 28.

إن تبني النظام المحاسبي المالي في إطار المعايير المحاسبية الدولية يشكل تغيرا جذريا مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، سواء في الجانب التصوري أو على مستوى مدونة الحسابات، قواعد التقييم وسير الحسابات، وكذا القواعد الجبائية.

المطلبالأول:القوائم المالية

يقوم النظام المحاسبي المالي بجمع وتحديد معلومات حول المؤسسة ليستفيد منها المستثمرون في شكل وثائق محاسبية تعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة والمتمثلة في 5 كشوف مالية.

1- تعريف القوائم المالية:

فالقوائم المالية يقصد بها "تلك التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستعملينحسب المعيار المحاسبي الدوليIAS1 الذين لا تتوفى لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة".

ويمكن تعريفها أيضا أنها: "مجموعة من الوثائق المحاسبية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية التالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة في الأداء من خلال حساب النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تغيرات الخزينة، وذلك من أجل تلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية".[1]

2-المعلومات العامة التي يجب أن تظهر في القوائم المالية:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية هي :

1.تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم المحل التجاري للكيان المقدم للكشوف.

2.طبيعة الكشوف المالية، حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة.[2]

3.تاريخ الإقفال.

4.العملية التي تقدم بها.

ويتم كذلك تبيان المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان.

أ.عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

---

[1] عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة، رسالة لنيلشهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند ولحاج، سنة 2015/2014، ص33.

[2] صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، سنة 2011/2010، ص 149.

ب.الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.

ج.اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.

د.معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.[1]

3- عرض القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية، العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية. وحسب ما جاء في نص النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، فإن:

* كل مؤسسة مجبرة على إعداد قوائم مالية في نهاية كل دورة محاسبية، وتتمثل هذه القوائم في:

أ- الميزانية،

ب- حساب النتيجة (جدول حسابات النتائج)،

ج- جدول التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة)،

د- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة،

هـ- جداول ملحقة وإيضاحات.

* تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر تلي تاريخ إقفال السنة المالية،

* يجب أن يتم توضيح المقر الاجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية (قوائم مجمعة، قوائم خاصة بالوحدات،...)، تاريخ إقفال القوائم المالية، العملة المستعملة في قياس القوائم المالية.[2]

* يتم عرض القوائم المالية بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة، بحيث يتم تقديم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، بعمودين، واحد لأرصدة الدورة السابقة والثاني يخص الدورة الحالية.

1.الميزانية:

[1] صبايحي نوال، مرجع سابق، ص 149.

[2] مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة ماجستير،في المحاسبة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، سنة 2008 /2009، ص 187.

عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 08/156 الميزانية كالتالي: "تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية".[1]

ويتم تبويب حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ضمن ثلاث مجموعات رئيسية، حيث تصنف البنود المختلفة ضمن: الأصول، الخصوم والأموال الخاصة، ويتم تنظيم الأصول والخصوم في الميزانية ضمن عناصر جارية وعناصر غير جارية وفقا لشروط أبرزها معيار المدة الزمنية ويتم ترتيبها وفقا للبنية الهيكلية التالية:

1- الأصول:

أ- الأصول غير الجارية

ب- الأصول الجارية

2- الأموال الخاصة:

3- الخصوم:

أ- الخصوم غير الجارية

ب- خصوم جارية.[2]

2.حساب النتيجة:

هو بيان يلخص الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد. ومن خلاله تتحدد النتيجة الصافية للسنة المالية والتي تكون ربحا أو خسارة.

كما يمكن للمؤسسة إعداد هذا الكشف حسب الطبيعة وحسب الوظيفة، وهي كمايلي:

2-1.حساب النتائج حسب الطبيعة:

[1] عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص10.
[2] كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 94.

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات، البضائع...الخ). وهو ما يسمى مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي من الاستغلال.

2-2.حساب النتائج حسب الوظائف:

ويقدم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية من أجل إعداد هذه القائمة، فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات، البضائع...الخ) إلى أعباء حسب الوظيفة.[1]

3.جدول التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة):

الهدف من جدول التدفقات النقدية، هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها، وكذا تقديم المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات النقدية.[2]

تقدم قائمة التدفقات النقدية، إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة:

3-1.الطريقة المباشرة: تتمثل في:

- تقديم العناوين الرئيسية لمدخلات الأموال الإجمالية وخروجها (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف،
- مقابلة هذا التدفق المالي الصافي بالنتيجة قبل ضريبة الفترة المعنية.

3-2.الطريقة غير المباشرة: تتمثل في :

- آثار المعاملات التجارية التي ليس لها تأثير على الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، تغيرات المخزونات، تغيرات الموردين...)،
- التأجيلات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)،[3]
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (فائض أو ناقص قيمة التنازل...)، وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

4.جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

[1] عون وردية، مرجع سابق، ص 42.
[2] مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص 189.
[3] عون وردية، مرجع سابق، ص 190.

يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، تحليلا للحركات التي تكون قد أثرت في أي بند من البنود التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.[1]

5.ملحق الكشوف المالية:

يحتوي ملحق الكشوف المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، وهي: اقتصادية، قانونية، جبائية واجتماعية، كما يوضحه الجدول التالي: [2]

الجدول رقم (1-1): المعلومات الموجودة في الملحق

اقتصادية	قانونية	جبائية	اجتماعية
- طرق التقييم - طوربعض البنود طرق - حساب الاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة - جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف	- مبلغ الالتزامات المالية - هيكل رأس المال الاجتماعي للمؤسسة -القروضالمضمونة	- توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية	- عدد العمال - مبلغالأجور الإجمالية المدفوعة - المبالغ المسددة كامتيازات اجتماعية

المصدر: عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة، مرجع سابق، ص 44.

المطلب الثاني: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية

[1] مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص 191.
[2] عون وردية، مرجع سابق، ص 44.

حتى نعرف أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية يستلزم القيام بعملية المقارنة بين القوائم المالية المعدة حسب المخطط المحاسبي الوطني والمعدة حسب النظام المحاسبي المالي، حيث سنتطرق إلى أهم الاختلافات فيما يخص شكل القوائم المالية وكذلك المحتوى.

1-أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عناصر الميزانية:

عند مقارنة الميزانية في كل من النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني:[1]

جدول (1-2) :الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني

النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
تتكون الميزانية من 5 مجموعات، في الأصول نجد: 1-الأصول غير الجارية 2-الأصول الجارية في الخصوم: 3-الأموال الخاصة 4-الخصوم غير الجارية 5-الخصوم الجارية تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين للتصنيف هما المعيار الوظيفي والمعيار السيولي بالنسبة للأصول والاستحقاق بالنسبة للخصوم.	تتكون الميزانية على: 1-الأموال الخاصة 2-الاستثمارات 3-المخزونات 4-الحقوق 5-الديون تعتمد الميزانية على معيار درجة السيولة المتزايدة في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاق المتزايدة في ترتيب الخصوم، لكن هذا المعيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة.

المصدر:لشهب عمر، تقييم تطبيق SCF الجزائري-دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة-، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص 184.

أهمالاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني كما الآتي:

[1]لشهب عمر، تقييم تطبيق SCF الجزائري-دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة-، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص ص 184- 185.

-حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي، وهو جدول لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة.

- في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام الجديد فيتم التصنيف حسب الجاري وغير الجاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم غير الجارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال.

- حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم.

- المخطط المحاسبي الوطني يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام المحاسبي المالي يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات.

- في النظام المحاسبي المالي يتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثلا الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية.

2- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جدول حسابات النتائج:

عندما يتم المقارنة ببين جدول حسابات النتائج في كل من النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني نجد:[1]

جدول رقم: (1-3): المقارنة بين جدول حسابات النتائج

[1] لشهب عمر، مرجع سابق، ص ص 184- 185.

النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975
تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة) وتصنف حسب وظيفتها (جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة)، والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في المخطط المحاسبي الوطني، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية.	تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حساب النتيجة، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن.

المصدر:لشهب عمر، تقييم تطبيق SCF الجزائري–دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة–، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ص 186.

جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي:

– بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات والإيرادات بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهر في ح/12.

– عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج.

– تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.

وانطلاقا من ذلك يمكن ذكر أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني كمايلي:[1]

– تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين: المنظور التقليدي حسب الطبيعة كما هو في المخطط المحاسبي الوطني مع اختلاف مستويات المعالجة أما المنظور حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع

[1]لشهب عمر، مرجع سابق، ص ص 186-188.

والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباري ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم المخطط المحاسبي الوطني.

– حسب النظام المحاسبي المالي فإن شكل جدول حساب النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصدة الوسيطية المعروفة على المستوى العالمي، بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية وتكاليف استثنائية.

3–أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جدول تغييرات الأموال الخاصة:

يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة. وذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الأصول. فحسب نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المعدل فإن الجدول خصص لتغيرات الأموال الخاصة الناتجة عن العمليات مع المساهمين وأن إظهار الإيرادات والأعباء المسجلة يعني النتيجة الشاملة وهذا الجدول غير مسموع به.[1]

المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات النظام المحاسبي المالي

كأي نظام يوجد إيجابيات وسلبيات له وكذلك النظام المحاسبي المالي فهو يتميز بالعديد من المميزات التي جعلت المؤسسات تستخدمها لكن رغم كل الإيجابيات إلى أن هناك نقائص فيه .

1. إيجابيات النظام المحاسبي المالي:

يمكن تلخيص أهم الآثار الايجابية المتوخاة من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات فيمايلي:

– يسهل مراقبة حسابات المؤسسات لأنها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون،

[1] لشهب عمر، مرجع سابق، ص ص 188-189.

– يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية،

– يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام مستعمليها على المستويين الوطني والدولي، هذه الشفافية ستكون كضمان في استرجاع ثقتهم بالمؤسسة والمساهمة في تعزيزها، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها دوليا.

– يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

– يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر، وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وامتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية.

– يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية والأداء، عبر الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، وسهولة قراءة وفهم القوائم المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها،

– تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء إدارة المؤسسة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

– يأتي النظام المحاسبي المالي ليسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات،تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات والفساد.[1]

[1] صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 3، سنة 2010/2009، ص115.

2. سلبيات النظام المحاسبي المالي:

يواجه النظام المحاسبي المالي معوقات تتمثل:

– عدم تماشي المنظومة التعليمية للجامعات الجزائرية مع دخول النظام حيز التطبيق فقد كان من الواجب تحديث المنظومة حسب النظام الجديد منذ صدور قانونه وتكوين الأساتذة والمؤطرين.

– عدم استعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام لضيق الفترة بين صدور القانون وإجبارية تطبيقه ومع قلة المؤطرين لم تستطع كل المؤسسات لحد الساعة تكوين كل محاسبيها.

– صعوبة استخراج معدل الفائدة الضمني في عقود الإيجار التمويلي.

– انعدام المراجع حيث أن صعوبة فهم القانون تحتم وجود مرجعية لتفسيره.

– ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام: فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية. وفي اعتقادنا، يعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية.

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

– عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى: فإذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام ، فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الاهتلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط. كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75 % من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي الجديد يعتبره عنصرا هامشيا، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.[1]

[1] بن عيشي عمار، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، ديسمبر 2014، العدد 1، الجزائر، ص ص 89-90.

– صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

– غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.

– بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين: فما زالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته.

– وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي.

– ضوابط النظام المحاسبي الوطني، خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق.

– الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الأخبار بتأثير التغيير على النتيجة، وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير.

– إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يحتاج إلى تأطير ذوي خبرة عالية ليمكن الشريحة العاملة في المجال المحاسبي من كم معرفي وتقنيات حديثة للتطبيق الميداني لهذا النظام بالإضافة إلى هذا وجوب تكوين العدد الكافي للمؤطرين بحيث يمكن في ظرف سنة أو سنتين من تغطية كل الوطن بل كل القطاعات خاصة قطاع التربية والتكوين من تربية وطنية وتكوين مهني وتعليم عالي.

– ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي.[1]

[1] بن عيشي عمار، مرجع سابق، ص 91.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، ومواكبة التطور الحاصل في دول العالم، وهذا ما سيؤدي إلى تطوير الممارسات المحاسبية، وتقديم معلومات موثوق فيها وذات مصداقية لأنها تستعمل معايير محاسبية متطورة ومطبقة في أغلب دول العالم.

لتطبيق النظام المحاسبي المالي أهمية في الشركات الجزائرية تتمثل في: إيصال المعلومات لمختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية كما أنه يسهل عملية مراقبة الحسابات وذلك لمساعدة مستخدمي هذا النظام على اتخاذ قرارات سليمة ومفيدة للمؤسسة.

كما أن هذا النظام تم تطبيقه في الشركات الجزائرية نظرا لمزاياه العديدة ورغم كل تلك المزايا إلا أنه معوقات تحد من تطبيق هذا النظام منها عدم الكفاءة المهنية وتوفير المؤهلات العلمية اللازمة لتطبيقه، بالإضافة إلى عدم توفي خبرة مهنية للمحاسبين ولمستعملي هذا النظام.

الفصل الثالث:
دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع المدية.

مقدمة الفصل الثالث:

بعد تطرقنا للجانب النظري في الفصلين السابقين عن موضوع " انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية " سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الجانب التطبيقي وذلك بإسقاط الجانب النظري على الواقع بدراسة حالة مؤسسة الكهرباء والغاز فرع المدية، كأحد المؤسسات الرائدة والسباقة في تطبيق النظام المحاسبي المالي ولمعرفة ما جاء به هذا النظام من تغيرات في القوائم المالية ومن حيث الإفصاح المحاسبي فيها ولقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز

المبحث الثاني: مدخل تعريفي لمؤسسة سونلغاز فرع المدية

المبحث الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالمدية

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز

تعتبر سونلغاز من أكبر المؤسسات وأقدمها نشأة وسنقوم باستعراض أهم المحطات التاريخية لهذه المؤسسة وكذا تعريفها بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي لها ووظائفها وخصائصها.

المطلب الأول: ماهية مؤسسة سونلغاز

تعتبر مؤسسة سونلغاز من المؤسسات الكبيرة حيث تطورت عبر الزمن وتغيرت مهامها فأصبحت أكثر تخصص وتنظيما.

أولا: أهم المحطات التاريخية لمجمع سونلغاز

لقد مرت سونلغاز بعدة مراحل قبل أن تصل إلى شكلها الحالي ابتداءا من قبل الاستقلال إلى غاية الاستقلال وما بعده من إصلاحات حتى وقتنا الحالي .

1- ما قبل الاستقلال (إبان الفترة الاستعمارية):

لقد أنشأت هذه المؤسسة لأول مرة سنة 1944 من طرف الاستعمار الفرنسي وتم احتكارها من طرف (Le bon) وسميت باسمه (bon le company) فقد كانت تقتصر على إنتاج الكهرباء فقط. وبتاريخ 05 جوان 1947 أصدرت فرنسا مرسوم يقضي بإنشاء المؤسسة العمومية ، الوطنية "كهرباء وغاز الجزائر" المعروفة اختصارا ب(EGA)، وكانت هناك 16 شركة تتقاسم إنتاج الكهرباء في الجزائر هي:

- مجموعة لوبول
- الشركة الجزائرية للإضاءة والقوة في الوسط والغرب
- شركة بوربوني في الشرق
- مصانع ليفي في قسنطينة

تم تحويل هذه الشركات إلى شركة كهرباء وغاز الجزائر من خلال المرسوم الصادر بتاريخ 1947/08/16، وبعد تحويلها شرعت هذه الأخيرة في تدعيم وسائل إنتاجها، بالتكفل بتجديد تجهيزات المصانع في المدن التالية: مستغانم، الشلف، قسنطينة، سكيكدة، عنابة ، وهران، الجزائر، وبعد اكتشاف المحروقات في الصحراء واكتشاف الغاز في حقل حاسي الرمل في نوفمبر سنة 1956 ثم توالت الاكتشافات حيث:

- سنة 1960 بمنطقة حاسي التوارق

- سنة 1961 بمنطقة قاسي الطويل
- سنة 1962 بمنطقة رود النص

سمح لهذه المؤسسة بالتفكير في التنمية المحلية ببعد طاقوي جديد وبمعطيات جديدة.

2- المجهودات الجزائرية لشركة سونلغاز ما بعد الاستقلال:

قبل صدور المرسوم رقم 69-59 المؤرخ في 26 جويلية 1969 الصادر بالجريدة الرسمية بتاريخ 01 أوت 1969 الذي يقضي بإنشاء الشركة الجديدة "الشركة الوطنية للكهرباء والغاز" التي تحل محل شركة "كهرباء وغاز الجزائر" التي حلت بنفس المرسوم، حيث تميزت الفترة ما بين 1962 إلى سنة 1967 بما يلي:

- انهيار كلي في استهلاك الطاقة بسبب المغادرة الجماعية لمشتركي شركة كهرباء وغاز الجزائر الذين كانوا أجانب بنسبة 87% حيث انخفض الاستهلاك المنزلي بنسبة 33%.
- كما انخفض الاستهلاك المرتفع الضغط بنسبة 22%.
- انخفاض استهلاك الغاز بنسبة كبيرة 88%.
- نسبة الكهرباء كانت لا تتعدى 38% من الأسر الجزائرية.
- إتباع نفس الطرق والأساليب التي كانت تعتمد عليها مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر الفرنسية.
- السعي إلى الحفاظ على استمرارية الخدمة من خلال إضافة زبائن جدد.
- انعدام الاستثمارات الطاقوية لغياب سياسة التنمية الطاقوية.

وبإنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ تعزز لها احتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية والغاز المصنع وفق المادتين (07/04)، كما استحوذت على جميع ممتلكات شركة "كهرباء وغاز الجزائر"، وما لبثت أن أصبحت مؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 عون، وأصبحت تمون حوالي 700 ألف زبون، كما بذلت مجهودات جبارة خلال منتصف السبعينات والتي كانت ترمي إلى:

- ربط المناطق الريفية بشبكات الكهرباء والغاز مما ساهم في تخفيض عملية النزوح الريفي.
- إعداد دراسات مالية ومادية لعمليات إحصاء المراكز الريفية غير المكهربة وترقية الحياة الريفية من خلال هذه المجهودات فقد ارتفعت نسبة الربط بالشبكة الكهربائية إلى 34%.

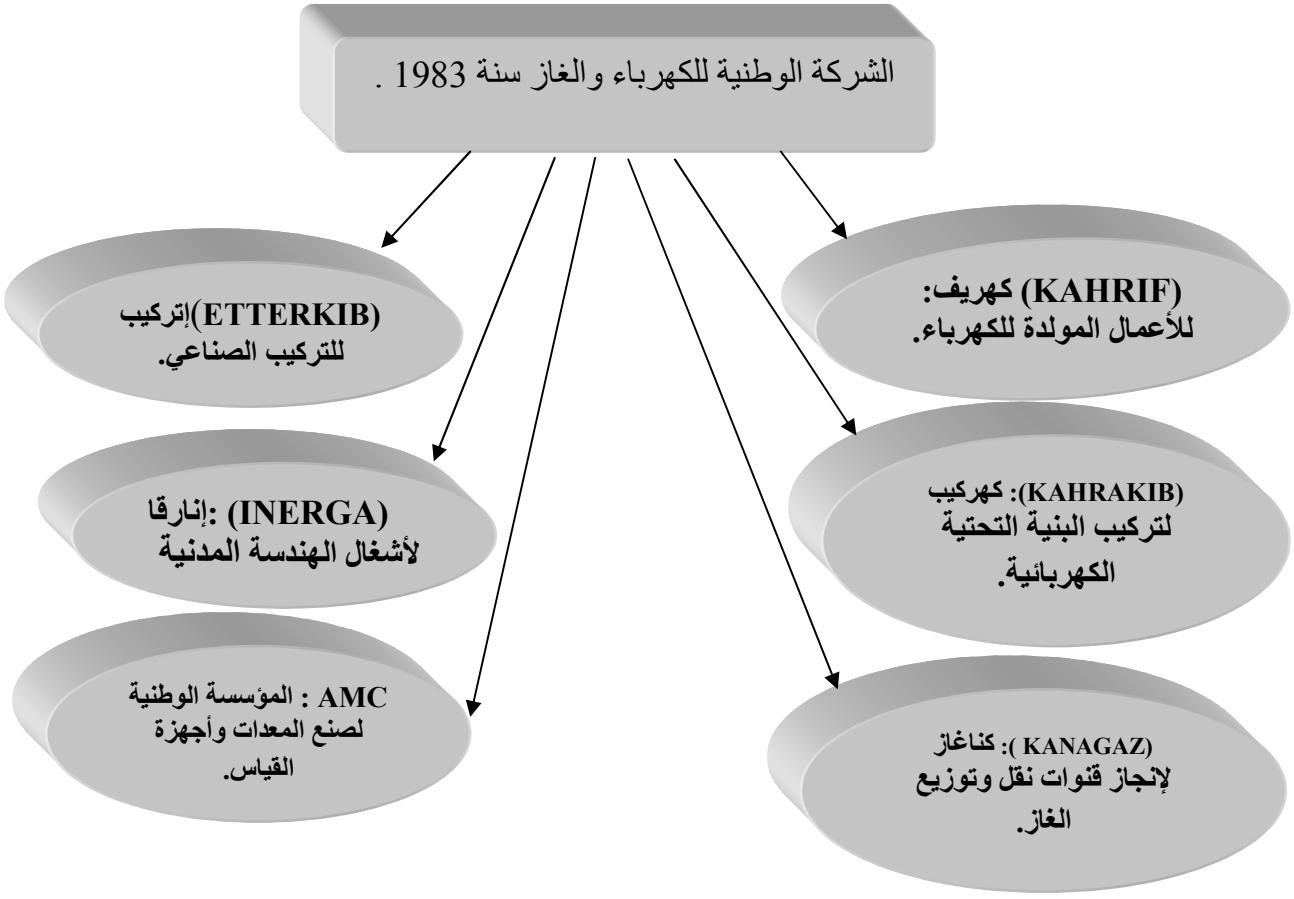
3- إعادة الهيكلة بميلاد شركات الأشغال سنة 1983:

تم إعادة هيكلتها ضمن عملية إعادة الهيكلة المالية والعضوية الشاملة لكل المؤسسات العمومية وتمخضت عن هذه العملية تحويل وحدات سونلغاز للأشغال وصنع المعدات إلى مؤسسات مستقلة تابعة لمؤسسات تسيير مساهمات الدولة وهي:

- (KAHRIF): كهريف للأعمال المولدة للكهرباء والأشغال الكهربائية.
- (KAHRAKIB): كهركيب لتركيب البنية التحتية والمنشآت الكهربائية.
- (KANAGAZ): كناغاز لإعداد وانجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز.
- (INERGA): إنراقا لأشغال الهندسة المدنية.
- (ETTERKIB): التركيب للتركيب الصناعي.
- AMC: المؤسسة الوطنية لصنع المعدات وأجهزة القياس.

يمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1) : إعادة هيكلة شركة سونلغاز سنة 1983.



المصدر: من إعداد الطالبة

ثانيا: التعريف بالشركة

أكثر من 55 سنة من الخدمة العمومية سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر قنوات، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى المؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

منذ صدور القانون حول الكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق قنوات، قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد إذ أضحت اليوم مجمعا صناعيا يتألف من 29 شركة فرعية، وتشغل 40000 عامل.

لقد لعبت سونلغاز على الدوام دورا راجحا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز التي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97% ونسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 37%.

إن سونلغاز عازمة على فعل المزيد وبشكل أفضل، قد جندت على الدوام تمويلات هامة من أجل تطوير وتعزيز المنشآت الكهربائية والغازية، وبالنسبة إلى الفترة (2005-2010) فقد وضع برنامج استثماري استثنائي موضع التنفيذ بغية رفع قدراتها الإنتاجية الخاصة بالكهرباء، وتكثيف شبكتها الناقلة للكهرباء والغاز وجعلها أقوى والعمل على تحسين وتحديث خدماتها الموجهة إلى زبائنها كذلك.

وطموح سونلغاز هو أن تغدو مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق، وأن تكون في الأمد المنظور من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

للشركة عدة فروع وتنقسم إلى عدة هياكل تنظيمية تنظم قطاعات المؤسسة وتبين أهم وظائفها.

من أجل تحقيق أهداف سونلغاز بالهياكل التالية:

1/ فروع المهم القاعدية:

خلال السنوات الخمس الأخيرة تم ترقية المهن القاعدية لسونلغاز إلى فروع تنشط هذه الأخيرة وعددها ثمانية في الميادين التالية:

- إنتاج الكهرباء.
- تسيير شبكة نقل الكهرباء.
- تسيير نظام الإنتاج / نقل الكهرباء.
- تسيير شبكة نقل الغاز.
- توزيع الكهرباء والغاز (4 شركات).

2/ فروع الأشغال:

من أجل تنفيذ السياسة الطاقوية للبلاد كان على سونلغاز أن تطور في التسعينات وسائل إنجاز مطابقة لأهداف تطور المنشآت والشبكات المستهدفة وهكذا فقد اقتنت هياكل ملائمة مندمجة داخل المؤسسة، عرفت هذه الأخيرة تطورا سريعا للتحول إلى وحدات أشغال هامة ذات نشاطات مميزة عن هياكل سونلغاز الأخرى.

3/ الفروع المحيطة:

من أجل الوصول إلى تحكم أفضل في هذه المهنة القاعدية، قامت سونلغاز بإخراج نشاطاتها المحيطة وكلفت بها فروعها لتتحكم في رأس مالها كليا، تنشط هذه الفروع وعددها 14 بصفة أساسية في مجال صيانة تجهيزات الطاقة، النقل والتفريغ الاستثنائي، توزيع التجهيزات الكهربائية والغاز، البحث والتطوير، وكذا إنجاز جميع الأشغال المرتبطة بالنشر وبخدمات صيانة العربات ونشاطات متعددة.

4/ شركات تساهم فيها سونلغاز:

تشكل سونلغاز في شركات مختلطة متعددة عنصرا حاسما في استراتجياتها المتعلقة بالتوزيع والشراكة وهكذا فقد استثمرت في ميادين هامة ذات قيمة تكنولوجية مثل الاتصالات اللاسلكية أو صيانة النفقات الغازية، ويمثل الهدف المنشود من هذه الاستثمارات ما يلي:

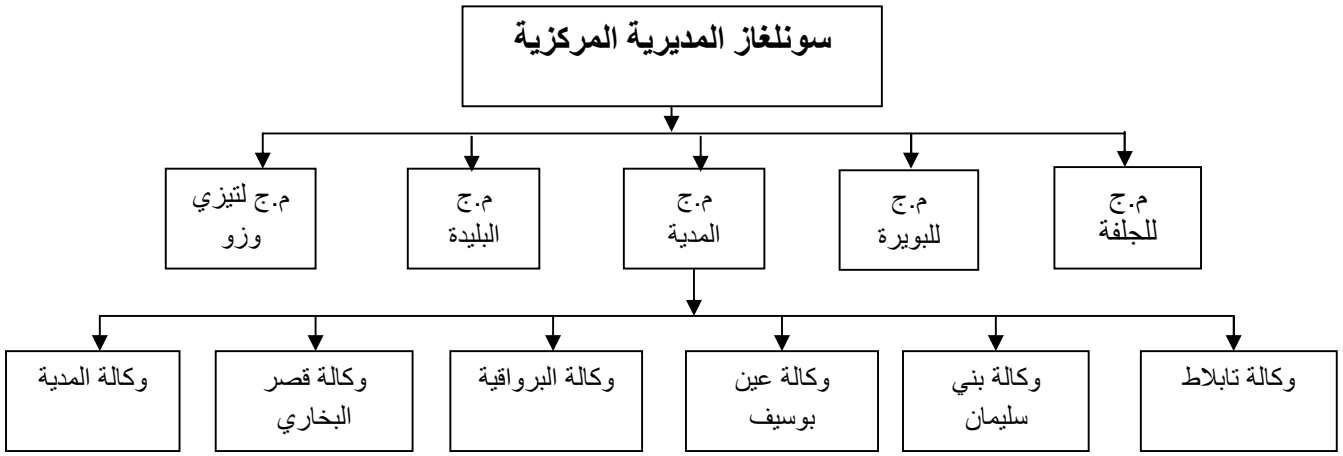
- دمج التكنولوجيا والدراية الفنية.
- إدخال الخبرة الإدارية في مجال التسيير.

– تحقيق استثمارات بفضل ما تقدمه رؤوس الأموال.

– اكتساب أسواق جديدة وطنية وحتى جهوية.

وتتمثل مديرياتها ووكالاتها في الشكل التالي:

الشكل (3–2): الهيكل التنظيمي التفرعي للشركة



المصدر: مؤسسة سونلغاز مديرية المدية

المطلب الثالث: وظائف وخصائص المؤسسة

تقوم المؤسسة بعدة وظائف مهمة منها الإنتاج والتوزيع وهذه المهام تجعلها تتمتع بخصائص كثيرة تميزها عن باقي المؤسسات.

للمؤسسة دور مهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية من أجل المساهمة في تحقيق السياسة الوطنية للطاقة بحيث تتمثل وظائفها الأساسية في:

– **الإنتاج:** ويوجد به مراكز الإنتاج بالغاز، مراكز الإنتاج بالبخار، أي تحليل ماء البحر وتبخيره وهذا ناتج عن الخوصصة والمنافسة، (مراكز الإنتاج بالماء) وهذه الطريقة لا يعتمد عليها والسبب هو نقص المياه بالجزائر.

– **التوزيع:** ويكون التوزيع كما يلي:

* سونلغاز توزيع الجزائر SDC: فيها ثلاث ولايات: الجزائر، بومرداس، تيبازة.
* سونلغاز توزيع الوسط SDC: مقرها بالبليدة.
* سونلغاز توزيع الغرب SDW: مقرها بولاية وهران.
* سونلغاز توزيع الشرق SDE: مقرها ولاية قسنطينة.

والجدير بالذكر أن وظيفة الإنتاج والتوزيع تابعة للشركة الأم، أما وظيفة النقل والتوزيع فهي تابعة للدولة.

أما **خصائصها:** ووفقا للقرار رقم 95-280 ليوم 1995/12/17 يأكد على أن طبيعة المؤسسة هي:

* سونلغاز مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري.
* سونلغاز وضعت تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة (المادة 02).
* سونلغاز تتمتع بالشخصية المعنوية وتتمتع بالاستقلال المالي (المادة 04).
* سونلغاز تخضع لقواعد القانون العام في علاقتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملها مع الآخرين (المادة 05).

المبحث الثاني: مدخل تعريفي للمؤسسة سونلغاز بالمدية

تعتبر هذه المديرية فرع من المؤسسة الأم وتابعة لها ويعتبر قسم المالية والمحاسبة هو القسم المسؤول عن إعداد القوائم المالية وتحديد نتيجتها وتقديمها إلى الإدارة لمساعدتها على اتخاذ قرارات مناسبة حول النتائج.

المطلب الأول: تقديم المديرية الفرعية بالمدية

المديرية الفرعية بالمدية تابعة للفرع الرئيسي والذي يسمى بشركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط SDC حسب التقسيم الممثل للشركة الأم، ومن المهام الأساسية لهذا الفرع:

- تطوير شبكات الكهرباء والغاز بحيث يسمح بربط زبائن جدد بها.
- تسويق الكهرباء والغاز.
- ضمان ظروف أفضل من حيث السلامة ونوعية الخدمة وبأقل تكلفة.

ويتكون الهيكل التنظيمي العام للفرع من:

1- المدير العام:

يعين الرئيس المدير العام ليتولى إدارة الفرع وتسييره، كما له نائب الذي يحول إليه مهمة تنشيط وتنسيق ومتابعة نشاطات المنظمة.

2- قسم الموارد البشرية:

تعد وتنشا سياسة الموارد البشرية وتؤمن مراقبة تخطيط وتطوير الموارد البشرية وتسهر على تنفيذها، وكذا تطوير الإصغاء والتركيز في ميدان العلاقات الاجتماعية المهنية وظروف العمل.

3- قسم التنمية الإستراتيجية حول أشغال الكهرباء والغاز:

مكلف بإعداد الدراسات والتحاليل المستقبلية التي هي نفسها تعود إلى تزويد سونلغاز برؤية أفضل للمخاطر والفرص على المدى المتوسط والطويل وهي مكلفة بتحديد استراتيجيات التنمية والتوزيع في عدة مجالات.

4- قسم الإدارة العامة:

تعد وتقوم بتطبيق السياسة والتنظيم المتعلق بميدان وسائل البنية التحتية، السيارات، الوثائق التقنية والعلمية وتقوم بدور الرقابة التنفيذية.

5- قسم التسيير والمعلوماتية:

تحدد سياسة تنظيم وإدارة المنظمة وذلك بتأمين مباشرة العملية وإنجاز الدراسات المتعلقة بهيكل ونظم التسيير، بالإضافة إلى إعداد واقتراح المخطط الإداري للنظم الإعلامية والخطة المعلوماتية المناسبة.

6- مكلف بالإعلام والاتصال:

مهمتها أن تضع تحت الوحدات مجموع وسائل الاتصال الجماهيرية الضرورية لتبادل المعلومات فيما بين المواقع البعيدة.

7- قسم استغلال الكهرباء:

مديرية نقل الكهرباء مكلفة بتسيير شبكة نقل الكهرباء، وذلك لتأمين مناسبة مقارنة باحتياجات النقل والاحتياط.

8- قسم استغلال الغاز:

تموين المحطات الكهربائية ووحدات التوزيع والزبائن الصناعيين بالغاز الطبيعي الضروري لتلبية احتياجاتهم في أفضل ظروف التسيير، نوعية الخدمة، الأمن التكلفة.

9- قسم العلاقات التجارية:

تعد السياسة التجارية للمنظمة، تتابع وتقوم بتطبيقها، كما تقوم بتنشيط الشركة التجارية بعد قواعد ونظم المعلومات المتعلقة بالعلاقات والمتعلقة بتسيير الزبائن الصناعيين والحسابات الكبيرة لزبائن الجهد المتوسط والضغط المتوسط، وتساهم في إنجاز دراسات التعريفات والأسعار.

10- قسم الإدارة والمشاريع:

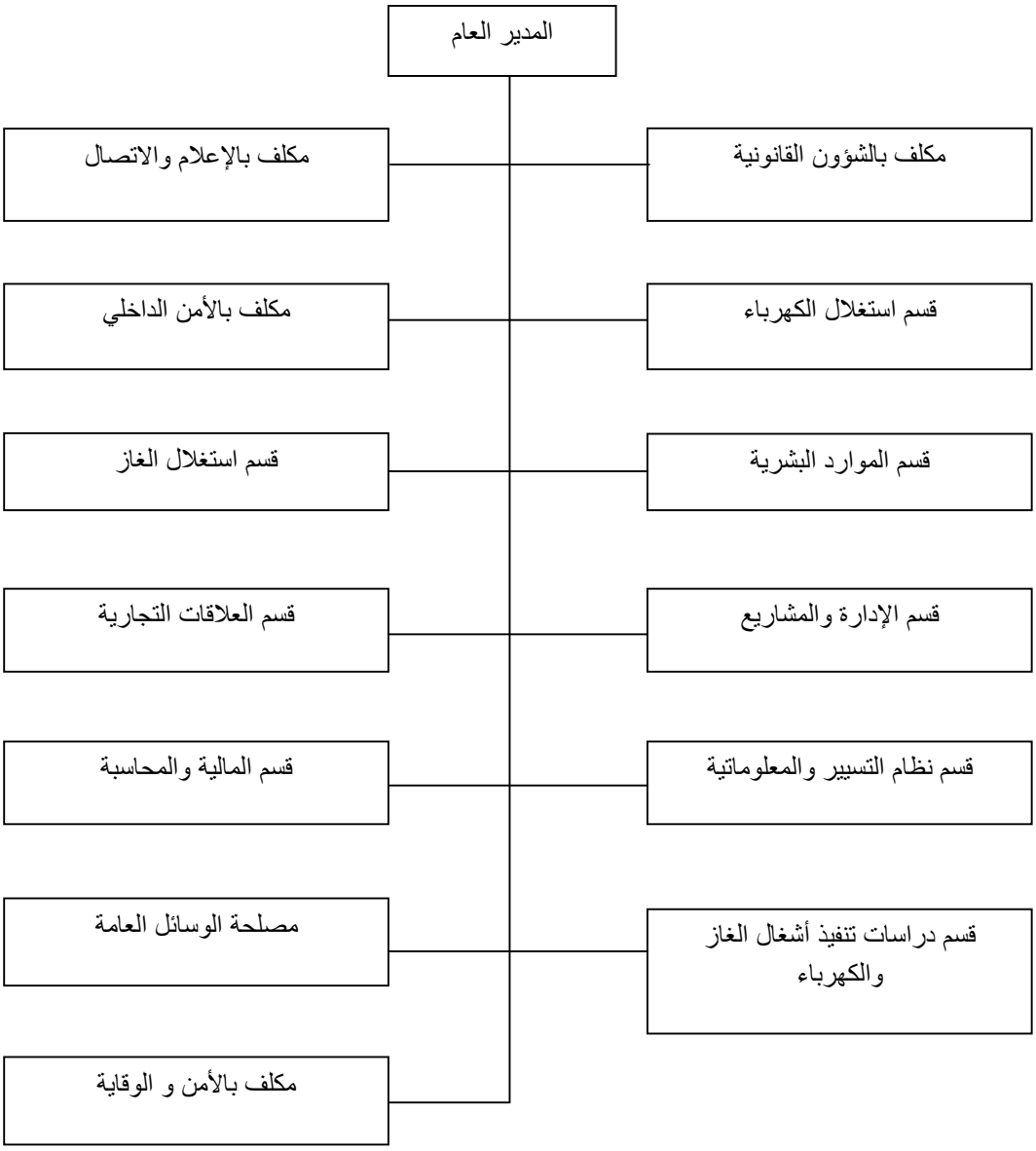
مكلف بالدراسات والبحوث التطبيقية والخبرات من أجل تحسين قابلية الفعالية والأمنية للمنشآت وبيئية، وكذلك تقوم بإنجاز الدراسات للاستعمال العقلاني للطاقة.

11- مكلف بالأمن الداخلي:

مسؤول عن توفير الأمن الداخلي للمؤسسة، كما هو مسؤول عن هذا القسم يسهر على ضمان الأمن والاستقرار والعمل.

الشكل الموالي يوضح لنا الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية بالمدية (DDMedea)

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية بالمدية (DDMedea)



المصدر: مؤسسة سونلغاز مديرية المدية

المطلب الثاني: تقديم قسم المالية والمحاسبة DFC

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية الدورة من عمليات الجرد (حساب الاهتلاكات، المقاربة البنكية، حساب المؤونة) بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة التي تخص كل الحسابات المتعلقة برقم الأعمال والأجور، كما أن القيم يهتم بحساب الضرائب وتقديم التصريحات وكذا الضمان الاجتماعي، يتفرع قسم المالية والمحاسبة إلى المصالح التالية:

أولا: المصلحة المالية

المهام الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض استثماري أو استغلالي، بحيث تخص كل عمليات الدفع أي التدفقات المالية التي تتعلق بالمؤسسة، وعادة في هذه المصالح يتم التعامل بكثرة مع البنوك والبريد.

ثانيا: مصلحة المحاسبة

تقوم هذه المصلحة بجمع كل المعلومات المتعلقة بجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة ومعالجتها مع احترام النظام المحاسبي ومبادئه للخروج بمعلومات محاسبية يتم إرسالها للمديرة العامة، ثم إرسال عمليات للفرع وهو بدوره يرسله إلى المجمع ليقوم بتجميعها في قوائم مالية واحدة.

ثالثا: مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير

تتخصص هذه المصلحة بكل عمليات المراقبة ونجد بها:

أ- الميزانية:

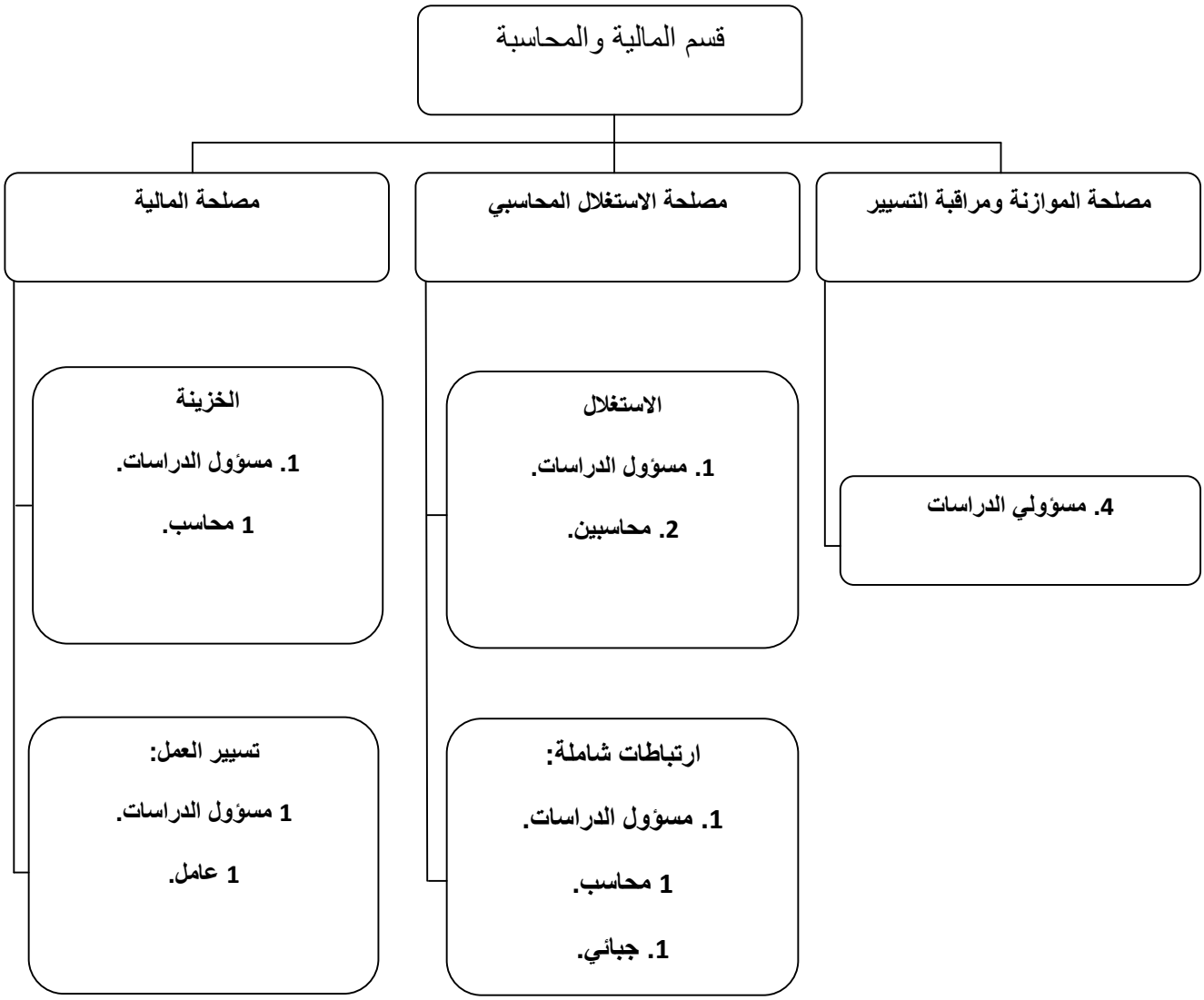
تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء المؤسسة.

ب- مراقبة التسيير:

مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي ل DFC

الشكل رقم (3-4): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المصدر: مؤسسة سونلغاز مديرية المدية

المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي لمؤسسة سونلغاز بالمدية

اقتصرت دراسة الحالة التي قمنا بها حول القوائم المالية لقسم المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز فرع المدية خلال سنة 2012.

المطلب الأول: الميزانية

سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى مقارنة الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي ومعرفة أثر النظام الجديد على حساباتها ومدى تأثيرها على الإفصاح.

تعتبر الميزانية أحد مكونات التقارير المحاسبية والمالية التي تلعب دورا إعلاميا هاما، فهي تمد مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية بالمعلومات التي تخص المؤسسة عن المركز المالي، من خلال معرفة قيمة الموارد المراقبة من طرف المؤسسة ومعرفة هيكلتها المالية خلال فترة معينة.

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية.

أ- الأصول الجارية:

تتمثل في كل الأصول التي يتوقع بيعها أو تحقيقها أو استهلاكها خلال الدورة الاستغلالية أو أقل من 12 شهر ابتداءا من السنة المالية.

ب- الأصول غير الجارية:

هي الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية وإنما للاستعمال لأكثر من سنة واحدة، ويتم اقتناؤها للاستفادة من طاقاتها الإنتاجية.

ج- أصول أخرى:

هي أصول لا يمكن تصنيفها لا ضمن الأصول المتداولة ولا ضمن الأصول غير المتداولة كالضرائب المدفوعة مقدما والمصاريف المدفوعة مسبقا.

د- الخصوم الجارية:

هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12 شهر الموالية لتاريخ الإقفال.

هـ- الخصوم غير الجارية:

هي الالتزامات التي تتطلب استخدام الأصول الجارية خلال الدورة التشغيلية لسدادها.

و- الخصوم الأخرى: هي حقوق على المؤسسة ولكنها لا تتوافق مع تعريف الخصوم مثل ضرائب الدخل المستحقة.

ز- رأس المال الخاص:

تمثل حقوق الملكية أو رؤوس الأموال الخاصة، أو الأموال الخاصة، فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية.

إضافة إلى ذلك فقد حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم في الميزانية كحد أدنى، كما جاء بتقسيم جديد للميزانية بإضافة عمودين، فالأول خاص بالملاحظات التوضيحية والثاني يبين رصيد العملية في السنة السابقة N-1 وذلك من أجل تسهيل عملية المقارنة.

وانطلاقا من الملاحق (8-9-10) المتمثلة في الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي لمؤسسة سونلغاز فرع المدية لسنة 2012 فإن من بين أهم ما جاء به النظام الجديد وكمقارنة بينه وبين النظام القديم ما يلي:

- حساب (105) فارق إعادة التقييم: يسجل في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة تقييم التثبيتات والتي تكون موضوعا لإعادة تقييم وفق للشروط القانونية.

- حساب (203) مصاريف التنمية القابلة للتثبيت: وهو حساب جديد لم يكن موجود في المخطط المحاسبي الوطني.

- حساب (133) الضرائب المؤجلة على الأصول وحساب (134) الضرائب المؤجلة على الخصوم: نظرا لطبيعة الضرائب والوقت الذي تحتسب فيه (نهاية السنة المحاسبية) فهي تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة في مواعيد محددة على أساس مبلغ الضريبة للدورة السابقة، ومع نهاية السنة يعمد إلى حساب الفرق بين ما تم تسديده والمبلغ المستحق فإذا كان المسدد أقل من المستحق يسدد الكيان المقدار المتبقي، أما إذا كان العكس تنتج ضرائب مؤجلة لا يمكن استرجاعها وتعتبر تسبيقا على الدورة الموالية.[1]

[1] مقابلة مع مغراوي زكريا، محاسب مؤسسة التوزيع بالمدية.

– حساب (51) البنك– المؤسسات المالية، وما شابهها، وحساب (54) وكالات التسبيقات والإعتمادات المالية :والذي يسجل فيه المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها عون من أعوان الكيان، والحسابين معا يستخدمان في الارتباط بين الوحدات ومبلغهما معا يمثل مبلغ حساب 89 في المخطط المحاسبي الوطني.

المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الميزانية:

فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي:

– الأصول:

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

– الخصوم:

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

بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق:

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات،
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة،
- مبالغ للدفع والاستلام،
- المؤسسة الأم،
- الفروع،
- المؤسسات المساهمة في المجمع،
- جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين.....)،
- في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم،
- عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا،
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية،
- تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية،
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشتركة،
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع،
- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

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

وتطبيقا على مؤسسة سونلغاز فرع المدية فإن من بين أهم العناصر التي تم الإفصاح عنها مايلي:

– الاختلاف في الضرائب IBS : تختلف الضرائب بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي وذلك نظرا لاختلاف الحسابات بين النظامين حيث تم الإدماج بين بعض الحسابات وجعلها في حساب واحد وهناك حسابات تم إضافتها وأخرى تم حذفها وباختلاف الضرائب فإن النتائج المتحصل عليها تختلف .

– فائض أو ناقص قيمة: وهي ناتجة عن تغير طريقة تقييم الأصول والخصوم حيث نظرا لاختلاف النتائج تظهر فروقات سواء بالإيجاب أو السلب وتؤثر على نتيجة الدورة.[1]

[1] مقابلة مع مغراوي زكريا، محاسب مؤسسة التوزيع بالمدية.

– الاهتلاكات: حيث في النظام القديم كان يطبق الاهتلاك الثابت فقط أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فإن هناك 4 أنواع من الاهتلاكات يطبق كل واحد حسب نشاط المؤسسة.

– المؤونات: في النظام القديم كانت المؤونات مخصصة لحساب (20) المصاريف الإعدادية أما في النظام الجديد فيتم تكوين مؤونة في حالة ما إذا توقعت المؤسسة وجود مخاطر وأنها ستخسر إلا أنها تتضمن عنصر عدم التأكد بشأن مبالغها وتحققها.

وكل هذه الاختلافات تؤثر في نتيجة الدورة وبالتالي في الضرائب حيث يتم دفع الضرائب من قبل المؤسسة الأم لسونلغاز والتي تتعامل مع المديرية العامة للضرائب وهي مؤسسة خاصة تتعامل مع المؤسسات الكبرى فقط.[1]

المطلب الثاني: جدول النتيجة

سنتطرق إلى جدول حساب النتائج لمؤسسة سونلغاز فرع المدية لسنة 2011 و 2012 (أنظر الملاحق 11 و12) كمقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي ولإبراز أهم ما تم الإفصاح فيه.

حسب النظام المحاسبي المالي فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء ربح أو خسارة، وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال، كما تم إضافة عمود جديد لرصيد السنة السابقةN–1.

النتائج التي يقدمها جدول النتائج:

أهم النتائج التي يمكن عرضها في جدول النتائج ما يلي:

1/ إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو النقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

ونعبر عنه بالمعادلة التالية:

إنتاج السنة المالية = ح/70 + ح/71 + ح/73 + ح/74

2/ استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الاستهلاكات الخارجية الأخرى.

[1] مقابلة مع مغراوي زكريا، محاسب مؤسسة التوزيع بالمدية.

ونعبر عنه بالمعادلة التالية:

استهلاك السنة المالية = ح/60 + ح/61 + ح/ 62

3/ القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية.

ونعبر عنها بالمعادلة التالية:

القيمة المضافة = ح/70 + ح/71 + ح/73 + ح/74 – (ح/60 + ح/61 + ح/62)

4/ إجمالي فائض الاستغلال (الربح الإجمالي): هو القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

ونعبر عليه بالمعادلة التالية:

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – ح/63 – ح/64.

5/ النتيجة التشغيلية أو العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + ح/75 – ح/65 –ح/68 + ح/78

6/ النتيجة المالية = الإيرادات المالية – المصاريف المالية وتساوي:

= ح/76 – ح/66

7/ النتيجة العادية قبل الضرائب: وهي مجموع كل من النتيجة التشغيلية والنتيجة المالية.

8/ النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية، وتساوي:

= النتيجة العادية قبل الضرائب – ح (695 و698) – ح (692 و693).

9/ النتيجة غير العادية (نتيجة خارج الاستغلال): وهي عبارة عن الفرق بين ح/77 إيرادات عادية وح/67 مصاريف غير عادية.

ونعبر عنها بالمعادلة التالية:

النتيجة غير العادية = ح/77 – ح/67

10/ صافي نتيجة السنة المالية: وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

ونعبر عنها بالمعادلة التالية:

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية (+) (–) النتيجة غير العادية.

المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

لقد فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي:

– تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال،

– منتجات الأنشطة العادية،

– المنتوجات المالية والأعباء المالية،

– أعباء المستخدمين،

– الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة،

– المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية،

– المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية،

– نتيجة الأنشطة العادية،

– العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،

– النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع،

– النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج:

– تحليل منتجات الأنشطة العادية،

– مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة،

وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق. فتستعمل إذن زيادة على مدونة حساب الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

وأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص جدول النتائج هو الحسابات المجمعة حيث تم تقليص الحسابات وجمعها في حسابات أقل، كما أن هناك حسابات تم إضافتها وأخرى تم الاستغناء عنها .

المطلب الثالث: باقي القوائم المالية

بالإضافة إلى القائمتين السابقتين هناك قوائم أخرى جديدة لم تكن موجودة في النظام القديم حيث جاء بها النظام الجديد لسد الثغرات الموجودة في النظام القديم.

1- جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):

يمثل جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي الأداة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، كما يبين جدول تدفقات الخزينة طريقة الحصول على الأموال وطرق استخدامها، فهو يوفر معلومات وافية حول المدخلات والمخرجات التي تمس الخزينة خلال الدورة حسب مصدرها تدفقات ناتجة عن أنشطة الاستغلال، تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية، تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

يعتبر جدول تدفقات الخزينة من الجداول الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي نظرا لأهميته، فالميزانية لا تعبر بصدق عن كل الأحداث التي تقع في المؤسسة خلال السنة المالية، بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ معين، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ للمحلل المالي عند اعتماده فقط على الميزانية، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر له، لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق أسلوبين هما الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر.

2- جدول التغيرات في الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

- النتيجة الصافية للدورة.
- أثر تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتي تم تسجيل أثارها في رؤوس الأموال الخاصة.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال المسجلة.
- العمليات والتغيرات التي تمس رأس المال (زيادة أو تخفيض).
- توزيعات النتيجة الصافية.

اعتبر النظام المحاسبي المالي جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتبره جدول من الملاحق، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال، لأنها تظهر مقدرة المؤسسة على تزويد ملاكها بأموال، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول المؤسسة.

3- الملاحق:

هو وثيقة تلخيصية، يعد جزء من التقارير المالية، يعطي تفسيرات مكملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية من أجل فهم أفضل للميزانية وجدول النتائج، ويخضع عرض البيانات في الملاحق لشرطين هما:

- أن يكون هذا العنصر ذا أهمية نسبية أي أنه سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة إذا لم يعرض ضمن الملاحق.
- أن يكون بالإمكان قياس هذا العنصر بموثوقية.

وتحتوي الملاحق على المعلومات التالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، العمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات...الخ.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي، متوافقة إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات الناتجة عن تبني المرجعية الفرانكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي، كما نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي أعطى الأولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وبهذا فهو يتوافق مع هدف المرجع المحاسبي الدولي في التركيز على تحسين نوعية المعلومة المحاسبية والمالية، والتكفل باحتياجات المستثمرين وتمكينهم من الحصول على معلومات مالية ذات مقروئية وقابلة للمقارنة وموثوق بها تسهل اتخاذ القرار.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال دراسة الحالة التي قمنا بها اتضح لنا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة كان له مجموعة من التأثيرات على المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، لم تقم بتطبيق النظام المحاسبي المالي إلا مع بداية سنة 2012، إلا أن التغيرات ظهرت على قوائمها المالية مقارنة بالقوائم المالية للسنوات الماضية، وذلك لكون مبادئ النظام المحاسبي المالي تختلف عن مبادئ ومفاهيم المخطط المحاسبي الوطني.

كما أن شكل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ذات طابع مالي، حيث يتم ترتيب عناصر الميزانية في جانب الأصول حسب درجة السيولة، وأما بالنسبة للخصوم فهي كذلك أصبحت ترتب حسب درجة الاستحقاق، حتى تصبح سهلة القراءة وأكثر دقة، وأما بالنسبة لجدول النتائج فقد أصبح مشكل من حسابات رقم (6) وحسابات رقم (7)، وفيما يخص باقي القوائم فهي جديدة لم تكن موجودة في النظام القديم، فهناك قائمة تدفقات الخزينة وتستخدم لمعرفة قدرة الشركة على توليد النقدية، أما القائمة الثانية فهي قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة وهي لمعرفة كل التغيرات التي تحدث في كل بند من بنود حقوق المساهمين وبوجود كل هذه القوائم أصبحت الوضعية المالية للمؤسسة أكثر وضوحا، ويمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي زاد من درجة الإفصاح المحاسبي في المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

مع تزايد الضغوطات الداخلية والخارجية في مجال العمل المحاسبي استدعت الحاجة لإجراء مراجعة شاملة للمخطط المحاسبي الوطني وإصلاحه من أجل مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى منظمات الأعمال المحاسبية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية الدولية جاءت هذه العملية بما يعرف بالنظام المحاسبي المالي بمقتضى القانون رقم 07/11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 والذي تقرر فيما بعد وتماشيا مع البيئة الاقتصادية الجزائرية والتي لم تكن مهيأة بالشكل المطلوب لتطبيق هذا القانون مباشرة تم اعتماد تاريخ 2010/01/01 كبداية فعلية لتطبيق النظام المحاسبي المالي في كل المؤسسات الوطنية.

ومع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي قامت المؤسسات بتغيير قوائمها المالية حيث أصبحت لها 5 قوائم مالية، حيث تعتبر الميزانية وجدول حسابات النتائج من أهم أنواع القوائم المالية في المؤسسة، فالميزانية وثيقة محاسبية شاملة تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعدادها وجدول حسابات النتائج يبين نتيجة نشاط المؤسسة ومكوناتها الأساسية أما جدول التدفقات النقدية فيعتبر كأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية ومن أجل الوصول إلى إفصاح عام يجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، فالإفصاح وفق هذه المعايير يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية ولذلك أصبح مطلبا ضروريا في مجال الأعمال لأنه لا يدع مجالا للغموض أو سوء الفهم من جانب الأطراف المعنية به.

حيث يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي لاعتباره أحد أدوات الاتصال الرئيسية بين المؤسسات الاقتصادية والعالم الخارجي لها، والذي في غيابه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي المالي باعتبارها المعلومات الأساسية التي يعتمد عليها ويطلبها المستخدمين والمهتمين بوضعية المؤسسة والمتعاملين معها وهذا من أجل اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والمالية، وبالتالي أصبح الإفصاح المحاسبي من الضروريات ويجب على كل المؤسسات الاعتماد عليه.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد استعراضنا لجوانب الموضوع من خلال الدراسة النظرية من جهة والتطبيقية في تقييم الواقع توصلنا أثناء اختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

– بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على إحداث تغيرات على المعلومات الموجودة في القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي فهي صحيحة حيث أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى إحداث تغيرات ومن أهم هذه التغيرات هي المعلومات الموجودة في القوائم المالية فقد أصبحت أكثر إفصاحا ووضوحا ومفهومة من قبل مستعمليها.

– الفرضية الثانية والتي تقول أن النظام المحاسبي المالي يحدد الحد الأدنى للمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية صحيحة، فمن أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو الإفصاح المحاسبي وقد حدد فيه الحد الأدنى للمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية باعتبارها أهم الوسائل التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة.

– الفرضية الثالثة التي تقول أن الإفصاح المحاسبي يطابق متطلبات النظام المحاسبي المالي صحيحة، فمع توجه الجزائر لانتهاج اقتصاد السوق جاء ضرورة توفير بيئة ملائمة تستجيب لمتطلبات الإفصاح فأدى بها إلى تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير.

– الفرضية الرابعة التي تخص تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة سونلغاز وتأثيره على القوائم المالية، فبعد الدراسة التطبيقية على مؤسسة سونلغاز فرع المدية تم التأكد من صحة هذه الفرضية.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بإعدادها توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

الجانب النظري:

– يعتبر النظام المحاسبي المالي محور عملية تغير النظام المحاسبي حيث تم إعداده على نقائص المخطط المحاسبي الوطني وبالتنسيق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، بما يضمن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ممارسة محاسبية تتوافق مع متطلبات البيئة المحاسبية الدولية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

– إن التغير الحاصل على مستوى مخرجات نظام المعلومات المحاسبي يستند بالأساس للإطار التصوري للممارسة المحاسبية والذي حدد ما يجب أن تكون عليه المعلومة المالية، حيث تم تحديد القوائم المالية بما حددته المعايير المحاسبية الدولية شكلا ومضمونا مما سهل عملية قراءتها وتداولها وتوظيفها من طرف مستخدميها.

– يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية التي لعبت دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية.

– تنبع أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لما تحققه عملية الإفصاح من فوائد لمستخدمي هذه القوائم.

الجانب التطبيقي:

من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة سونلغاز فرع المدية توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

– اعتماد المؤسسة على القوائم المالية في تلخيص نشاطاتها المالية ومجمل النشاطات الأخرى باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي المالي.

– المؤسسة في وضعية سيئة خلال فترة الدراسة لا تسمح لها بالقيام بوظائفها بسهولة وتوسيع نشاطها بسبب تحقيقها لنتيجة صافية سالبة.

– من خلال توفير مؤسسة سونلغاز لجميع متطلبات العمل المحاسبي والسهر الدائم على رفع مستواه كانت السباقة من بين المؤسسات الوطنية في تطبيق النظام المحاسبي المالي وتكييف الممارسة المحاسبية على مستوى مجمع سونلغاز أولا ثم تعميمها على جميع الفروع الأخرى بما يتوافق مع ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، مما من شأنه رفع الأداء المحاسبي المالي.

التوصيات والاقتراحات:

– العمل على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لأموالهم.

– تقليص الوثائق الثبوتية للأحداث الاقتصادية من خلال إجراء دراسة تقنية محاسبية تسمح بتسهيل عمليات إدخال البيانات المالية بما يقلل من الأخطاء ويزيد من درجة جودة المخرجات ويسهل عمليات البحث.

– تعميم تجربة سونلغاز باعتبارها من المؤسسات الرائدة في تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى المؤسسات الأخرى مرورا بالمراحل التطبيقية التي مرت بها المؤسسة والاستفادة من تجربة المؤسسة في تعديل وتصحيح الثغرات واستخلاص النقائص الممكنة في النظام المحاسبي المالي.

– ضرورة تعديل الأطر التشريعية للقوانين الجبائية والتجارية بما يتناسب مع متطلبات النظام المحاسبي المالي فهو يعتبر بمثابة الإطار العام الذي تنشط تحته جميع المؤسسات الاقتصادية.

آفاق الدراسة:

حاولت هذه الدراسة الإجابة عن هذا الموضوع في حدود الإشكالية المطروحة وحسب المعلومات المتوفرة وهي بذلك لم تلم بجميع جوانب الموضوع ومما لا شك فيه أن هذا الموضوع مرتبط بالبيئة المحاسبية والتي لا تعرف الثبات فهي متغيرة نتيجة للمعطيات الاقتصادية الوطنية والدولية وعليه فإن هذا البحث له عدة آفاق ومن بين النقاط التي أثارت اهتمامنا من خلال إنجاز هذا البحث هي:

– معوقات الأطر التشريعية للقوانين الجبائية والتجارية على عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات الاقتصادية.

– تقييم نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية ودرجة استجابتها لمتطلبات النظام المحاسبي المالي.

– القوائم المالية والإفصاح على شبكة الانترنت بين الواقع والتطبيق.

قائمة
المصادر والمراجع

أولا: الكتب

1- أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة 1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005.

2- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008.

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

4- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

5- لشهب عمر، تقييم تطبيق scf الجزائري – دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة –، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.

6- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

ثانيا: أطروحات الدكتوراه

1- بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، 2004.

2- بيداويد جورج توما، الإفصاح المحاسبي وأثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا، أطروحة لنيل درجة دكتوراه، الأكاديمية العربية في الدنمارك.

ثالثا: رسائل الماستر والماجستير

1- أبو حمام ماجد إسماعيل، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

2- آل غزوي حسين عبد الجليل، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية –دراسة ميدانية على بنك البلاد شركة مساهمة سعودية عامة، رسالة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2009.

3- بالعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها (دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر عن طريق الاستبيان)، رسالة لنيل شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، ورقلة، 2011/2010.

4- بحري علي، دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، سنة 2009/2008.

5- ديلمي ناصر الدين، أثر الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية- دراسة تطبيقية على بورصة دبي، رسالة لنيل شهادة ماجستير مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2010/2009.

6- شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة باتنة، سنة 2008-2009 .

7- صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2010/2009.

8- صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، سنة 2011/2010.

9- عابد محمد نواف حمدان، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية- دراسة تطبيقية، رسالة لنيل شهادة ماجستير العلوم في تخصص المحاسبة،كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006.

10- عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة، رسالة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند ولحاج، سنة 2015/2014.

11- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، سنة 2011-2012.

12- مخلوفي محمد عادل، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز (المديرية الجهوية- ورقلة)، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، سنة 2015/2014.

13- مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة ماجستير، في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، سنة 2009/2008.

14- يوسفي رفيق، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة لنيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، سنة 2011/2010.

رابعا: الملتقيات والمجلات

1/ الملتقيات:

1- خليل عبد الرزاق، عبدي نعيمة، قرض الإيجار في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

2- رحال نصر وآخرون، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010.

3- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي علة سياسات الإفصاح في الجزائر، ملتقى حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر.

4- مقراني عبد الكريم، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة وفي تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في

مواجهة معايير الدولية للمحاسبة ومعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

2/ أبحاث منشورة:

1- غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، المعهد التقني كركوك.

3/ المجلات:

1- الخطيب خالد، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 01، مجلة جامعة دمشق، 2002، المجلد 18.

2- الغبان ثائر صبري محمود كاظم، تكييف الإفصاح المحاسبي للمصارف التجارية على وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها العدد 2، الأردن،دراسة تطبيقية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 27.

3- المهندي محمد عبد الله، صيام وليد زكريا، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، 2007، المجلد 34، العدد 2.

4- بن عيشي عمار، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، ديسمبر 2014، العدد 1، الجزائر.

5- زغراد أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، العدد 7، 2009، الجزائر.

6- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد في الجزائر، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف.

خامسا: القوانين والمراسيم

1- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 19، 2009.

2- القانون رقم 07-11، المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74، الصادر في 2007/11/25.

سادسا: المقابلات

1- مقابلة مع السيد: مغراوي زكريا رئيس مصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز فرع المدية.

الملحق رقم (8)

DIRECTION DISTRIBUTION DE MEDEA
DIVISION DES FINANCES ET COMPTABILITE
SERVICE EXPLOITATION
EXERCICE : 2012

BILAN AU 31/12/2012

CPT	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENTS OU PROVISIONS	MONTANT NET	CPT	PASSIF	MONTANT
	INVESTISSEMENTS				10	**FONDS SOCIAL**	
20	Frais préliminaires	0,00	0,00	0,00	13	Réserves	
21	Valeurs incorporelles	0,00	0,00	0,00	14	Subventions d'investissements	1 797 488 847,75
22	Terrains	16 791 132,00	0,00	16 791 132,00	15	Ecart de réévaluation	692 044 335,61
24	Equipements de production	16 615 755 230,25	10 752 858 530,49	5 862 896 699,76	17	Comptes de liaison	4 425 401 346,10
240	Batiments	344 124 574,17	85 016 856,96	259 107 717,21	18	R,I,A	0,00
241	Ouvrages d'infrastructure	1 684 544,40	1 618 645,36	65 899,04	19	Provisions p/pertes et charges	361 892 407,12
242	Installations complexes	14 731 953 913,40	10 146 662 225,08	4 585 291 688,32		**TOTAL 1**	**7 276 826 936,58**
243	Matériel et outillage	44 420 577,72	25 306 979,45	19 113 598,27		**DETTES**	
244	Matériel de transport	240 727 563,22	185 087 161,82	55 640 401,40	52	Dettes d'investissements	299 213 340,35
245	Equipements de bureau	51 123 647,95	46 267 373,05	4 856 274,90	53	Dettes de stocks	2 881 747,59
246	Emballages récupérables	0,00	0,00	0,00	54	Détentions pour compte	17 518 332,55
247	Agencements et installations	82 962 977,13	53 590 901,24	29 372 075,89	55	Dettes envers les associés et sociétés apparentées	0,00
248	Autres équipements	754 340 390,36	207 486 302,28	546 854 088,08			
249	Equipements en instance d'inventaire	364 417 041,90	1 822 085,25	362 594 956,65	56	Dettes d'exploitation	169 235 421,72
25	Equipements sociaux	402 656,04	401 277,56	1 378,48	57	Avances commerciales	1 189 674 992,96
28	Investissements en cours	931 350 436,81	0,00	931 350 436,81	59	Frais de personnel	0,00
	TOTAL 2	**17 564 299 455,10**	**10 753 259 808,05**	**6 811 039 647,05**	50	Comptes créditeurs de l'actif	0,00
	STOCKS			0,00		**TOTAL 5**	**1 678 523 835,17**
30	Marchandises	0,00	0,00	0,00			
31	Matières et fournitures	0,00	0,00	0,00			
33	Produits semi-ouvrés	0,00	0,00	0,00			
34	Produits et travaux en cours	0,00	0,00	0,00			
35	Produits finis	0,00	0,00	0,00			
36	Déchets et rebus	0,00	0,00	0,00			
37	Stocks à l'extérieur	120 750,00	0,00	120 750,00			
	TOTAL 3	**120 750,00**	**0,00**	**120 750,00**			
	CREANCES						
42	Créances d'investissements	3 192 390,47	0,00	3 192 390,47			
43	Créances de stocks	0,00	0,00	0,00			
44	Créances sur associés et	0,00	0,00	0,00			
	sociétés apparentées	0,00		0,00			
45	Avances pour compte	48 585 751,87	0,00	48 585 751,87			
46	Avances d'exploitation	21 623 800,30	4 019 909,46	17 603 890,84			
47	Créances sur clients	1 934 654 547,04	400 035 221,65	1 534 619 325,39			
48	Disponibilités (89)	91 479 468,32	1 057 743,63	90 421 724,69			
40	Comptes débiteurs du passif	0,00	0,00	0,00			
	TOTAL 4	**2 099 535 958,00**	**405 112 874,74**	**1 694 423 083,26**			
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**			**449 767 291,44**			
	TOTAL GENERAL ACTIF	**19 663 956 163,10**	**11 158 372 682,79**	**8 955 350 771,75**		**TOTAL GENERAL PASSIF**	**8 955 350 771,75**

SOCIETE Société de Distribution de l'électricité et de gaz du Centre

CENTRE DD MEDEA

EXERCICE 2012

DATE 11/04/2016 10.22.27

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2012	amort 2012	2012	2011
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		16 791 132,00		16 791 132,00	16 791 132,00
Agencements et aménagements de terrains		63 955 527,37	39 268 491,37	24 687 036,00	25 887 066,77
Constructions (Batiments et ouvrages		345 809 118,57	86 635 501,66	259 173 616,91	226 840 971,39
Installations techniques, matériel et outillage		14 776 374 491,12	9 992 652 342,76	4 783 722 148,36	4 545 454 767,25
Autres immobilisations corporelles		1 430 018 749,23	455 386 609,83	974 632 139,40	498 267 408,64
Immobilisations en cours		934 542 827,28		934 542 827,28	1 360 854 184,97
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
Impôts différés actif		91 512 878,55		91 512 878,55	91 512 878,55
TOTAL ACTIF NON COURANT		17 659 004 724,12	10 573 942 945,62	7 085 061 778,50	6 765 608 409,57
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 934 654 547,04	400 035 221,65	1 534 619 325,39	1 160 163 301,11
Stocks et encours		120 750,00		120 750,00	428 162,40
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		18 777 101,82	4 019 909,46	14 757 192,36	18 844 224,74
Impôts		44 285 516,02		44 285 516,02	41 502 523,12
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		109 124 295,33	1 057 743,63	108 066 551,70	84 505 139,17
TOTAL ACTIF COURANT		2 106 962 210,21	405 112 874,74	1 701 849 335,47	1 305 443 350,54
TOTAL GENERAL ACTIF		19 765 966 934,33	10 979 055 820,36	8 786 911 113,97	8 071 051 760,11

SOCIETE Société de Distribution de l'électricité et de gaz du Centre

CENTRE DD MEDEA

EXERCICE 2012

DATE 11/04/2016 10.23.14

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2012	2011
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		609 178 902,10	609 178 902,10
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		46 896 261,07	65 097 198,07
compte de liaison**		4 198 838 201,74	4 091 308 971,48
TOTAL CAPITAUX PROPRES		4 854 913 364,91	4 765 585 071,65
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		39 831 298,57	30 107 733,01
Impôts (différés et provisionnés)		89 496 360,65	147 617 633,80
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 153 479 660,67	1 950 693 530,35
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 282 807 319,89	2 128 418 897,16
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		384 009 025,59	256 782 509,73
Impôts		37 652 911,73	31 015 671,44
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 227 528 491,85	889 249 610,13
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 649 190 429,17	1 177 047 791,30
TOTAL GENERAL PASSIF		8 786 911 113,97	8 071 051 760,11

الملحق رقم (11)

DIRECTION DISTRIBUTION DE MEDEA
DIVISION DES FINANCES ETCOMPTABILITE
SERVICE EXPLOITATION
EXERCICE : 2012

TABLEAU DES RESULTATS 2012

NIVEAU DE REGROUPEMENT	COMPTES	DESIGNATIONS	MONTANTS		REGROUPEMENTS	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
70		VENTES DE MARCHANDISES				
	701	Ventes exonérées				
	704	Ventes passibles de la TVA				
	705	Ventes matériel clé en main				
60		MARCHANDISES CONSOMMEES				
	601	Matériel consommés clé en main				
80	**80**	**MARGE BRUTE**				**0,00**
80	80	MARGE BRUTE		0,00		0,00
71		PRODUCTION VENDUE				**0,00**
	710	Vente d'électricité		2 168 817 884,69		
	711	Vente de gaz		498 266 922,81		
72		PRODUCTION STOCKEE				
	726	Déchets et rebus				
73		PRODUCTION DE L'ENTREPRISE P/ELLE MEME				**0,00**
	731	Production d'investissements par la société		0,00		
74		PRESTATIONS FOURNIES				**39 196 674,85**
	745	Locations diverses		765 000,00		
	746	Prestations de services		39 196 674,85		
75		TRANSFERTS DE CHARGES DE PRODUCTION				**7 575 613,04**
	751	Matières et fournitures consommées				
	752	Services		7 575 613,04		
8910		ULIS,DE PRODUITS ENERG, MATIERES ET MAT,			**1 480 254 608,01**	
	8910	Produit energitiques matiére et matériel	1 480 254 608,01			
	8920	Cession d'énerg, inter zones fourn,		68 333 633,91		
61		MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMEES			**14 030 061,98**	
	061	Matières consmmables, mtx, mat, divers ex antérieur	0,00			
	612	Matières et fournitures cons, ex,antérieurs	3 316 750,00			
	613	Carburant lub, mat cons matx divers	9 189 298,50			
	614	Energ Elect et Gaz naturel				
	618	Fournitures consommées par la société	1 524 013,48			
62		SERVICES			**234 045 975,65**	
	062	Services exercices antérieurs	0,00			
	620	Transport	45 448,00			
	621	Loyers et charges locatives	165 000,00			
	622	Entretien et réparations	91 559 322,87			
	623	Travaux et façons	107 150 334,26			
	624	Documentation	147 350,00			
	625	Rémunérations de tiers	2 539 802,28			
	626	Publicité	7 111 745,51			
	627	Déplacements et réceptions	11 069 121,97			
	628	Postes et télécommunications (P T T)	14 257 850,76			
8912	8912	Prestation reçues - services	516 014 925,13		**516 014 925,13**	
TOTAL			**2 244 345 570,77**	**2 782 955 729,30**	**2 244 345 570,77**	**46 772 287,89**
81	**81**	**VALEUR AJOUTEE**		**538 610 158,53**		**-2 197 573 282,88**

81	81	VALEUR AJOUTEE		**538 610 158,53**		**-2 197 573 282,88**
77		PRODUITS DIVERS				**1 508 151,21**
	7702	Intérêts des prêts				
	779	Autres produits		1 508 151,21		
78		TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOITATION				
	784	Transfert impôts et taxes				
	786	Transfert frais divers				
	788			24 620 130,10		
892		PRESTATATIONS FOURNIES				
	8923	Frais de personnel	0,00			
	8925	Charges de structure	0,00			
	8927	Charges indirectes et réparties	0,00			
63		FRAIS DE PERSONNEL			**494 991 604,11**	
	063	Frais de personnel ex antérieurs	0,00			
	630	Rémunérations du personnel	305 722 769,69			
	632	Indemnités et prestations directes	89 698 226,29			
	634	Contributions aux activités sociales	9 207 017,23			
	635	Cotisations sociales	90 363 590,90			
64		IMPOTS ET TAXES			**48 535 401,70**	
	064	Impôts et taxes exercices antérieurs	0,00			
	640	Versement forfaitaire	0,00			
	641	Taxe sur l'activité professionnelle	48 217 346,66			
	646	Taxe d'enregistrement	313 155,04			
	647	Drois de douane	0,00			
	648	Autres droits impôts et taxes	4 900,00			
	649	Provisions impôts et taxes	0,00			
65		FRAIS FINANCIERS			**858 427,51**	
	655	Frais de banque et de recouvrement	858 427,51			
66		FRAIS DIVERS			**905 704,24**	
	066	Frais divers exercices antérieurs	0,00			
	660	Assurances	0,00			
	669	Autres frais divers	905 704,24			
68		DOTATIONS AUX AMORTIS, ET PROVISIONS			**453 830 288,91**	
	682	Dotations aux amortissements	362 304 072,09			
	685	Dotations aux provisions	91 526 216,82			
891		PRESTATIONS RECUES			**637 489,12**	
	8913	Frais de personnel	637 489,12			
	8915	Charges de structure	0,00			
	8916	Sections auxiliaires	0,00			
	8917	Charges indirectes et réparties	0,00			
		TOTAL	**999 758 915,59**	**564 738 439,84**	**999 758 915,59**	**-2 196 065 131,67**
83	**83**	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**-435 020 475,75**		**-3 195 824 047,26**
79		PRODUITS HORS EXPLOITATION				**113 170 747,55**
	792	Produits de cessions d'investissements		0,00		
	796	Reprises sur charges des exercices antérieurs		9 498 529,96		
	797	Produits des exercices antérieurs		14 157 110,96		
	798	Produits exceptionnels		89 515 106,63		
69		CHARGES HORS EXPLOITATION			**127 917 563,24**	
	692	Valeur résiduelle invest, cédés ou détruits	0,00			
	696	Charhes des exercices antérieurs	32 453 003,16			
	697	Reprises sur produits des exercices antérieurs	435 808,12			
	698	Charges exceptionnels	2 113 786,93			
	699	Dotations exceptionnelles	92 914 965,03			
	89191	Charges	0,00			
	89192	Produits	0,00			
		TOTAL	**127 917 563,24**	**113 170 747,55**	**127 917 563,24**	**113 170 747,55**
84	**84**	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**		**-14 746 815,69**		**-14 746 815,69**
83	83	RESULTAT D'EXPLOITATION		**-435 020 475,75**		**-3 195 824 047,26**
84	84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		**-14 746 815,69**		**-14 746 815,69**
880	**880**	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**-449 767 291,44**		**-3 210 570 862,95**

SOCIETE Société de Distribution de l'électricité et de gaz du Centre

CENTRE DD MEDEA

EXERCICE 2012

DATE 11/04/2016 10.24.43

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2012	2011
Ventes et produits annexes		2 707 046 482,35	0,00
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		2 775 380 116,26	0,00
Achats consommés		- 14 030 061,98	0,00
Services extérieures et autres consommations		- 228 546 997,66	0,00
II - Consommation de l'exercice		- 2 238 846 592,78	0,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		536 533 523,48	0,00
Charges de personnel		- 494 991 604,11	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 48 535 401,70	0,00
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 7 630 971,45	0,00
Autres produits opérationnels		91 023 257,84	0,00
Autres charges opérationnelles		- 82 500,00	0,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 522 125 123,84	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		9 323 579,63	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 429 491 757,82	0,00
Charges financières		- 2 113 786,93	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		- 2 113 786,93	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 431 605 544,75	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		58 121 273,15	0,00
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 875 726 953,73	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 249 211 225,33	0,00
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 373 484 271,60	0,00
Eléments extraordinaires (produits)		174 950,33	0,00
Eléments extraordinaires (charges)		- 135 759,97	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		39 190,36	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 373 445 081,24	0,00

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-3)	إعادة هيكلة شركة سونلغاز سنة 1983	68
(2-3)	الهيكل التنظيمي التفرعي للشركة	71
(3-3)	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية بالمدية (DDMédéa)	75
(4-3)	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	77

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	المعلومات الموجودة في الملحق	26
(2-1)	الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني	27
(3-1)	المقارنة بين جدول حسابات النتائج	29

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	الميزانية -جانب الأصول- حسب النظام المحاسبي المالي	101
2	الميزانية -جانب الخصوم- حسب النظام المحاسبي المالي	102
3	حساب النتيجة (التصنيف حسب الطبيعة)	103
4	حساب النتيجة (التصنيف حسب الوظيفة)	105
5	جدول التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	106
6	جدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	108
7	قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة	109
8	الميزانية في 2012/12/31 حسب المخطط المحاسبي الوطني لمؤسسة سونلغاز بالمدية	110
9	الميزانية -جانب الأصول- حسب النظام المحاسبي المالي لمؤسسة سونلغاز بالمدية لسنة 2012/2011	111
10	الميزانية -جانب الخصوم- حسب النظام المحاسبي المالي لمؤسسة سونلغاز بالمدية لسنة 2012/2011	112
11	جدول حساب النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني لمؤسسة سونلغاز بالمدية لسنة 2012	113
12	جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي لمؤسسة سونلغاز بالمدية لسنة 2012	115

الفهرس

البسملة

تشكرات

الإهداء

الملخص

الفهرس

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

المقدمة العامة	أ- هـ
الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي	
مقدمة الفصل الأول	2
المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	3
المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	3
المطلب الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية	5
المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي وأهدافه	7
المبحث الثاني: قواعد الإدراج والتقييم وبنية الحسابات	11
المطلب الأول: القواعد العامة للإدراج والتقييم	11
المطلب الثاني: حالات خاصة للتقييم والإدراج	17
المطلب الثالث: بنية النظام المحاسبي المالي	21
المبحث الثالث: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي	22
المطلب الأول: القوائم المالية	22
المطلب الثاني: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية	27
المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات النظام المحاسبي المالي	30
خلاصة الفصل الأول	34
الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي	
مقدمة الفصل الثاني	36

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	37
المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي	37
المطلب الثاني : أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي	42
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي	45
المبحث الثاني: معايير الإفصاح المحاسبي	49
المطلب الأول: الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS 1	49
المطلب الثاني: الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS 24	53
المطلب الثالث: الإفصاح حسب محتوى المعيار IFRS 7	54
المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي	56
المطلب الأول: الجهات المستخدمة للإفصاح المحاسبي	56
المطلب الثاني: المعلومات الواجب الإفصاح عنها	58
المطلب الثالث: الانتقال إلى الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي	59
خلاصة الفصل الثاني	63
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع المدية	
مقدمة الفصل الثالث	65
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز	66
المطلب الأول: ماهية مؤسسة سونلغاز	66
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	69
المطلب الثالث: وظائف وخصائص المؤسسة	71
المبحث الثاني: مدخل تعريفي لمؤسسة سونلغاز بالمدية	73
المطلب الأول: تقديم المديرية الفرعية بالمدية	73
المطلب الثاني: تقديم قسم المالية والمحاسبة	75
المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي لمؤسسة سونلغاز بالمدية	78
المطلب الأول: الميزانية	78
المطلب الثاني: جدول النتيجة	82
المطلب الثالث: باقي القوائم المالية	85
خلاصة الفصل الثالث	87
خاتمة عامة	88

قائمة المراجع	93
الملاحق	98