



وزارة العليم العالى و البحث العلمى
المركز الجامعى نور البشير - البيضا



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
بعنوان

دور النظام المحاسبى المالى SCF فى تحقيق متطلبات
الإفصاح المحاسبى فى المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة شركة سونلغاز البيضا -

تحت إشراف الدكتور :

- بوشاكر جلولى

من إعداد الطالبتين :

• طابيل رقية

• زيوان ميلودة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2021/..../....

لجنة المناقشة

| الاسم واللقب | الرتبة العلمية | الجامعة | الصفة |
|--------------|----------------|---------|-------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |

السنة الجامعية : 2021/2020

سورة الاحقاف

وصايا نبوية للنجاح:

المؤمنُ القويُّ خيرٌ وأحبُّ إلى اللهِ
من المؤمنِ الضعيفِ ، وفي كلِّ خيرٍ ،
أحرص على ما ينفعك ، واستعن بالله
ولا تعجز ، وإن أصابك شيءٌ ،
فلا تقل : لو أني فعلتُ كان كذا وكذا ،
ولكن قل : قدر الله ، وما شاء فعل ،
فإن لو تفتح عمل الشيطان

رواه مسلم

شكر و تقدير

الحمد والشكر أولا وأخيرا لله عز وجل على جزيل فضلة، وكثير نعمه، إذ وفقنا الآن أتمننا هذا العمل ويسره لنا وعلى كل النعم التي أنعمها علينا ومن باب "لاتنسوا الفضل بينكم" نتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف : د/بوشاكر جلول الذي تفضل مشكورا بقبول الإشراف على هذا العمل وما قدمه في هذا البحث بتوجيهاته ونصائحه الصائبة ، لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذي قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والتقدير والمحبة إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل ودون أن ننسى كل من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات فلکم منا کل الشکر وأخص منهم والد زميلتي

الأستاذ "طایل الحاج" والأستاذ "زياد ناجي"

الإهداء

إلى من كان دائما معي في كل أعمالي إلى من هو في قلبي دائما الهي لا يطيب القلب إلا بشرك و لا تطيب اللحظات
إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك
إلى ملاكي في الحياة إلى بسمة حياتي وروح فؤادي و عطر قلبي إلى أمي الحبيبة أطال الله في عمرها
إلى من احمل اسمه بكل فخر إلى بهجة عمري إلى رمز الأبوة و مثلي الأعلى إلى أبي الغالي أطال الله في عمره
إلى نبع الحنان الصافي و رمز العطاء جدي وجدتي
إلى زوجي و حبيبي الغالي
إلى ابنتي حبيبي و نور حياتي منيسا روان
إلى أختي سناء إيناس
إلى منبع الحنان ومصدر الأمان ومعنى الاطمئنان وسندي في الحياة إخوتي وأخواتي
إلى أعز إنسانة في قلبي والتي كانت بجانب صديقتي دري ميلودة
إلى من أرى السعادة بأعينهم وأرتاح وأنا بينهم أهلي وأقاربي
إلى من كل أتذكرهم وهم موجودون في قلبي الذين عجز القلم عن التعبير عن وفائهم

طايل رقية

الإهداء

أمي الحبيبة ...

أي شيء في هذا اليوم أهدي إليك ... ياملاكي وكل شيء لديك ...
أهدي تفاعلاً .. لم أدرك حقيقته إلا من عينيك .. أم أماً .. وليس في الأرض أمل كالذي
أقرأه في عينيك .. أم نجاحاً .. ونجاحي الحقيقي تحت قدميك ..
ليس عندي شيء أعز من الروح .. وروحي مرهونة في يديك ..

أبي الحبيب ...

يا قلبي .. ونبض الحروف حين تلمسها الأنامل ..
أنت الجواب حين أسأل ما التفاعل ..
بل الحياة أنت .. وما بين النفس والنفس أنت ..
إخوتي .. ربة ، محمد ، جمال ، نوال ، هدى ..
الكتابة لا تكفي لأصف كيف أحبكم .. والعمر قصير لأكتب حبكم ..
أراكم بسمتي .. وأرى جمال الأيام انتم
أبناء إخوتي .. عبد الإله وائل ، ألاء ، بتول ، سراج منير ، صهيب لؤي

صديقتي .. رقية ..

إلى رفيقة دربي .. ياميلادي الثاني .. وأنفاس عطري الباقي ..
ياهدية الرحمن لي في زمن ندر فيه الإخوان .

زيوان ميلودة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إثبات دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية والعمل على جودته و مواعته مع ما جاءت به المنظمات العالمية مثل : جمعية المحاسبين الأمريكيين و كذا المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين . والغاية من هذه الدراسة هي الوصول إلى العلاقة المباشرة و المشتركة بين متغيريها (النظام المحاسبي المالي الجديد و الإفصاح المحاسبي). ومن خلال المراحل التي مررنا بها في هذه الدراسة تم التوصل إلى أن إعداد التقارير المالية يعد من أهم مقومات النظام المحاسبي المالي و هذه الأخيرة تعد جوهر وأساس قيام عملية الإفصاح المحاسبي.

وإذا ما طبقت المؤسسات الاقتصادية الإفصاح المحاسبي في ظل ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد SCF من مقومات و فروض و مبادئ ، فستكون في أحسن الوضعية المالية و أنجعها.

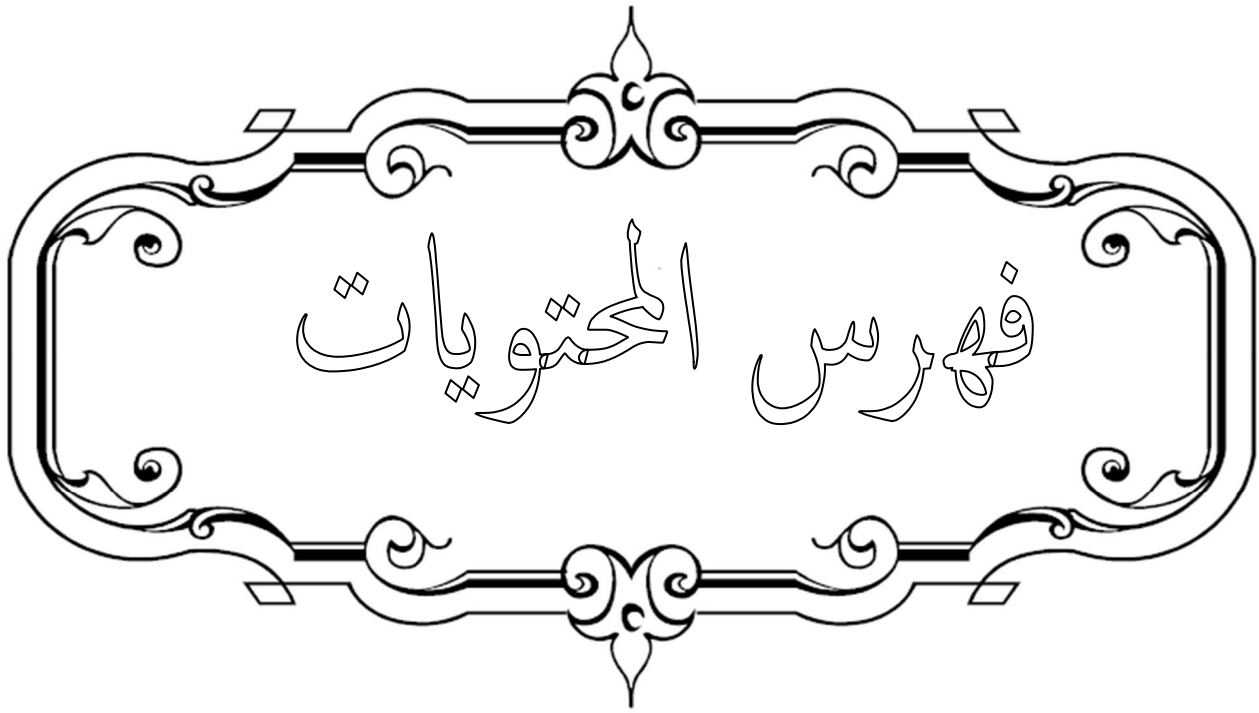
كلمات مفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، الإفصاح المحاسبي، النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، المؤسسات الاقتصادية .

Le résumé:

Cette étude vise à prouver le rôle du système de comptabilité financière dans la réalisation des exigences de divulgation des avocats dans les institutions économiques et à travailler sur sa qualité et son adéquation avec ce que les organisations internationales ont apporté. Le but de cette étude est de parvenir à la relation directe et commune entre ses deux variables, et à partir des étapes que nous avons traversées, y compris dans cette étude, il a été conclu que la préparation des états financiers est l'une des composantes les plus importantes du système de comptabilité financière et que cette dernière est l'essence et la base du processus de divulgation comptable. Et si les institutions économiques appliquent les informations comptables à la lumière des composantes, hypothèses et principes du nouveau système de comptabilité financière, elles seront dans les meilleures et les meilleures positions financières.

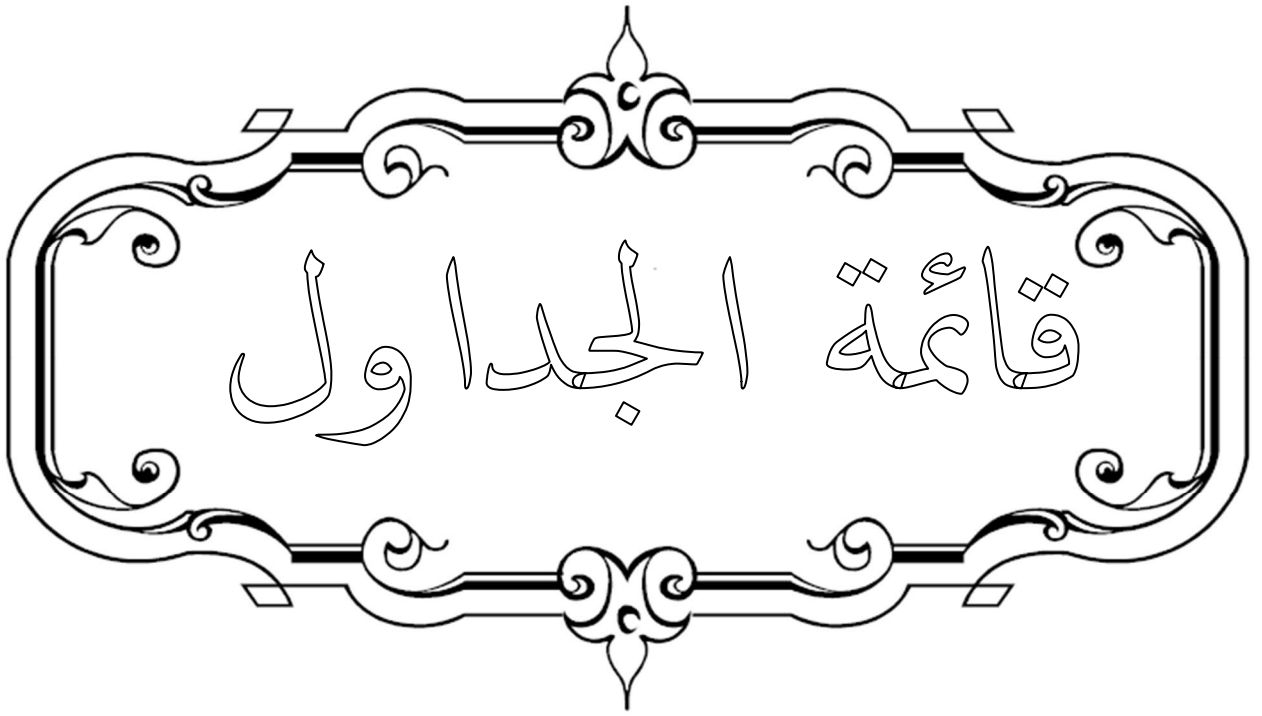
Mots –clés: système de comptabilité financière, Discoloure, nouveau système de Comptabilité financière, institutions économiques



| الصفحة | العنوان |
|--|---|
| I | شكر وتقدير |
| II | إهداء |
| IV | الملخص |
| VI | فهرس المحتويات |
| X | فهرس الجداول |
| XII | فهرس الأشكال |
| XIV | فهرس الملاحق |
| XVI | فهرس المختصرات |
| أ- و | المقدمة |
| الفصل الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي | |
| 9 | تمهيد |
| 10 | المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي |
| 10 | المطلب الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي |
| 12 | المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي |
| 14 | المطلب الثالث: أهمية وعناصر وخصائص النظام المحاسبي المالي |
| 16 | المبحث الثاني: مكونات النظام المحاسبي المالي |
| 17 | المطلب الأول: الإطار التصوري المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي |
| 25 | المطلب الثاني: مدونة الحسابات |

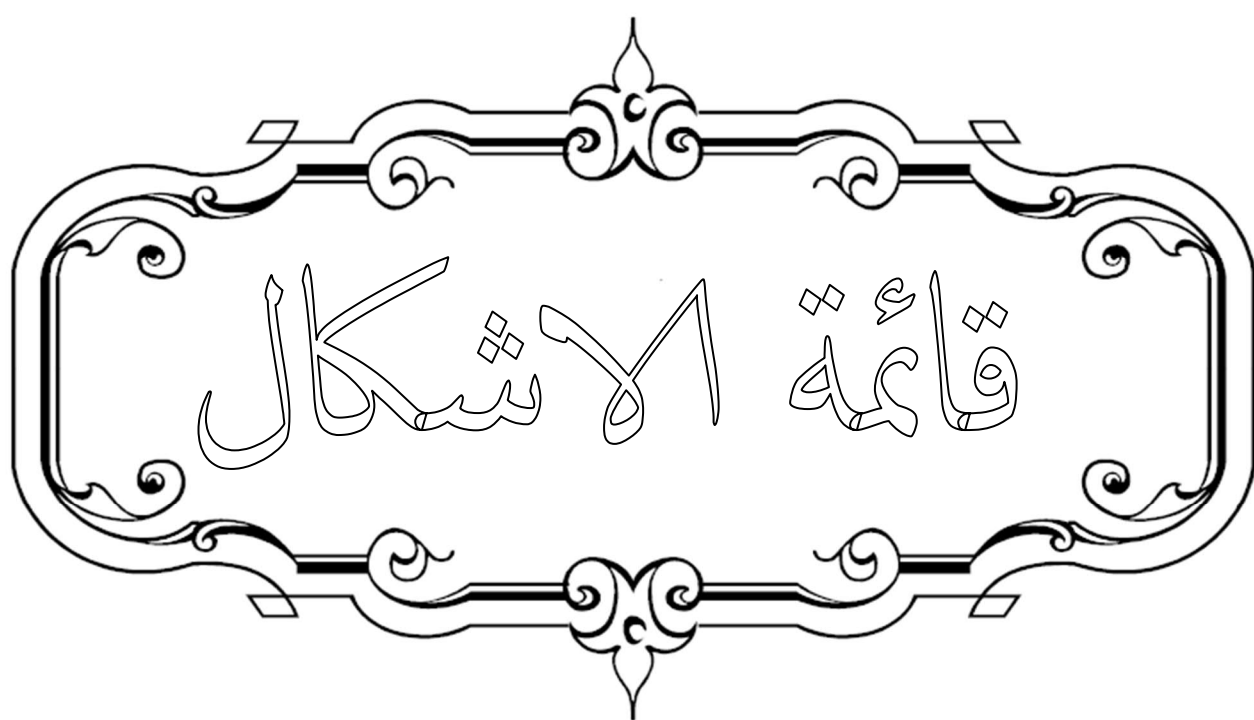
| | |
|--|---|
| 32 | المطلب الثالث: قواعد الإدراج والتقييم وتسيير الحسابات |
| 38 | المبحث الثالث: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي |
| 38 | المطلب الأول: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي |
| 42 | المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي |
| 45 | المطلب الثالث: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي |
| 48 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي | |
| 50 | تمهيد |
| 51 | المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي |
| 51 | المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي |
| 54 | المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي |
| 57 | المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي |
| 60 | المبحث الثاني: أساسيات الإفصاح المحاسبي ومبادئه |
| 61 | المطلب الأول: أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي |
| 62 | المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي |
| 63 | المطلب الثالث: المجال المفصوح عنه من الكشوفات المالية |
| 64 | المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي |
| 65 | المطلب الأول: تعريف الكشوفات والقوائم المالية وبيان أنواعها وأساسيات الإفصاح عنها |
| 69 | المطلب الثاني: كشف الميزانية وجدول حساب النتائج |

| | |
|---|--|
| 78 | المطلب الثالث: جدول التدفقات المالية وبيان تغيير رؤوس الأموال الخاصة |
| 84 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثالث: الجانب التطبيقي (دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز) | |
| 86 | تمهيد |
| 87 | المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز |
| 87 | المطلب الأول: نشأة ونشاط الشركة الوطنية |
| 89 | المطلب الثاني: مكونات الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز" |
| 91 | المطلب الثالث: مهام وأهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز |
| 92 | المبحث الثاني: تقديم لفرع المؤسسة موضوع الدراسة (البيض) |
| 93 | المطلب الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز (البيض) |
| 97 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ووظائف كل قسم لشركة توزيع الكهرباء والغاز (البيض) |
| 98 | المطلب الثالث: مهام قسم المالية والمحاسبة والهيكل التنظيمي لها |
| 100 | المبحث الثالث: أثر النظام المحاسبي المالي على الإفصاح في القوائم المالية |
| 100 | المطلب الأول: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الإفصاح في بنود الميزانية |
| 104 | المطلب الثاني: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الإفصاح جدول حسابات النتائج |
| 106 | المطلب الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الإفصاح في تدفقات الخزينة |
| 109 | خلاصة الفصل |
| 111 | الخاتمة |
| 115 | قائمة المراجع |
| | الملاحق |



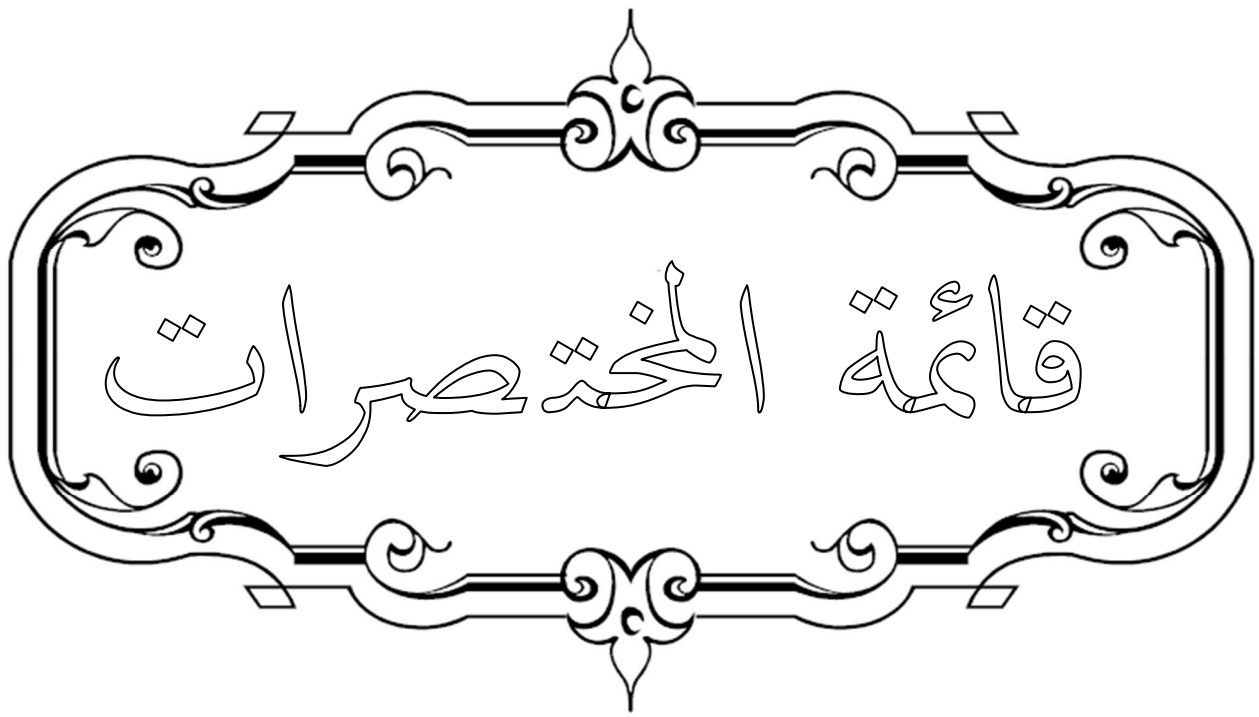
قائمة الجداول

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|---|-------|
| 72 | جدول يوضح نموذج عن شكل الميزانية (جانبا الأصول) | 01 |
| 73 | جدول يوضح نموذج عن شكل الميزانية (جانبا الخصوم) | 02 |
| 77 | جدول يوضح نموذج عن جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) | 03 |
| 80 | جدول يوضح نموذج عن جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) | 04 |
| 81 | جدول يوضح نموذج عن جدول تدفقات الخزينة (الطريقة الغير مباشرة) | 05 |
| 83 | جدول يوضح نموذج عن تغيير بيان رؤوس الأموال الخاصة | 06 |
| 93 | جدول يبين حجم نشاط مديرية التوزيع بالببيض | 07 |
| 94 | جدول يبين أنواع الطاقة الكهربائية | 08 |
| 95 | جدول يوضح أنواع الزبائن | 09 |
| 100 | جدول ميزانية أصول المؤسسة | 10 |
| 102 | جدول ميزانية خصوم المؤسسة | 11 |
| 104 | جدول حسابات النتائج | 12 |
| 106 | جدول تدفقات الخزينة | 13 |



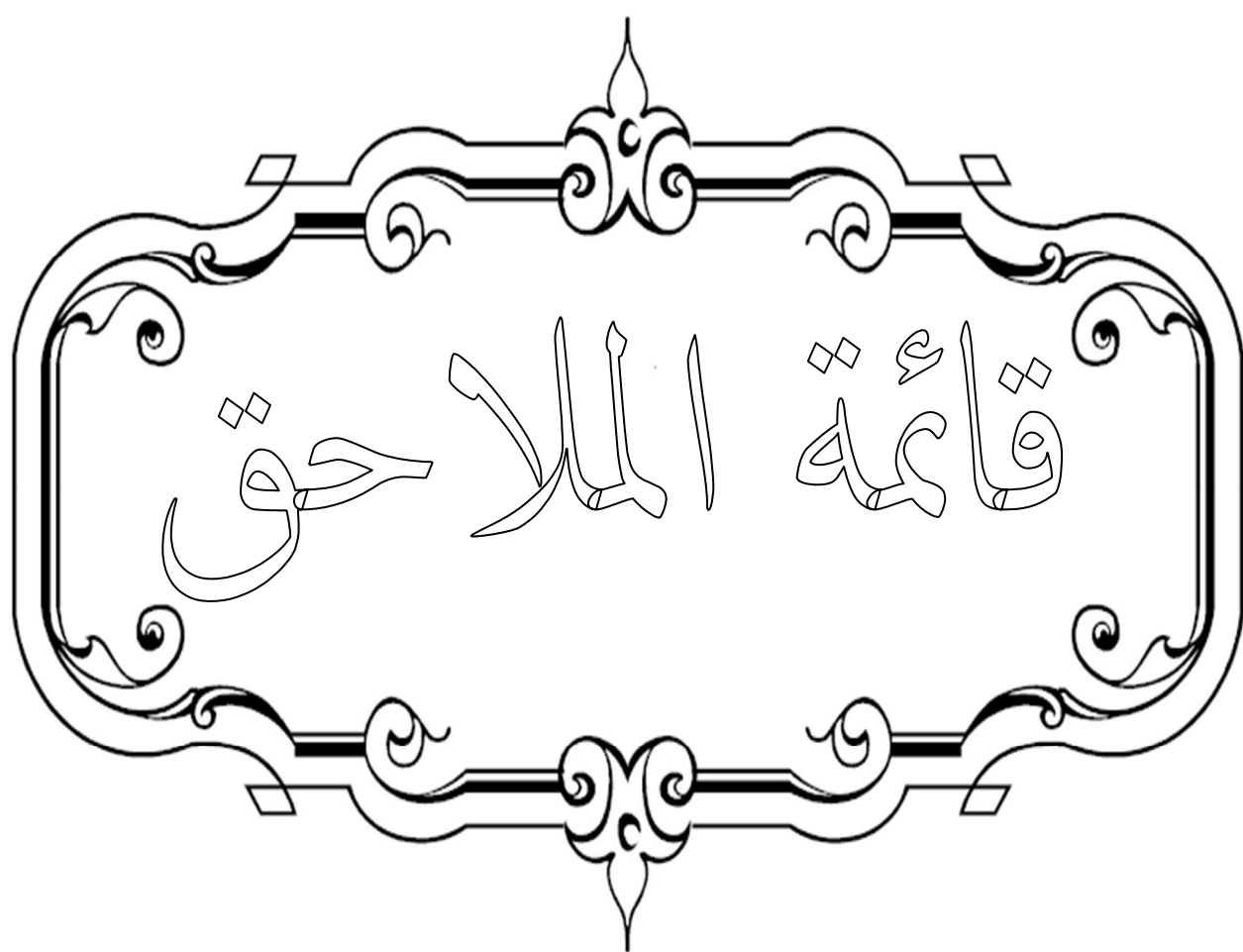
قائمة الأشكال

| الرقم | العنوان | الصفحة |
|-------|--|--------|
| 01 | الوظيفة المحاسبية للإفصاح المحاسبي | 53 |
| 04 | الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للكهرباء | 96 |
| 05 | الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع البيض | 97 |
| 06 | الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية DFC | 98 |



قائمة المختصرات

| الاختصار | معنى المصطلح باللغة الإنجليزية | معنى المصطلح باللغة العربية |
|----------|--|---------------------------------|
| SCF | Système Comptation Financier | النظام المحاسبي المالي |
| PCN | Organigramme Comptable National | المخطط المحاسبي الوطني |
| IASB | International Accounting Standards Board | مجلس معايير المحاسبة الدولية |
| IAS | International Accountin | معايير المحاسبة الدولية |
| FASB | Financial Accounting Standards Board | مجلس معايير المحاسبة الدولية |
| FIFO | First in first in out | الأول في الدخول الأول في الخروج |
| IAS/IFRS | Normes Comptables Internationales | المعايير المحاسبية الدولية |



قائمة الملاحق

| الصفحة | العنوان | رقم |
|--------|---|-----|
| 122 | ميزانية الأصول سنة 2019 | 01 |
| 123 | ميزانية الخصوم سنة 2019 | 02 |
| 124 | جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) سنة 2019 | 03 |
| 125 | جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) سنة 2019 | 04 |



المقدمة العامة

المقدمة

ظهرت التحولات المحاسبية في الجزائر في السنوات الأخيرة ، نتيجة لعدم ملائمة قواعد المخطط المحاسبي الوطني للظروف الاقتصادية المحلية و الدولية الحديثة المستمرة ، حيث الجزائر في صياغ الإصلاحات التي تبنتها تهدف إلى تجاوز تداعيات هذه الظروف بتطبيق نظام محاسبي مالي تم إعداده بشكل متوافق مع معايير المحاسبية الدولية ، حيث أصبحت المؤسسات الجزائرية ملزمة بتطبيقه ابتداء من 01 جانفي 2010، و عليه فان الانتقال من مرحلة إلى مرحلة لا بد أن تقدم إجراءات و خطوات محددة لتكفل انتقال سليم في تطبيقه، كون عملية الانتقال مهمة و مرحلة حاسمة لأنها انتقال من إلى، من مخطط محاسبي دام تطبيقه حوالي 35 سنة إلى نظام لا تعلم عنه شيئا، و بطبيعة الحال فان ارتدادات تطبيق النظام سوف يؤثر وينعكس بشكل كبير على البيئة و المحيط المحاسبي الجزائري، و انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على مخرجات المؤسسة .

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي عبارة عن قوائم مالية إذ أنها تعبر عن الوضعية المالية و المحاسبية للمؤسسة بشتى أنواعها خلال فترة زمنية معينة، فالقوائم المالية يتم إعدادها و عرضها على أساس مجموعة من المعايير المحاسبية التي تختلف من بيئة محاسبية إلى أخرى، و هذا راجع لاختلاف عوامل البيئة المحاسبية المؤثرة فيها كما إن القوائم المالية تعكس في مضمونها و طرق عرضها احتياجات الأطراف المستعملة لها و الذين بدورهم يؤثرون إلى حد كبير في شكلها و محتواها من خلال التأثير على الهيئات التي تضع المعايير المحاسبية .

أولا / إشكالية الدراسة :

- من خلال ما سبق ذكره أعلاه تتضح لنا الإشكالية المتمثلة في السؤال المحوري الأتي :
- إلى أي مدى ساهم النظام المحاسبي المالي SCF في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي؟
- و لمعالجة هذه الإشكالية تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي كانت كالتالي :

1- كيف يمكن للنظام المحاسبي المالي SCF تحقيق الإفصاح المحاسبي؟

2- هل المعلومات المالية والمحاسبية المفصحة عنها في القوائم المالية والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF كافية لتزويد

مستخدميها بالمعلومات اللازمة؟

3- هل تقوم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق قواعد الإفصاح المرتبطة بالقوائم المالية؟

ثانيا / الفرضيات:

1- إن النظام المحاسبي المالي سيضمن مستوى كافي من الإفصاح ويوفر معلومات ذات جودة عالية تخدم مختلف

المستخدمين لها .

2- المعلومات المحتواة في القوائم المالية والمفصحة عنها وفق النظام المحاسبي المالي SCF كافية لتلبية احتياجات مختلف

مستخدميها .

3- تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق قواعد الإفصاح المرتبطة بالقوائم المالية .

ثالثا/ الأهمية:

وتتجسد هذه الأهمية في مايلي :

1- تسليط الضوء على أهم المفاهيم المرتبطة بالإفصاح المحاسبي ، وكذا مخرجات النظام المحاسبي المالي .

2- إعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي .

رابعا / الأهداف:

1- تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على النقاط التالية :

2- التعرف على مدى أهمية النظام المحاسبي المالي و أهمية المعلومات المحاسبية كونها جوهر عملية الإفصاح المحاسبي.

3- التعرف على نوعية و مقدار البيانات الواجب إفصاح عنها في القوائم المالية .

4- التعرف على آلية إعداد القوائم المالية وكيفية الإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي .

خامسا / حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- حدود موضوعية :

تتم الدراسة بتوضيح مدى توافق إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات الإفصاح المحاسبي ، وعليه فان الاهتمام الأساسي و الشق الأوفر في دراستنا هذه فيكون حول شرح و تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي .

- حدود مكانية :تمت الدراسة في مؤسسة سونلغاز

- حدود زمانية : تم الإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة في الفترة الممتدة

ما بين 2020 الى 2021

سادسا / المناهج المتبعة في الدراسة:

ضمانا لتحقيق أهداف الدراسة التي سبق ذكرها ، و من اجل الوصول الى افضل الأساليب و الطرق التي توضح الإفصاح المحاسبي ضمن متطلبات النظام المحاسبي المالي ، وصولا الى معالجة إشكالية دراستنا القائمة ، تم اعتماد المناهج العلمية التالية :

1- المنهج الوصفي : وهذا لدراسة النظرية بغية وصف متغيرات الدراسة (نظام محاسبي مالي و الإفصاح المحاسبي).

2- المنهج الاستنباطي : و الذي يعتمد على الفكر المنطقي و الاستنباطي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية .

سابعاً / الدراسات السابقة :

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع دراستنا ، فكان اطارها العام اما احد متغيري دراستنا أو المتغيرين معا . و نذكر من أهمها ما يلي :

- دراسة الباحث عبد الكامل عمر التي تناولها في مذكرة استكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي بجامعة الوادي بعنوان المعالجة المحاسبية للوصول الغير جارية (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF والتي قامت على الإشكالية التالية : كيف تتم المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول غير الجارية (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

هدفت هذه الدراسة الى : محاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات ؛التعريف بعناصر الأصول غير الجارية (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي و مدى استجابة هذه الأخيرة لما تمليه المعايير المحاسبية الدولية.

- دراسة الطالبة زوقاع صبرينة وجوهري مريم التي تناولتها في مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبية ومراجعة ، جامعة آكلي أمحمد أولحاج ، البويرة بعنوان " تقييم وتسجيل التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول : كيف يتم تسجيل وتقييم التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي؟

وهدفت إلى :

1- محاولة فهم أكثر للنظام المحاسبي المالي من حيث المعالجة المحاسبية للتثبيتات.

2- نوع التخصص الذي يدرس فيه و علاقته بموضوع البحث.

3- تفادي دراسة المواضيع المتكررة. ملية المعايير المحاسبة الدولية .

تم التطرق إلى هذا الموضوع بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.

● **دراسة الطالبة رباب عوايد التي تناولتها في مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي، تخصص :**

تدقيق محاسبي بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي تحت عنوان " اعتماد تكاليف الجودة وفق النظام المحاسبي

المالي " ، بإشكالية تمثلت في :

إلى أي مدى يمكن أن تتناسب تكاليف الجودة وتعتمد من طرف النظام المحاسبي المالي ؟

وقد هدفت هذه الدراسة إلى :

-سعت من خلال هذا البحث أن تزيل الغموض على كل ما يتعلق بالجودة في اثناء هذا الموضوع.

-اثبات أن نظام تكاليف الجودة يستند على ذات مقومات أساسية التي يستند عليها النظام المحاسبي لتكاليف الجودة.

-اثبات أن نظام تكاليف الجودة تمثل نظام محاسبي قائم على مباد علمية أساسية توضح أساس قياس عناصر النظام

المحاسبي لتكاليف الجودة الظاهرة والمستقرة.

● **دراسة الطالبتين بلاحة نسرين فطيمة الزهراء و بقال سهام التي تناولتها في مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر بالمركز**

الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت ، بعنوان " تطبيق يق النظام المحاسبي المالي ودوره في تحسين القياس والافصاح

في المؤ سسات الاقتصادية " ، فكانت الاشكالية كالتالي :

ما هو دور تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز القياس والافصاح المالي للمؤسسات الاقتصادية؟

هدفت هذه الدراسة إلى :

-محاولة ابراز مزايا المعايير المحاسبية الدولية .

-محاولة ابراز النظام المحاسبي المالي وتطبيقه في الجزائر .

-دراسة مشروع النظام المحاسبي المالي ودرجة توافقه مع معايير المحاسبة الدولية.

ثامنا/ هيكل الدراسة :

قمنا بتقسيم البحث الى ثلاثة فصول ، تسبقهم مقدمة تضمنت العناصر المنهجية التي يفترض ان تحتويها كل مقدمة بحث علمي سواء فيما يتعلق بالاشكالية ، الفرضيات ، اهداف و اهمية الدراسة ، المنهج المتبع ، و تعقبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام و نتائج اختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث ، ثم عرضنا للنتائج المتوصل اليها وفي الاخير قدمنا بعض التوصيات بناء على هاته النتائج .

الفصل الاول : تقديم النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)

احتوى هذا الفصل على ثلاثة مباحث ، المبحث الأول ماهية النظام المحاسبي المالي ، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه مكونات النظام المحاسبي المالي ، والمبحث الثالث بعنوان واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي .

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

وقسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول ماهية الإفصاح المحاسبي و المبحث الثاني أسس الإفصاح المحاسبي ومبادئه المبحث الثالث متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي (دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز)

وقسم إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول تقديم شركة الكهرباء والغاز والمبحث الثاني تقديم لفرع المؤسسة موضوع الدراسة المبحث الثالث أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الإفصاح في بنود الميزانية

الفصل الاول

تقديم النظام المحاسبي المالي

تمهيد :

النظام المحاسبي المالي الجزائري يشكل دليلا لإعداد وعرض المعايير المحاسبية وتأويلها ، واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات أو الأحداث الاقتصادية التي يقوم بها الكيان غير معالج بموجبه، كما أعطى تعريفا للنظام المحاسبي المالي ومجال تطبيق هذا النظام، ونص على مجموعة المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه والتي تشكل في مجملها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول الدولية، كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات ووضح شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها، وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما احتوى على مدونة حسابات تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هاته الحسابات و المعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء،

ولتسليط الضوء وتبسيط الأمور أكثر حول النظام المحاسبي المالي تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني : مكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المبحث الثالث : واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي SCF

توجت عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بإصدار القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الذي تضمن النظام المحاسبي المالي، فقد أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد تغييرات عديدة على مستوى التعاريف والمفاهيم وعلى مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات المعنية، قصد تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر لتستجيب للمتطلبات والمستجدات الدولية، ولإنتاج معلومات مالية تكون أكثر ملائمة و موثوقية وقابلة للمقارنة، مما يسمح بزيادة شفافية ومصداقية المعلومات المتضمنة بالقوائم المالية، والتي تشكل الركيزة الأساسية لإتخاذ القرارات من طرف مستخدميها.

فما المقصود بالنظام المحاسبي المالي SCF وماهي خصائصه وأهدافه وأهم أسسه ومبادئه وكيف يمكن حصره ؟
وهو ما سنتطرق له في هذا المبحث .

المطلب الأول : عموميات حول النظام المحاسبي المالي

1- أسباب الانتقال من PCN إلى SCF : أن عدم قدرة النظام المحاسبي الوطني السابق PCN الصادر في السبعينات من القرن الماضي على مواكبة التطورات في بيئة الأعمال الدولية من جهة ، ورغبة الجزائر في الانضمام إلى مصارف الدول المتقدمة اقتصاديا من جهة أخرى ، أدى بالتفكير لإيجاد بديل عن هذا المخطط اعتبارا للنقائص التي كان يتضمنها و التي من أهمها ما يلي :¹

- التغيرات في البيئة المحاسبية الدولية و مدى تأثيرها على النظم المحاسبية في الدول .
- عدم تناسبه و التوجهات المتعلقة بالانضمام إلى التكتلات الدولية .
- اعتماده على سياسة التخطيط و المركزية السائدة في ذلك الوقت .

¹ قمان عمر، الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي و متطلبات البيئة الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات اقتصادية، العدد 31 (1)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، ص15.

➤ اعتماده على تلبية احتياجات الجهات الحكومية و إهماله لمصالح الأطراف الأخرى.

2- مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي : قبل التطرق لتعرف النظام المحاسبي المالي SCF يجدر بنا معرفة مراحل انجاز

النظام المحاسبي المالي من جهة، و التي هي كالتالي :

حيث وبداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من

طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة نسخة

75-35 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد،

وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي :

المرحلة الأولى : مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية .

المرحلة الثانية : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد .

المرحلة الثالثة : وضع نظام محاسبي جديد . وفي نهاية المرحلة الأولى ؛ وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة .

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغيرات المحيط القانوني

- الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون توجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في

1988.

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في 1999 من طرف السلطات العمومية ، من خلال مرسوم وزاري رقم 42 في

أكتوبر 1999، والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة و الحسابات الموحدة

للمجموعة. وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري المحاسبي المعمول

به¹.

¹ شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان

المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص ص 09-10.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة ، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المعمول به . إما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة ، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف عن المخطط المحاسبي الوطني .

الخيار الثاني : ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية

الدولية

IASB ، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعتد ، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف .

الخيار الثالث : بالنسبة لهذا الخيار فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصنة

شكله

ووضع إطاره التصوري المحاسبي ؛ المبادئ والقواعد ؛ مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية .

كان هذا الخيار المتبني من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS او معايير مجلس المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال المبادئ المحاسبية المتعارف عليها USGAAP أو التوجيهات الأوروبية - التوجه الرابع والتوجه السابع .

المطلب الثاني : مفهوم النظام المحاسبي المالي

- التعريف بالنظام المحاسبي المالي SCF : لقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25

نوفمبر 2007 ، ولقد اندرج ضمن إطار تشريعي متكون من :¹

- القانون 11 / 01 المؤرخ في 27 نوفمبر المتضمن لقانون النظام المحاسبي المالي

¹قسمية عائشة ، عبرات مقدم ، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي : دراسة استبتيانية لعينة من المؤسسات ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية ، العدد 31 (2) ، جامعة زيان عاشور ، الجلفة الجزائر ، ص 375

- المرسوم التنفيذي رقم 156 /08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن لتطبيق إحكام القانون 11/07.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد القياس المحاسبي ومدونة الحسابات .
- المرسوم التنفيذي رقم 110 / 09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 الذي يحدد كفاءات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

- التعليمية 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الأول وبما أن القوائم المالية في مجملها تمثل مخرجات النظام المحاسبي المالي ؛ والتي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية. يسمى بالنظام المحاسبي المالي ؛ وهو نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية يتم تصنيفها ؛ تقييمها ؛ وتسجيلها ؛ وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية، كما تضمن: تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات؛ تحديد الحسابات ؛ وضع القوائم المالية ؛ تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية .

ومن خلال الملاحظات الميدانية نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرف على إعداد المعايير المحاسبية بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي¹.

وعلى الرغم من اختلاف الأنظمة المحاسبية ؛ تبعا لاختلاف حجم المشروع و طبيعة نشاطه إلا أن هناك خصائص مشتركة يجب توفرها في اي نظام محاسبي حتى نحكم عليه بأنه نظام جيد و هذه الخصائص هي :

¹شعيب شنوف ، المرجع السابق ، ص 19.

- توافر المستندات و السجلات المحاسبية القانونية اللازمة.¹
- تحقيق الدقة التامة و السرعة الممكنة في تنفيذ العمليات المحاسبية .
- تحقيق مبدأ الاقتصاد في النفقات و تحقيق مبدأ الرقابة الداخلية .
- تزويد الإدارة بالتقارير و البيانات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات .
- قياس الموارد التي يملكها المشروع و بيان مطلوبات و مصالح الغير في هذا المشروع.²

المطلب الثالث : أهمية و عناصر و خصائص النظام المحاسبي المالي :

1- أهمية النظام المحاسبي المالي : تكمن الأهمية من سعي الجزائر إلى التوحيد المحاسبي و التوافق مع المعايير المحاسبية

الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي ؛ الذي يستمد مبادئه من الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية من

خلال النقاط الآتية :³

- تحديث و ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري بما يتوافق مع متطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي و هذا نظرا لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.

- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يسمح للمؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام .

تسهيل التعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و نظيراتها الاجنبية .

¹ حسام الدين مصطفى خدّاش ، وليد زكريا صيام ، وآخرون، أصول المحاسبة المالية ، ج1، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 1998، ص31

² المرجع السابق ، ص 31.

³ براق مُجّد، قمان عمر ، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة جامعة حمة لخضر ، الوادي، الجزائر ، ص08.

2- عناصر النظام المحاسبي : ان اختلاف احجام المشاريع يؤدي إلى اختلاف مكونات النظام المحاسبي من حيث

العدد و الحجم غير أنه لابد من توفر العناصر التالية في النظام المحاسبي الجيد و هي :¹

1/ المجموعة المستندية Vouchers التي تؤيد صحة العمليات التي حدثت في المشروع والتي يطلق عليها احيانا اسم مصادر القيود .

2/ المجموعة الدفترية Accounting Records التي تسجل بها العمليات المالية انسجاما مع متطلبات القانون و تسهيلا لمتابعة عمليات المشروع .

3/ انظمة القيد المحاسبي Accounting Entry system او التسجيل المحاسبي و المتمثلة في القيد المنفرد Single entry system و القيد المزدوج .

4/ مجموعة الاجراءات و التعليمات المحاسبية Accounting procedures التي من خلالها يمكن تنظيم العمل و تلافي الوقوع في الازعاج و التلاعبات في ممتلكات المشروع .

5/ مجموعة القوائم المالية و التقارير Financial statement and reports التي يقدمها المحاسب في نهاية الفترة كخلاصة لما تم في المشروع خلال الفترة المالية .

6/ مجموعة الموظفين او العاملين Employees في قسم المحاسبة و مجموعة الآلات و المعدات و الأدوات المستخدمة .

3- خصائص النظام المحاسبي المالي : يعتبر النظام المحاسبي المالي نظاما للمعلومات المالية ؛ حيث يركز على المفهوم

المالي اكثر من المفهوم المحاسبي وتتلخص أهم خصائصه و مميزاته في النقاط التالية :²

➤ الكشوف المالية المعدة وفقه تعكس بصدق المركز المالي الميزانية) .

➤ يمكن من قياس المعلومات عدديا باعتباره نظاما للمعلومات المحاسبية .

¹ حسام الدين مصطفى خدش ، وليد زكريا صيام ، المرجع السابق ، ص 32.

² مسعود دراوسي ، ضيف الله مجد ، قوادي مجد ، مقارنة النظام المحاسبي المالي scf بالمعايير الدولية للمحاسبة IFRS / IAS قياس وتقييم البنود القوائم المالية ، في المحور الثاني : مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة .

- كما يمكن ايضا من تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية .
- يساعد في قياس اداء ونجاعة الكيان من خلال جدول حسابات النتائج .
- يساعد في قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية .
- يمكن من اعداد القوائم المالية في نهاية السنة المالية وبالتالي تحقيق مبدا الدورية .

اضافة إلى ما سبق ذكره فان النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات مالية واضحة ومتوافقة وقابلة للمقارنة، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم او المستقبليين ويحتوي ايضا على الاطار التصوري او المفاهيمي ، وهو نفسه الاطار التصوري الذي يقدم مفاهيم متمثلة في :¹

- الاتفاقيات المحاسبية .

- الخصائص النوعية للمعلومات المالية .

- المبادئ المحاسبية الاساسية .

لذا فان هذا النظام يسهل ويساعد على شرح قواعد المعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في المخطط الوطني المحاسبي . اعطاء نماذج في القوائم المالية : الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول حركة التغير في رؤوس الأموال الخاصة ، والملاحق .

تقديم قائمة الحسابات .قواعد سير الحسابات .²

المبحث الثاني: مكونات النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المنتج الأساسي للمعلومات المحاسبية لتحليل الأعمال واتخاذ القرارات، وباختيار الجزائر تطبيق نظام محاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، لا بد أن يكون للنظام المحاسبي مجموعة من الأهداف والقواعد التي تشكل

¹ بعلي زهية ، دور النظام المحاسبي المالي SCF في الافصاح عن المعلومات المالية: دراسة حالة مديرية الضرائب بمستغانم مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر ، ص 13 .

² المرجع السابق ، ص 13 .

الإطار العام لإعداد القوائم المالية، بناء على معايير محاسبية ذات جودة عالية لتنظيم مهنة المحاسبة، حيث أن من أهم ما ميز النظام المحاسبي المالي هو إعداده على أساس إطار تصوري أو مفاهيمي.

المطلب الأول: الإطار التصوري (المفاهيمي) للنظام المحاسبي المالي

1. الإطار التصوري (المفاهيمي) للنظام المحاسبي المالي:

يقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات الهيكلية بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين و آخرين، هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، ومن إيجاد حلول محاسبية للمشاكل المشتركة¹.

كما عرف القانون 11/07 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على أنه "دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار أو تأويل"².

و نصت المادة (02) من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 على أنه:

- يشكل مرجعا لوضع معايير محاسبية جديدة؛

- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

حيث حددت المادة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 أهداف الإطار التصوري في العناصر التالية:

- تطوير المعايير المحاسبية؛

- تحضير القوائم المالية؛

- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛

¹ شعيب شنوف ، المرجع السابق ، ص 21

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 44، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 07.

-إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية مع المعايير

1-1 مجال التطبيق: يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي مسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من هذا التطبيق الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية¹.

و يمكن حصر المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في:

-الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

-التعاونيات؛

الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

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

-يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط.

1-2- الفرضيات المحاسبية: تم التأكيد في الإطار التصوري على أن يتم إعداد القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة

للنظام المحاسبي المالي على أساس فرضيتين أساسيتين هما:

-استمرارية النشاط: نصت المادة (07) من المرسوم التنفيذي 156/08 على أن القوائم المالية تعد على أساس

استمرارية الاستغلال، باقتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في المستقبل، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر

الحسابات من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقيف عن النشاط في المستقبل القريب، فإذا لم يتم إعداد القوائم

المالية على هذا الأساس يحدد الأساس المستند إليه في الملحق.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 44، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المواد (2، 4، 5)

- محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق): نصت المادة (06) من المرسوم التنفيذي 156/08، ينبغي على المؤسسة إعداد القوائم المالية وفق محاسبة الالتزام، ما يعني أنه يجب تسجيل الأحداث الاقتصادية عند حدوث الالتزام، أي عندما ينشأ الحق أو الدين وليس عندما يحدث التدفق النقدي.

1-3- الاتفاقيات المحاسبية: بموجب النظام المحاسبي المالي يجب احترام اتفاقيات محاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية، عرفها الإطار التصوري كما يلي:

اتفاقية الوحدة المحاسبية: نصت المادة (09) من المرسوم التنفيذي 156/08 على أن تعتبر كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، فالمحاسبة المالية تقوم

ونوعية نشاطها عند تأسيسها و بداية ممارستها لنشاطها تكتسب شخصية معنوية ومادية مستقلة عن شخصية مالكيها.

- اتفاقية الوحدة النقدية: ألزمت المادة (10) من المرسوم التنفيذي 156/08 كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية، حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة كما يشكل وحدة قياس للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية، فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن

تقويمها نقدا، مع الأخذ في الحسبان المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتقويم النقدي والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي أن تذكر في ملحقات القوائم المالية.

1-4- المبادئ المحاسبية: نص النظام المحاسبي المالي على مجموعة من المبادئ المحاسبية الواجب احترامها من طرف جميع المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد وعرض القوائم المالية، وهي:

مبدأ القيد المزدوج: جاء في المادة (16) من القانون 11/07 أن التسجيلات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج،

أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن، مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل

العمليات والأحداث الاقتصادية، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها¹.

- مبدأ الفترة المحاسبية (استقلالية الدورات): نصت المواد (12،13) من المرسوم التنفيذي 156/08 على مجموعة من النقاط تبين العمل بمبدأ الفترة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات وهي:

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب للسنة المالية المعنية الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛

- يربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية؛
- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة. كما حددت المادة (30) من القانون 11/07 السنة المالية أو المحاسبية باثني عشر شهرا تبدأ من الفاتح من جانفي إلى الحادي والثلاثون من ديسمبر، وفي بعض الحالات الاستثنائية يمكن السماح للمؤسسة أن تغلق السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر عند²؛

- ارتباط نشاط المؤسسة بدورة استغلالية لا تتماشى مع السنة المدنية؛

في الحالات التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط المؤسسة أو حالة تغيير تاريخ الغلق، ويجب تحديد المدة المقررة وتبريرها في الملحق.

- مبدأ التكلفة التاريخية: نصت المادة (16) من نفس المرسوم التنفيذي 156/08 على إدراج الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس تكلفة شرائها أو اقتنائها أو تكلفة إنتاجها، دون

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 44، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 16.

² المرجع السابق، المادة 30.

الأخذ بعين الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية، مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

- مبدأ الحيطة و الحذر: نصت المادة (14) من المرسوم التنفيذي 156/08، بأن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف عدم التأكد قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والإيرادات كما يجب أن لا تقلل من قيمة الخصوم والأعباء، وأن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

- مبدأ عدم المقاصة: جاء في المادة (15) من القانون 11/07 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الإيرادات وعنصر من الأعباء، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بالتتابع، أو على أساس صاف، أي أن الأحداث والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار.

- مبدأ الأهمية النسبية: نصت المادة (11) من المرسوم التنفيذي 156/08 على مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة أو مبدأ الأهمية النسبية، وورد فيها ضرورة أن تظهر القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه المؤسسة، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق المعايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية، فيمكن مثلاً جمع المبالغ المماثلة من حيث الطبيعة أو الوظيفة الناجمة عن نشاط المؤسسة والتي تكون قليلة أو غير معتبرة.

- مبدأ الصدق (الصورة الصادقة): جاء في المادة (19) من المرسوم التنفيذي 156/08 أنه يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تتوفر هذه الصورة لا بد من احترام المبادئ والقواعد المحاسبية، وفي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن المؤسسة من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق القوائم المالية.

- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: نصت المادة (15) من المرسوم التنفيذي 156/08 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية لأنه لا يبرر أي استثناء عن هذا المبدأ إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، حيث يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

غير أن القانون 11/07 يقر بإمكانية منح استثناء لهذا المبدأ، وذلك في حالتين هما:¹

1. تغيير مفروض في إطار نص قانوني؛

2. عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

- مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث نصت المادة (18) من المرسوم التنفيذي 156/08 على أنه تقيد العمليات والأحداث في المحاسبة وتعرض ضمن القوائم المالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

- مبدأ الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال: نصت المادة (13) من المرسوم التنفيذي 156/08، على أنه يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوماً بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية، حيث لا يتم إجراء أي تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالقوائم المالية، إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي القوائم المالية.

- مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية: نصت المادة (17) من المرسوم التنفيذي 156/08 على أنه يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 44، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 39.

1-5- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: حدد النظام المحاسبي المالي أربعة خصائص ينبغي توفرها في القوائم

المالية، وهي:

-الدلالة أو الملاءمة؛

-المصدقية أو الموثوقية؛

-قابلية المقارنة؛

-قابلية الفهم.

1-6- التعاريف التي جاء بها الإطار التصوري: عرف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كل من الأصول،

الخصوم، الإيرادات (النواتج)، الأعباء، النتيجة الصافية.

1-7- مستخدمي القوائم المالية: لم يشر القانون رقم 11/07 إلى مستخدمي القوائم المالية، كما أغفله القرار المؤرخ

في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها، وعند الرجوع إلى مشروع النظام

المحاسبي المالي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في جويلية 2006 فقد حدد مستخدمي القوائم المالية ب:¹

-المسيرون، الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة، ومختلف المصالح الداخلية للمؤسسة؛

-مولي المؤسسة (المالكين، المساهمين، البنوك والمقرضين الآخرين)؛

-الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية والرقابية (إدارة الضرائب، الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط والهيئات الأخرى

للتشريع والمراقبة)؛

-المتعاملين الآخرين مع المؤسسة كمؤسسات التأمين، الأجراء، الموردون والزبائن؛

- كل الهيئات بما فيهم الجمهور العام.

¹جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، الجزائر، الأوراق الزرقاء العالمية، 2010، ص 17،

2- تنظيم المحاسبة: ينص النظام المحاسبي المالي على مجموعة من القواعد والمبادئ والإجراءات الواجب احترامها و

تطبيقها عند تسجيل العمليات و الاحداث الاقتصادية و اعداد و عرض القوائم المالية و تتمثل في:¹

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الحيطة والحذر والدقة والمصدقية والشفافية في معالجة وعرض والإفصاح عن المعلومة المالية؛

- تحدد المؤسسة تحت مسؤوليتها الإجراءات الضرورية لإعداد تنظيم محاسبي يسمح بإجراء مراقبة داخلية وخارجية معا؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛

- يجب القيام بعملية جرد لأصول وخصوم المؤسسة مرة على الأقل في السنة، على أساس فحص مادي و احصاء للوثائق الثبوتية؛

- المعالجة المحاسبية تتم وفقا لمبدأ القيد المزدوج وبدون مقاصة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها، ومرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها، إضافة إلى البيانات الخاصة بالوثائق المبررة؛

- تمسك المؤسسات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية، تشمل دفتر اليومية، دفتر كبير (الأستاذ)، دفتر الجرد، كما يمكن إعداد دفاتر مساعدة بما يتوافق وحجم كل مؤسسة، مع مراعاة حالة المؤسسات الصغيرة؛

- تكون الدفاتر المحاسبية مرقمة ومؤشرة من طرف رئيس محكمة مقر المؤسسة، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية، المستندات والوثائق المبررة لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية؛

- يتم مسك المحاسبة إما بطريقة يدوية أو عن طريق الإعلام الآلي

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 44، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المواد (10 إلى 24).

-تمسك المؤسسات الخاضعة لمحاسبة مبسطة ضبط يومي يتضمن الإيرادات والنفقات اليومية، ويحتفظ بها لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ آخر إقفال الدفاتر المحاسبية.

المطلب الثاني: مدونة الحسابات و القوائم المالية

- مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي SCF:

يتضمن النظام المحاسبي المالي اطارا تصوريا للمحاسبة المالية و معايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على اساس المبادئ التالية :

محاسبة التعهد ؛ استمرارية الاستغلال ؛ قابلية الفهم و المقارنة ؛ الدلالة و الموضوعية ؛ المصدقية ؛ التكلفة التاريخية؛ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر .

وتنقسم مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي إلى صنفين ، صنف حسابات الميزانية وصنف حسابات التسيير وهو ما سنتطرق اليه في هذا المبحث مرورا بتعريف مدونة الحسابات و مقوماتها الأساسية .

التعريف بمدونة الحسابات:

تتكون مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي مما يلي :¹

1. مبادئ مخطط الحسابات : يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الاقل ملائما لهيكله ونشاطه واحتياجه إلى

الاعلام الخاص بالتسيير والحساب هو اصغر وحدة معتمدة لترتيب و تسجيل الحركات المحاسبية ، وتجمع الحسابات

في فئات متجانسة تدعي طبقة و توجد فئتان من طبقة الحسابات . وهي :

- طبقات حسابات الوضعية (الميزانية) .

- طبقات حسابات التسيير .

¹بعلي زهية ، المرجع السابق ،ص16.

وكل طبقة تنقسم الى حسابات تعرف باعداد ذات رقمين او اكثر في اطار تقنين عشري .

2. الإطار المحاسبي الإجباري : تشكل خلاصة مخطط الحسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات

رقمين اثنين الاطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات ايا كان نشاطها و حجمها الا اذا كانت هناك احكام خاصة تعنيها ..

وداخل هذا الاطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها وتفتح مدونة حسابات ذات ثلاثة ارقام او اكثر.

تحتوي مدونة حسابات الاطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات اساسية (الاصناف المحاسبية) ، وهي كالآتي:¹

الصنف الأول : حسابات الاموال الخاصة .

➤ الصنف الثاني : حسابات القيم الثابتة .

➤ الصنف الثالث : حسابات المخزونات ، الحسابات الجارية .

➤ الصنف الرابع : حسابات الغير .

➤ الصنف الخامس : الحسابات المالية .

➤ الصنف السادس : حسابات الاعباء .

¹ شعيب شنوف ، المرجع السابق ، ص20.

➤ الصنف السابع : حسابات الإيرادات.

اما الاصناف 0 و 8 و 9 فيمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير¹.

➤ الاطار العام لمدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة اصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية ، و اطارها العام كالآتي :

الصنف الأول : حسابات رؤوس الأموال

10 راس المال ، الاحتياطات و ما يماثلها .

11 الترحيل من جديد . .

12 نتيجة السنة المالية .

13 المنتوجات و الأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال .

14 متاح .

15 المؤونات للاعباء - الخصوم غير الجارية .

16 الاقتراضات و الديون المماثلة .

17 الديون المرتبطة بالمساهمات .

18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل مساهمة .

19 متاح .

الصنف الثاني : حسابات التثبيتات

20 التثبيتات .

21 التثبيتات العينية .

¹المرجع السابق ص، 20،

22 التثبيتات في شكل امتياز .

23 التثبيتات الجاري انجازها .

24 متاح .

25 متاح.

26 مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات .

27 تثبيبات مالية أخرى .

28 اهتلاك التثبيتات .

29 خسائر القيمة عن التثبيتات .

الصف الثالث : حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ

30 مخزونات البضائع .

31 المواد الأولية .

32 التموينات الاخرى .

33 سلع قيد الإنجاز .

34 خدمات قيد الإنجاز .

35 مخزونات المنتجات .

36 المخزونات المالية من التثبيتات .

37 المخزونات في الخارج و التي هي في الطريق في المستودع او ايداع .

38 المشتريات المنجزة .

39 خسائر القيمة عن المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ¹.

الصنف الرابع : حسابات الغير

40 الموردون و الحسابات الملحقه .

41 الزبائن و الحسابات الملحقه .

42 المستخدمون و الحسابات الملحقه .

43 الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقه .

44 الدولة و الجماعات العمومية و الهيئات الدولية و الحسابات الملحقه .

45 المجمع و الشركاء .

46 مختلف الدائنين و المدينين .

47 الحسابات الانتظارية و الانتقائية .

48 الأعباء او المنتجات المعينة مسبقا و المؤونات .

49 خسائر القيمة عن حسابات الغير .

الصنف الخامس : الحسابات المالية

50 القيم المنقولة للتوظيف .

51 البنوك و المؤسسات المالية و مايمثلها .

52 الأدوات المالية المشتقة .

53 الصندوق .

54 وكالات التسيقات و الاعتمادات .

¹ عون و ردية دور النظام المحاسبي المالي SCF في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية، مذكر ماستر تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم للإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد ولحاج، البويرة، السنة الدراسية 2014-2015 ص 12، 13.

55 متاح .

56 متاح .

57 متاح .

58 التحويلات الداخلية¹ .

خسائر القيمة عن الاصول المالية الجارية .

وتقسم العمليات المتعلقة بحاب النتائج (التقديم حسب طبيعة الأعباء) على صنفين من الحسابات الموصوفة

الحسابات التسيير ، و اطارها العام كالآتي :

الصنف السادس : حسابات الاعباء

60 المشتريات المستهلكة .

61 الخدمات الخارجية .

62 الخدمات الخارجية الاخرى .

63 اعباء المستخدمين .

64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة .

65 الاعباء العملياتية الاخرى .

66 الأعباء المالية .

67 العناصر الغير عادية - الاعباء .

68 المخصصات للاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة .

69 الضرائب على النتائج و ما يماثلها .

¹ عون وردية ، المرجع السابق ص ، 13.

الصف السابع : حسابات المنتوجات

70 المبيعات من البضائع و المنتوجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة .

72 الانتاج المخزن او المنتقص من المخزون .

73 الانتاج المثبت .

74 اعانات الاستغلال .

75 المنتوجات العملية الاخرى .

76 المنتوجات المالية .

77 العناصر غير - المنتجات .

78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات¹ .

و تستعمل المؤسسات بحرية الاصناف 0، 8، 9 وهي غير مستعملة في الإطار المحاسبي ، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية ، او من اجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الاصناف من 1 إلى 7 ، فالمتابعة الدائمة للالتزامات المالية خارج الميزانية تشكل الزاما ، و عليه تظهر وضعية هذه الالتزامات في نهاية الفترة في ملحق الكشوف المالية².

القوائم المالية:

تمثل القوائم المالية وسيلة نقل المعلومات المالية المنتجة بواسطة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة لبيان الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة أدائها وتدفعاتها النقدية لفترة زمنية محددة، وحسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد قوائم مالية في نهاية كل دورة محاسبية، وتمثل هذه القوائم في:³

¹ المرجع السابق ، ص ص 14-15.

² عون وردية ، المرجع السابق ص 15.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 44، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

- الميزانية؛
- حساب النتيجة؛
- جدول التدفقات النقدية؛
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

المطلب الثالث: قواعد الإدراج والتقييم وسير الحسابات

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات، وحدد قواعد الإدراج وسير الحسابات، وعالج القواعد الخاصة بالإدراج والتقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم، وتطرق للقواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة في حالة العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، مسك الحسابات المدججة والمجمعة وبعض الحالات الأخرى.

1- المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي: نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة تقييد كل العمليات التي تخص الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات.

1-1- إدراج الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات: تسجل أو تدرج عناصر الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات، حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي عندما:¹

- يكون من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية؛
 - يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة؛
 - تدرج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عندما توفر الشروط الآتية:
- أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 111

- أن لا تتدخل المؤسسة في تسيير والمراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
 - أن يكون من الممكن تقييم مبلغ واردات أو منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
 - أن يكون من المحتمل إنشاء منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة مع المؤسسة؛
 - أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.
- تحول الاحتياطات إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها؛
- تقييم الإيرادات من المبيعات أو تقديم الخدمات أو من الأنشطة العادية الأخرى بالقيمة العادلة
- يدرج أي عبء في حسابات النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو إذا كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل، أو توفقت عن موافقة هذه الشروط.
- 1-2 - القواعد العامة للتقييم: يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية، وترتكز طريقة تقييم العناصر المفيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:
- القيمة العادلة (الحقيقية): هي المبلغ الذي يمكن أن يتم تبادله أو خصوم منتهية من أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية¹؛
- قيمة الإنجاز (القيمة السوقية): تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليها حاليا من خلال بيع أصل أثناء خروج إرادي².
- القيمة المحينة (القيمة المنفعية): تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط

¹ الخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، المؤسسة الدولية للصفحات الزرقاء، دون مكان نشر، 2012، ص 18.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009

2- القواعد الخاصة للتقييم و التسجيل المحاسبي:

القواعد الخصوصية للتسجيل والتقييم المحاسبي هي قواعد تكمل القواعد العامة ومن أهمها:¹

1-2- التثبيتات العينية والمعنوية:

- التثبيت العيني: هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، ويفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى أكثر من السنة المالية، مثل الأراضي، المباني، الأثاث..

- التثبيت المعنوي: هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي (غير ملموس)، مراقب من طرف المؤسسة ومستعمل في إطار الأنشطة العادية، مثل العلامات التجارية، مصاريف البحث والتطوير، برامج الإعلام الآلي.

تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتمد استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

تعالج مكونات أصل ما كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت فترات الانتفاع بها مختلفة أو إذا كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

تحسب تكلفة التثبيتات كما يلي:

● تسجل التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموع تكاليف الحيازة ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف

● أما تكلفة التثبيتات التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى؛

● حيث تضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تحديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة التثبيت

المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 121.

• تسجيل النفقات اللاحقة المتعلقة بالتشبيات المادية أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل على شكل تشبيات وتضاف إلى قيمة الأصل

- **إهلاك التشبيات:** الإهلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء، إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة بنفسها، يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهلاك على مدة منفعتة، مع مراعاة القيمة المتبقية لهذا الأصل في نهاية مدة منفعتة إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.

هناك عدة طرق للإهلاك، الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج، الإهلاك المتزايد، و يجب إعادة النظر في طريقة الإهلاك، مدة المنفعة، والقيمة المتبقية بشكل دوري، و إذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة، يجب تعديل مخصصات الإهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

يفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تشبيت معنوي 20 سنة، وفي حالة تطبيق الإهلاك في مدة أطول أو عدم تطبيقه، فإن المعلومات الخاصة بذلك توضح في ملحق القوائم المالية.¹

- **عقارات التوظيف:** عقار التوظيف هو أرض أو مبنى أو الإثنين تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل و تحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد.²

- **الأصول البيولوجية:** تقييم الأصول البيولوجية لدى إدراجها الأولى في الحسابات وفي تاريخ الاقفال بقيمتها العادلة مطروحا منها المصاريف المقدرة في حالة البيع، و إذا استحال تقدير القيمة الحقيقية بصورة صادقة يتم التقييم بتكلفتها

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 121.

² محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، الأوراق الزرقاء العالمية، 2010 ص، 140.

منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة، وتدرج الخسائر والأرباح الناجمة عن تغير القيمة ضمن النتيجة الصافية المالية التي حصلت فيها، كما في حالة عقارات التوظيف¹.

- المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الأصول الثابتة: بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول الثابتة والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولي، يخصص للمؤسسة بطريقة أخرى للتقييم وهي المبلغ المعاد تقييمه، أي القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.²

2-2- الأصول المالية غير الجارية (التثبيتات المالية) : تسجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها والدواعي التي كانت سائدة عند إقتنائها أو عند تغيير وجهتها. و تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك، وتقييم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة.

2-3- المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ: المخزونات هي أصول تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو توريدات ستستهلك في عملية الإنتاج وتقديم الخدمات. تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزون لمكانه في حالته الطبيعية، وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكلفة الحقيقية أو التكلفة محددة مسبقا والتي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية. عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، تقييم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مماثلة في أقرب تاريخ شراء أو إنتاج هذه الأصول.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 121 .

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 121 .

تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة الإنجاز الصافي (سعر البيع المقدر - تكلفة الإتمام والتسويق) عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، وتدرج خسائر القيمة في حسابات النتائج كأعباء.

كما تقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد، إما بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO) "First In First Out" أو بالسعر الوسطي المرجح.

تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي، ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصاً منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت الخسائر أو الأرباح المترتبة عن التغيير في القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها كإيرادات أو أعباء¹.

2-4- الإعانات: الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة مع امتثاله لبعض الشروط، حيث تدرج الإعانات كإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات إذا كانت موجهة لتدعيم تكلفة مرتبطة بها، و إذا كانت تخص اصول قابلة للاهلاك تدرج كإيرادات حسب تناسب الاهلاك، اما الاعانات التي تتعلق باصول غير قابلة للاهلاك توزع على المدة التي تكون فيها غير قابلة للبيع، و اذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية البيع، فان الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب الطريقة الخطية.

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل، إلا إذا توفر ضمان معقول بأن المؤسسة تمثل للشروط الملحقه بالإعانات، وأن هذه الإعانات سيتم استلامها².

2-5- مؤونات الأخطار والأعباء: هي خصوم يكون مبلغها أو استحقاقها غير مؤكد تدرج في الحسابات مع نهاية السنة المالية عندما يكون للمؤسسة التزام قانوني أو ضمني عن أحداث ماضية، أو عندما يكون من المحتمل خروج موارد

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 123.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 124.

يتطلب إطفاء هذا الالتزام، أو عندما يكون تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا به، ولا تكون الحسائر العملية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء.

المبلغ المدرج في الحسابات كمؤونات أعباء يمثل أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي هذا الالتزام¹

2-6- القروض والخصوم المالية الأخرى: تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الإقضاء يتم تقييم الخصوم المالية من غير التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التجارية بتكلفتها المهتلكة، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري تقييم بقيمتها الحقيقية².

2-7- تقييم الأعباء والإيرادات المالية: تؤخذ الأعباء والإيرادات المالية في الحسبان تبعا لإنقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول عليها من أجل تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل³.

المبحث الثالث: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول : متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي يتطلب شروط لنجاحه من عدمه، وذلك على ثلاث مستويات:

1- على مستوى المؤسسة الاقتصادية:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي، لذا من أهم متطلبات نجاح تطبيقه توافقه مع احتياجات المؤسسة الجزائرية وقدرتها على استيعاب مضامينه⁴.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 125.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 125.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 127.

⁴ أم الخير دشاش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010، ص 99.

يجب على المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي التركيز على نقطتين رئيسيتين هما:¹

➤ أنظمة المعلومات: يجب على المؤسسات أن تقوم بتغيير جذري لنظام معلوماتها وتكييفه مع مبادئ وقواعد

النظام المحاسبي المالي، وعليه يجب:

- إجراء تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ النظام المحاسبي المالي في عناصر القوائم المالية؛

- إعادة النظر في الوظائف المحاسبية؛

- تحديث البرامج المحاسبية

➤ الاتصالات المالية : إن المؤسسات الجزائرية مطالبة بإعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية وذلك عن

طريق:

نموذج القوائم المالية؛

- نوعية وطبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق؛

- تحسين زمن إعداد القوائم المالية؛

- تصميم أنظمة تسيير تتأقلم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي.

كما يجب تأهيل المحيط الذي تعمل فيه المؤسسة الجزائرية و ذلك بتطوير السوق المالي ، باعتبار القواعد التي جاء بها

النظام المحاسبي المالي مستمدة من معايير المحاسبة الدولية تطبق في بلدان تتميز بالدور البارز الذي تلعبه أسواقها المالية.

¹عبد القادر روتال، التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر،

2- على مستوى مهنة المحاسبة:

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا، وقد لاقى القانون رقم 11/07 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي ردود أفعال وآراء متباينة من قبل أصحاب المهنة بين مؤيد ومعارض لها لأسباب مختلفة.¹

وقد حرصت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين منذ صدور القانون 11/07 على الاستعانة بخبراء من فرنسا لضمان تكوين المكونين من أصحاب المهنة ليتولى هؤلاء فيما بعد عملية التكوين لفائدة نظرائهم في كل مناطق الجزائر.²

تدرج مجموعة من المهام المنوط بها المجلس الوطني للمحاسبة، ويمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية:³

- إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهنة السابقة الذكر؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد؛
- تنظيم و مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

¹الزين منصوري، متطلبات تطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر، ملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وأفاق، جامعة الوادي، 18-17 جانفي 2010، ص 10.

²عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص ص 75-74.

³المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية الصادرة في 02/02/2011، العدد 07 ص، 05.

3- على مستوى التعليم و التكوين المحاسبي :

التعليم والتكوين يعملان على تأهيل المحاسب علميا وعمليا ليكون استيعاب مضمون النظام المحاسبي ما يسمح له بتطبيقه تطبيقا سليما.

➤ بالنسبة للتعليم المحاسبي:

تعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد المحاسبين المستقبليين يتمتعون بالمهارات العلمية والعملية والتي تمكنهم من موازلة المهنة،¹

وبغية تحقيق هذا الهدف لابد من العمل على تحقيق جملة من المتطلبات تقع على عاتق المؤسسات التعليمية:²

- المشاركة في الندوات والملتقيات الدولية والوطنية؛

- التعليم المحاسبي برفع مستوى تكييف البرامج التعليمية مع جديد معايير المحاسبة الدولية؛

- استدعاء خبراء دوليين لتنشيط ندوات وملتقيات علمية حول متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

- تنظيم برامج تكوينية لفائدة المهنيين المحاسبين و مستخدمي مصلحة المالية و المحاسبة في المؤسسات العمومية

والخاصة؛

- مد جسور التعاون بين المؤسسة والجامعة، والذي من شأنه أن يفعل في مساهمة الطلبة في بناء المؤسسات.

➤ بالنسبة للتكوين المحاسبي:

نعني به تربص الخبرة المحاسبية التي تحوّل صاحبها الحق في اكتساب صفة الخبير في المحاسبة، وللوصول لهذا الهدف لابد

من إيجاد مجموعة من الشروط تقع على كاهل المؤسسة المهنية:³

¹ محمد راتول، عبد الله بن صالح، أهمية تطبيق معايير التعليم في تطوير المنهجية المحاسبية في ظل الاتجاهات المعاصرة لمهنة المحاسبة، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 05-04 ديسمبر 2012، ص 08.

² سمية فضيلي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014، ص 91.

³ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 17.

- تكثيف الندوات والملتقيات حول موضوع المعايير المحاسبية الدولية بمشاركة المهنيين والجامعيين؛
- تشجيع و رفع مستوى التكوين بالموازاة مع النشاط المهني في مجال التقنيات المحاسبية الجديدة؛
- ضمان التواصل مع الجامعة عن طريق تبادل التجارب.
- توفير خلايا و مراكز الكفاءات و تكوين الخبرات و نماذج التقدير و التقييم بما يسمح بتنفيذ متطلبات المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي ووضعها قيد التطبيق.
- التكوين المتواصل و المستمر في هذا المجال بغرض تأهيل المهنيين على كل المستويات سواء كانوا محاسبين أو مراجعين،و التأسيس لثقافة محاسبية جديدة و لمؤهلات و مقومات مهنية تعتمد على كفاءات تتجاوز مجرد القدرة على التسجيل و تحليل وجود الأرصدة إلى القدرة على التقدير و التحليل و الحكم و التكييف.
- تكوين مختلف مستعملي البيانات المالية من مسيرين و مستثمرين و غيرهم بغرض إعطائهم القدرة على قراءتها و فهمها و من ثم استغلالها.¹

المطلب الثاني : صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

بالرغم من مرور 11 سنة على تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الصادر بنص القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، لاتزال هناك معوقات تحول دون التطبيق الفعلي لمضامين النظام المحاسبي المالي،و التي يجب تسليط الضوء عليها و المتمثلة في:

¹سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009/2010، ص ص261-260.

1- صعوبات ناتجة عن نقص التحضير

إذا ألقينا نظرة على وتيرة صدور النصوص القانونية الصادرة بشأن النظام المحاسبي المالي و خاصة التعليمات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة يتبين لنا عدم الجدوية في التحضير و غياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي مما أدى الى مشاكل كبيرة في التسيير؛¹ نذكر على سبيل المثال:²

- التعليمات المنهجية الصادرة بتاريخ 19/10/2010 حول طرق تطبيق التعليمات المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛

- التعليمات المتعلقة بالإيرادات و الأعباء خارج الاستغلال و حسابات تحويل الأعباء و الصادرة في 5 ماي 2010؛

- التعليمات المتعلقة بالأصول و الخصوم المالية الصادرة في 7 جوان 2011؛

التأخر الكبير في إصدار النصوص القانونية أثر سلبا على وتيرة التطبيق، مما دفع المحاسبين إلى الاعتماد على اجتهاداتهم الخاصة لمعالجة الجوانب التي تأخرت وزارة المالية و المجلس الوطني للمحاسبة في معالجتها، مما قد نتج عنه بداية تطبيق خاطئ للنظام المحاسبي المالي و من ثم غياب شفافية المعلومات و عدم إعطاء صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات.³

2- صعوبات ناتجة عن البيئة الاقتصادية الجزائرية

البيئة الاقتصادية الجزائرية تقف عائقا أمام تحقيق المزاي من تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يستند هذا الأخير على المرجعية المحاسبية الدولية التي تهدف إلى خدمة بني اقتصادية تطورت يتميز بينيات مالية كلاسيكية تقوم على التمويل بالاستدانة و على محدودية وضعف القطاع الخاص الذي يفضل الاعتماد على المنشآت الصغيرة و العائلية ذات هامش المساهمة الضيق، مع كل ما يستتبعه ذلك من سوق مالي غير فاعل و غير متطور.⁴

¹ دربال سميرة، دشايش أم الخير، آفاق تكييف النظام المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2010، ص ص 12-13.

² أمينة زغمار، تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 101

³ أمينة زغمار، مرجع سابق، ص 101.

⁴ سفيان بن بلقاسم، مرجع سابق، ص 258.

فضلا عن ذلك فإن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تشكل غالبية النسيج الاقتصادي الجزائري ، حيث تمثل حوالي 95% من المؤسسات الجزائرية. و من ثم فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المؤسسات يطرح الاشكاليات التالية:

- تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المؤسسات يطرح مشكل فرض معايير لا تتطابق أهدافها مع أهداف هذه المؤسسات. فمن منظور المعايير المحاسبية الدولية ينبغي أن تلي القوائم المالية احتياجات المستثمرين من معلومات فيما يتعلق بقياس قيمة المؤسسة و الأخطار المحتملة في حين أنه بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة المستعملين الأساسيين للقوائم المالية هم المقرضون الذين تتمثل احتياجاتهم من المعلومات في مراقبة التنفيذ الجيد لعقود القروض

- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يفرض على المؤسسات القيام بتكوين الفرق المكلفة بالمشروع و تكييف أنظمة معلوماتها، و يشكل هذا الإجراء مشروعا مكلفا باعتبار أن هذه المؤسسات تملك موارد محدودة.¹

- يشكل تعقد المرجعية الجديدة الناتج عن طرق التسجيل و التقييم الحديثة عائقا أمام هذه المؤسسات من وجهة نظر مادية و بشرية، و في الواقع استعمال طرق تسجيل و تقييم معقدة يتطلب مجهودات كبيرة من طرف المؤسسات فيما يتعلق بالتكوين و المالية (نتيجة اللجوء للخبراء).²

- النظام المحاسبي المالي هو نظام يهدف إلى إعطاء صورة صادقة و شفافة على الوضعية المالية للمؤسسة في سياق يتماشى مع تجسيد أبعاد حوكمة الشركات، و هذا صعب التطبيق في ظل بيئة يطغى عليها ثقافة التحفظ.³

- عدم توافق النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري و كذا النظام الجبائي، فإذا أخذنا مثلا على ذلك عقود الإيجار التمويلي فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة

¹ أمينة زغمار، المرجع السابق ص 102 .

² سمية دربال، دشاش أم الخير، المرجع السابق ص 12، بتصرف

³ عبد القادر روتال، المرجع السابق، ص 144

به، وهذا غير معمول به في القواعد الضريبية، فهذه الأخيرة لا تعترف إلا بملكية الأصل، مما سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان .

كما ان القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت $\frac{3}{4}$ من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره مجرد قيمة متبقية ناتجة عن الفرق بين قيمة الاصول و الخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها موازنة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي¹. أي اختلاف الفلسفة المحاسبية عن الفلسفة الجبائية و القانونية؛

- وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة التي لا تستفيد من مزايا النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام.²

المطلب الثالث: أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي

ينجم عن تطبيق النظام المحاسبي المالي اثار تنظيمية يمكن ملاحظة اهمها على مستويين ، على مستوى تنظيم و ادارة انظمة المعلومات و على مستوى الهياكل التنظيمية للمؤسسة.

1- تكييف انظمة المعلومات مع المتطلبات الجديدة للمعلومة:

يفرض الانتقال الى النظام المحاسبي المالي على المؤسسات القيام بمجموعة من التكييفات و التغييرات على مستوى انظمة المعلومات ، و يعتبر تقديم حل موحد يطبق على جميع المؤسسات بغض النظر عن محيطها امرا مستحيلا او غير منطقي ومن ثم يجب معالجة هذه الاشكالية حالة بحالة على حسب معطيات كل مؤسسة من قبل فريق عمل يضم دائرة المالية و المحاسبة و دائرة انظمة المعلومات . ولعل اهم المشاكل التي تواجه المؤسسة على مستوى انظمة المعلومات هي:

¹عمار بن عيشي "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01،01 ديسمبر 2014

، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، ص ص 89-90

²كمال رزيق وآخرون، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، ملتقى دولي حول النظام

المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البلدية، الجزائر، يومي 14-13 ديسمبر 2011ص

- ان القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي و التي تعتبر اكبر تفصيلا مقارنة بالقوائم المالية السابقة ، تتطلب حجما اكبر من المعلومات لاعدادها و هو ما يقضي باثراء التقارير المحاسبية.
- المعلومة المحاسبية يتم حسابها او تجميعها او تصنيفها باحترام القواعد و التوجيهات الجديدة وهو ما يفرض اعداد مخطط حسابات جديد و وضع الاجراءات الضرورية.
- ان النظام المحاسبي المالي يتطلب معالجات اكبر على مستوى العمليات و حجما اكبر من المعلومات مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني ، ومن ثم يجب ان يكون بإمكان نظام المعلومات تسيير حجم اكبر من المعلومات مع احترام شروط الموثوقية و اجال الابلاغ.

ولمواجهة هذا يمكن للمؤسسات ان تلجئ الى احدى الاستراتيجيات التالية:

1. **اعادة بناء انظمة معلومات جديدة:** من الجانب النظري تعتبر هذه الاستراتيجية الاكثر ملائمة لان انظمة المعلومات المقترحة تتوفر على القدرة على تادية جميع المهام الجديدة، و يعتبر هذا الاتجاه ان تطبيق المعايير الدولية يستلزم عناية كبيرة بانظمة المعلومات المتاثرة لانها تتعلق باهم وظيفة في المؤسسة و تتحكم في حجم كبير من المعلومات.
2. **استراتيجية الاحتواء:** تقوم المؤسسة بتكييف انظمة معلوماتها القديمة وفق مستلزمات انتاج المعلومة حسب النظام المحاسبي المالي و تتطلب هذه الطريقة من كل مؤسسة اعداد استراتيجية احتواء خاصة بها.
3. **الاستراتيجية المختلطة:** و هي الطريقة الاكثر شيوعا، حيث تتبنى المؤسسة استراتيجية مختلطة بدلالة القيود المرتبطة بالاجال المحددة من قبل السلطات او من قبل ادارة المؤسسة، حيث تعمل المؤسسة على احتواء التغيرات في الانظمة القديمة من اجل احترام الاجال و في نفس الوقت العمل على التحضير لانظمة معلوماتية جديدة تجهز في وقت لاحق.

و تجدر الإشارة الى ان معظم استراتيجيات الاحتواء تكون مؤقتة في انتظار اقامة حلول شاملة ودائمة، حيث انها تتطلب مجهودات معتبرة لذلك تم تأجيلها الى مابعد مرحلة الانتقال الاولي¹

2: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على وظيفة المحاسبة: ان قيام النظام المحاسبي المالي على اساس المعايير الدولية للمحاسبة يشكل صعوبة بالنسبة للمحاسب ، من ناحية فهم واستيعاب المعايير و ضمان عدم حدوث تعارض فيما بين المعالجات المحاسبية المسموحة ، و من ثم يتعين عليه رفع مستوى خبرته و تاهيله بما يمكنه من ابداء حكمه و تقديراته الشخصية عندما تقتضي الضرورة . كما يصبح المحاسب معني بتوسيع دائرة معارفه في مجالات اخرى اهمها:

- الاقتصاد و القانون : من اجل استيعاب مختلف العقود و العمليات و تمييز الجوهر الاقتصادي عن الشكل القانوني للمعاملة.
- المالية: من اجل تحليل التقارير الواردة من الادارة المالية او من اطراف اخرى كخبراء التقييم.
- اللغات : من اجل متابعة التطورات الحاصلة و الحصول على معلومات حديثة يجب ان يتحكم المحاسب في اللغة الانجليزية ، خاصة وان مجلس معايير المحاسبة الدولية يستخدمها في اصداراته.

¹عمراني امين، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل إقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الدراسية: 2013/2014 صص 132، 133.

خلاصة الفصل

مع الاتجاه المتنامي لعولمة الأسواق المالية وتبني النظام المحاسبي المالي الجديد وجب على العديد من الدول ومن بينها الجزائر تطوير العمل المحاسبي والأخذ بمقوماته وفروضة ومبادئه وتوظيفها في مجالات القياس المحاسبي والوضوح والملاءمة المحاسبية حتى يكون لها الأثر البالغ في جودة وشفافية التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي إذ أن هذا الأخير يعتبر الركيزة الأساسية التي تقوم عليها المنشأة من أجل تحقيق أهدافها وتنمية مشاريعها.



الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي

للإفصاح المحاسبي

تمهيد:

ازداد الاهتمام في السنوات الاخيرة بموضوع الشفافية و الافصاح ، لان العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات ، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة ،ومما لاشك فيه ان القصور في متطلبات الافصاح يجعل البيانات و المعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة ، وذلك نتيجة عدم اظهار البيانات و المعلومات التي تعبر عن الاوضاع الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية مما يؤدي الى فقدان الثقة في هذه المعلومات ، و بالتالي فقدانها لاهم عناصرها الا وهي جودتها ، الامر الذي ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم او المستثمر المهتم بهذه المعلومات و البيانات .

فقد اصبح الحصول على المعلومات وسهولة والحرية تداولها ومصداقيتها ،من القضايا المهمة في العصر الحالي ، وتتعاظم هذه الاهمية في ضوء التنافس العالمي على اجتناب رؤوس الاموال ، وتشجيع الاستثمار الاجنبي و الانفتاح على العالم الخارجي ، وذلك ضمن مستلزمات العولمة في زمن غابت فيه الحدود الجغرافية و تلاشت الى حد كبير ، وهو مادعم مفهوم الافصاح واعتبر كمطلب جوهري في مجال المال و الاعمال من اجل مزيد من الشفافية و المصداقية في المعلومات المتحصل عليها و اتاحتها لكل الاطراف المستفيدة منها .

فالافصاح عملية تتصل بها المؤسسة بالعالم الخارجي لاطهار المعلومات التي بحوزة الادارة للمستثمرين عموما و المساهمين خصوصا من خلال القوائم المالية التي تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المالية الى مختلف الاطراف في المؤسسة ، كما ان الحصول على معلومات صحيحة تتمتع بالدقة هو الاساس الذي تبنى عليه هذه القوائم المالية بمختلف انواعها والتي تضمن معلومات تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية كما ان هذه الاخيرة تهتم بتقييم ادائها المالي بهدف التعرف على الكفاءة المالية لها .

و سنتطرق في هذا الفصل الى ثلاثة مباحث هي :

- المبحث الاول: ماهية الافصاح المحاسبي .
- المبحث الثاني: اسس الافصاح المحاسبي و مبادئه .
- المبحث الثالث: متطلبات الافصاح المحاسبي في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ونماذجها .

المبحث الاول: ماهية الافصاح المحاسبي

حظي مفهوم الافصاح باهتمام كبير من طرف الجمعيات المهنية للمحاسبة و اسواق المال العالمية و الدولية و المحلية التي تهتم بشكل خاص بموضوع الشفافية ، لذلك اخذ الاتحاد الدولي للاسواق المالية موقعه في المجموعة الاستشارية للجنة معايير المحاسبة الدولية لحرصه الشديد على ان تتوفر في المعايير المحاسبية الدولية متطلبات الافصاح اللازمة للاسواق المالية ، وكذلك الباحثين والمهتمين بالاضافة الى ذوى المصلحة الاولى وهم مستخدمو القوائم المالية ، كما ان الافصاح هو الاعلام المحاسبي الذي يؤدي دوره عن طريق توفير المعلومات المالية و المحاسبية التي تمثل المحتوى لرسائل الاعلام المحاسبي الذي يمد الاخرين بالمعلومات الكافية و الملائمة التي تسهم مساهمة فعالة في عمليات التنبؤ و تقدير الموقف ووضع الاستراتيجية المناسبة للفترة المستقبلية.

حيث يهدف هذا المبحث إلى الوقوف على أهم الأساسيات المرتبطة بالإفصاح المحاسبي ؛ وسيتم التطرق إليها ومناقشتها في هذا المبحث من اجل الوصول إلى ماهية وجوهر الافصاح المحاسبي ؛

المطلب الأول : مفهوم الافصاح المحاسبي

- تعريف الإفصاح المحاسبي : تناول العديد من الكتاب والباحثين الإفصاح بمفاهيم متعددة ومتباينة وذلك الاختلاف الأطراف حول شكل ومضمون القوائم المالية ؛ هذا الاختلاف أدى إلى اختلاف زوايا النظر التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم ؛ بحيث ينظر كل طرف إلى الإفصاح بما يحقق هدفه ومصالحته .

فقد عرف الإفصاح بشكل عام بأنه : " بث المعارف ونقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها ، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات من يعلمها لمن لا يعلمها " .

ويشير البعض للإفصاح بأنه : " كشف وتوضيح للمعلومات الأساسية المفصوح عنها في القوائم المالية التي تهم الفئات والجهات الخارجية لكي تتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة " .¹

كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه النشر والعقلانية للبيانات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية؛ وعن حذف أو كتمان لأي معلومة ذات أهمية ومنفعة للمستثمرين مع الأخذ بعين الاعتبار عدم سرد كل المعلومات المتعلقة بالمشروع، لأن ذلك يؤدي إلى زيادة تكلفة اعداد تلك القوائم مقارنة بالمنافع المرجوة منها.²

كما يشير البعض الآخر للإفصاح المحاسبي بأنه : " المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية ؛ بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ، ويشمل الإفصاح اية معلومات محاسبية ، تاريخية ، مستقبلية تصرح بها الإدارة وتتضمنها التقارير المحاسبية " .³

وباعتبار ان الإفصاح المحاسبي احد شقي الوظيفة المحاسبية وهو جوهر النظرية المحاسبية ؛ فهو ينطوي على المدرس بطريقة اختيارية أو اجبارية لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية المعنية ذات السلطة والموارد المحدودة للوصول إلى مثل هذه المعلومات ؛ وذلك باستخدام ادوات معينة وتحقيق اهداف معينة.⁴

والشكل الموالي يوضح الإفصاح المحاسبي كوظيفة محاسبية لتوصيل المعلومات لمستخدميها

¹ فارس فضيل ، ضويفي حمزة ، اسباب و معوقات عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات : دراسة ميدانية ، ص 3.

² طلال الجعاوي ، فزات المالكي، الإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية ، دار الايام للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2017، ص 18.

³ فارس فضيل ، ضويفي حمزة ، المرجع السابق ، ص ص 3-4

⁴ مجدي احمد الجعبري ، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية : دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) . شركة مساهمة سعودية ، ص 5.

الشكل رقم 01 : شكل يوضح الوظيفة المحاسبية للإفصاح المحاسبي

وظيفة القياس (تجميع ، تبويب ، تسجيل البيانات عن الأصول الاقتصادية ومصادرها و تغيراتها خلال الفترة المحاسبية).

معايير محاسبية تحكم القياس و الاعتراف والإفصاح و قوانين منظمة للشركات .



القوائم المالية :

قائمة الدخل .

قائمة المركز المالي .

قائمة التدفق النقدي .

قائمة التغير في حقوق الملكية .



الإفصاح المحاسبي .

وظيفة الاتصال (توصيل البيانات و المعلومات إلى الفئات المستخدمة)

المصدر : عون وردية ، دور النظام المحاسبي المالي SCF في الإفصاح عن المعلومات المالية، مذكرة ماستر تخصص

محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محند و لحاج، البويرة، السنة الدراسية

2014-2015 ص 21.

المطلب الثاني : أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي

1 - أهمية الإفصاح المحاسبي :

1. أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية :

تعتبر التقارير والقوائم المالية من بين أهم المصادر لمختلف المعلومات و ذلك بالنظر إلى أهمية المعلومات التي تحتويها، والتي من خلالها يتم اتخاذ مختلف القرارات ، ومن هنا تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي الذي يهدف لضمان شفافية هذه المعلومات الواردة بكل من التقارير والقوائم المالية بالشكل الذي يظهر الوضع الحقيقي للمؤسسة ، مما يسمح بخدمة مصالح مختلف مستخدمي المعلومات وذلك دون تفضيل .

كما يعمل الإفصاح المحاسبي على تحقيق المصدقية في القوائم المالية ، والتي تعتبر احد المبادئ المحاسبية التي تناولتها معايير المحاسبة الدولية ؛ والتي كانت قد أولت اهتماما بالغاً بموضوع الإفصاح المحاسبي وهو ما يظهر جلياً من خلال المعايير المحاسبية الدولية الخاصة به ، بالإضافة إلى وضع قواعد خاصة بالإفصاح المحاسبي في جميع المعايير المحاسبية الأخرى؛ تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير¹.

وإضافة إلى ما سبق ذكره ؛ يمكن اجمال أهمية الإفصاح المحاسبي في النقاط التالية :

توفير المعلومات التي تفيد الدائنين والمستثمرين الحاليين والمرقبين ؛ حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من جهة ، ولترشيد القرارات الاستثمارية و الائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.

يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم اداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسؤولياتها والحكم على كفاءة ادائها من جهة ؛ وبيان نجاحها في ادارة اموالها ادارة اقتصادية مبرجة تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين من جهة اخرى .

يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال اتخاذ القرار المناسب .

¹أقسمة عائشة ، ، عبيرات مقدم ، المرجع السابق ، ص 374.

كل ذلك لاشك انه سيؤدي إلى زيادة قيمة المعلومات المحاسبية عن الوحدة المحاسبية.¹

2. أهمية الإفصاح المحاسبي في اسواق المال : يساعد الإفصاح في ضبط وانتظام السوق من خلال افصاح مؤسساته ، لأنها تسمح للمشاركين فيه بتقديم المعلومات الرئيسية حول نطاق ومجال التطبيق ؛ فيتمكنون من الحصول على معلومات (المفترض انها صادقة).

تمكنهم من تقييم أنشطة المؤسسات و مخاطرها . مما يشجع على المشاركة بشكل آمن وفعال . وتعتبر المعلومات المفصح عنها مادية أو هامة ؛ اذا كان حذفها او سوء وضعها يمكن أن يغير اوان يؤثر في تقييم او قرار من يستخدمها عند اعتماده على تلك المعلومات.²

من خلال ما سبق ذكره تتضح الاهمية البالغة لمبدا الإفصاح المحاسبي ؛ والمتمثلة في دورة الفعال في تنشيط عملية الاستثمار وتوجيه المدخرات نحو اسواق المال و ترشيد قرارات المستثمر و خلق قيمة تنافسية للوحدة الاقتصادية³.

2- اهداف الإفصاح المحاسبي :

تتمثل الاهداف الكامنة وراء الإفصاح المحاسبي في النقاط التالية :

- يعتبر بمثابة قاعدة اساسية للبيانات المالية التي يتم الاستناد عليها في اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية والاقتصادية .
- يساعد على بث روح الطمأنينة داخل الوحدة الاقتصادية وذلك لما له من علاقة بكفاءة الاجراءات وصحة العمليات المالية .

¹ احمد قايد نور الدين ، بن زاف لبني ، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي : دراسة استنبائية لعينة من المؤسسات ، مجلة الدراسات الاقتصادية ، المجلد 11 ، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي الجزائر ، 2018 ، ص 130 ، بتصرف

² سامر مظهر قنطججي ، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي ، دار ابي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة ، 2012 ، ص 36.

³ طلال الججاوي ، فرات المالكى ، المرجع السابق ، ص 22.

- يمنح للمالكين فرصة في التعرف والاطلاع على طبيعة وحجم مسؤولياتهم في وقت مبكر مما يساعد على اسهامهم مع الادارة في محاولة تقليل تلك التكاليف و التعرف على المشاكل المتوقعة و التي قد تساهم في تشويهه او تضليل

القوائم

- المالية .

- سرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة بشكل يفيد مستخدميها¹ .

- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين لتقييم المخاطر المحتملة .

- تقديم المعلومات المالية المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء المقارنات بين السنوات .

- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية والحالية .

- مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم² .

وصف العناصر المعترف بها و تقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر؛ بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل : تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.³

المساهمة في تنشيط حركة سوق الأوراق المالية ومساعدة المستثمر في التنبؤ بالأرباح المستقبلية المتوقعة ، وهو ما يساعد

على استقرار اسعار الاوراق المالية والحد من التقلبات في اسعارها.⁴

¹ أمل مجّد سلمان التميمي ، حنان عبد الامير الحميري ، الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية : دراسة تطبيقية في مديرية بلدية كربلاء ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة ، جامعة كربلاء ، العراق، ص 109 ، بتصرف .

² أحمد قايد نور الدين ، بن زاف لبني ، المرجع السابق ، ص 130 .

³ فارس فضيل ، ضويفي حمزة ، المرجع السابق ، ص 04 .

⁴ طلال الججاوي ، فرات المالكي . المرجع السابق ، ص 23

المطلب الثالث : انواع الافصاح المحاسبي

تباينت الآراء حول نوع وحجم المعلومة الواجب ذكرها في القوائم المالية والشكل الذي تظهر به والايضاحات المصاحبة لهذه المعلومة ، ليتسنى الافادة منها بالشكل الصحيح من قبل مستخدميها . وهناك عدة انواع الافصاح المحاسبي تختلف باختلاف الأساس الذي من خلاله يتم تقسيم هذه الأنواع وهي :

1- من حيث تغطية الافصاح لحاجات مستخدمي التقارير المالية : اذا نظرنا إلى الافصاح من حيث تليته

الحاجات مستخدمي التقارير المالية ؛ فيمكن أن يقسم إلى ثلاثة أنواع وهي:

1-1 الافصاح الكافي (Adequate disclosure) : ويعد من أكثر مفاهيم الافصاح شيوعا في الاستخدام

ويفترض أدنى مقدار من الافصاح المحاسبي بما يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة ، وهو ما تفضل الادارة المنصفة القيام به ؛ اذ انه يلبي احتياجات كافة الأطراف المستفيدة ، وفي هذا النوع من الافصاح على الادارة اظهار كافة الحقائق الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي و نتائج الأعمال للمستخدمين اما ضمن القوائم المالية الاساسية او في الملاحظات المرفقة .

1-2 الافصاح العادل (المنصف) (Fair disclosure) : ينطوي الافصاح العادل على هدف أخلاقي من

خلال تطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم المالية، وقد اقترح "Belkaoui" في الافصاح المحاسبي بغرض الوصول إلى الانصاف او العدالة اعتماد وسائل جديدة اضافية ، فبدلا من مجرد الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وكانها طريقة القياس الوحيدة فانه يطالب بتطوير ادوات ووسائل جديدة لكي يتم تجهيز الادارة وصانعي القرارات بمعلومات نافعة .

3-1 الإفصاح الشامل (Full disclosure) : وبموجبه يتم عرض المعلومات الملائمة لمستخدميها (الإدارة

و اصحاب

المصالح) ، اي انه يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية واهمية تغطيتها لأي معلومات ذات اثر ملموس على قارئ هذه التقارير ؛ ويستدل من خلالها انه لم يتم حذف او اخفاء اي شئ جوهري ، ولا يعني هذا الافراط في تقديم المعلومات وانما اتباع مبدأ الاهمية النسبية التي تلبي طموح كل الأطراف .

ويرى ان الإفصاح الشامل يعتمد على جوهرية المعلومة اذ ان اخفائها سيضلل القارئ كثيرا ، و عليه ينبغي ادراجها ضمن القوائم المالية والإفصاح عنها .

2- من حيث الهدف من الإفصاح المحاسبي : يمكن تحديد نوعين اساسيين للإفصاح وذلك من حيث الهدف منه وهما

:

2-1 الإفصاح الوقائي (Protective disclosure) : يعبر هذا النوع عن الاتجاه التقليدي للإفصاح في

الحاسبة

ويعتمد على تبسيط المعلومات المالية لدرجة انه يجعلها مستدركة من قبل المستثمر محدود المعرفة و الابتعاد عن تقديم المعلومات التي تثير حالة عدم التاكيد مع مراعاة القدرة الذاتية للمستثمر ، اذ انه يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له القدرة المحدودة على استخدام المعلومات المالية ، و تتطلب المعلومات المفصحة عنها ضمن النوع اعلى درجة ممكنة من الموضوعية لكي لا يساء استخدامها ؛ حتى ولو ترتب على ذلك استبعاد الكثير من المعلومات التي قد تكون غير ملائمة ، و من الأمثلة على هذا النوع من الإفصاح الكشف عن السياسات المحاسبية والتغير فيها و كذلك التغير في التطبيقات المحاسبية وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية ، والتغير في طبيعة الوحدة المحاسبية والمكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المالية و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

2-2 الإفصاح التثقيفي (Informative disclosure): ويمثل الاتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي وقد ظهر

هذا النوع من

الإفصاح نتيجة ازدياد أهمية الملائمة باعتبارها احد اهم الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية ، ونتيجة لهذه الخاصية الهامة كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات بجميع انواعها، ومن امثلة المعلومات المفصّح عنها ضمن هذا النوع هي اثر التغيرات في مستويات الاسعار و اعداد التقارير المرحلية والإفصاح عن التنبؤات المالية و التقارير القطاعية على اساس خطوط الانتاج وعلى اساس المناطق الجغرافية والإفصاح عن مكونات الاصول الثابتة و المخزون السلعي و الإفصاح عن الانفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله وربحية السهم . الخ. ويرى ايضا ان الإفصاح التثقيفي يرتبط بالأسواق المالية التي تعكس أثر المعلومات بسرعة و بعدالة لأغراض تحديد اسعار الاستثمارات ؛ و يشير المصطلح الى الاتجاه نحو زيادة حجم المعلومات المفصّح عنها.¹

3- من حيث درجة الالتزام في عرض المعلومات المحاسبية : يمكن ان يقسم الإفصاح من حيث درجة الالتزام إلى

إفصاح الزامي و اخر طوعي وهي كالآتي :

3-1 الإفصاح الالزامي (الاجباري) (Mandatory disclosure) : تلتزم به المؤسسات بناء على

متطلبات

تشريعية او مهنية في البلد المعني التحكم عملية اعداد التقارير المالية من حيث محتوى و كمية و نوع المعلومات المفصّح عنها في تلك التقارير ، بالإضافة إلى ملائمة توقيت الإفصاح عن هذه المعلومات ، و يهدف إلى تقديم القدر الكافي و المناسب من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة .

¹ طلال الحجاوي، فرات المالكي ، المرجع السابق ، ص 25.

2-3 الإفصاح الطوعي (الاختياري) (Voluntrary disclosure) : يتم دون الزام المنشأة من جهة معينة

، و في الغالب يتعلق بالمعلومات التي لم ينص عليها في المعايير المحاسبية وهذه المعلومات هي :¹

- التنبؤات والتوقعات المستقبلية للمنشأة .
- المقارنات بين الأداء الفعلي و الاداء المخطط .
- الموازنات التخطيطية
- جداول مقارنة تلخص الأداء المالي و الاداري للمنشأة لعدة سنوات ماضية .
- تحليل الاداء المالي بالنسب المالية او غيرها
- اسماء و مؤهلات اعضاء مجلس الادارة .
- التقارير القطاعية و تقارير ربحية المنشآت المختلفة .
- توقعات حركة اسعار اسهم المنشأة في المستقبل.

المبحث الثاني : أسس الإفصاح المحاسبي ومبادئه

من بين أهم الأساسيات التي تميز الإفصاح المحاسبي مبادئه ومقوماته وطرقه واساليبه... الخ، وهي ما سنتطرق له في هذا المبحث.

¹ سعيداني محمد السعيد ، الإفصاح المحاسبي على اساس القيمة العادلة و اثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة ميدانية ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص علوم التسيير جامعة غرداية، الجزائر ، السنة الدراسية : 2017 - 2018 ، ص ص 11 - 12.

المطلب الأول : اساليب و طرق الافصاح المحاسبي

حتى لا تكون عملية الافصاح غير منظمة و عشوائية هناك مجموعة من الاساليب العامة للإفصاح ، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين اوساط المحاسبين و المستخدمين للقوائم المالية منها :

1- اعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها : أن جزءا مهما من الافصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية ، و ترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، تسهل عملية قراءتها وفهمها وامكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات .

2- الملاحظات الهامشية : يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح او تفسير ، او اضافة معلومات اقل اهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية ، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية ، كإفصاح عن الاحداث اللاحقة التاريخ الميزانية او الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة ، اضافة إلى الافصاح عن الالتزامات المحتمل

3- الملاحق : وتشتمل على قوائم اضافية ترفق مع القوائم الاصلية ، يتم من خلال اعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية ، و التي لا يستوعبها الملاحظات الهامشية ، ومثال ذلك الاصول الثابتة وطرق الاهتلاك قائمة المركز المالي على اساس التغير في المستوى العام للأسعار ، و مخصص الديون المشكوك فيها ، قائمة المخزون السلعي الخ .

4- المعلومات الموجودة من خلال الأقواس : تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية ، والتي يصعب فهم طرق احتسابها او سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالحاسبة مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة .

المطلب الثاني : مقومات الإفصاح المحاسبي

تم تحديد المقومات الأساسية لنجاح عملية الإفصاح المحاسبي ، و المتمثلة فيما يلي :

1/ تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية : يصنف مستخدمو المعلومات المحاسبية الى مجموعتين :

- المجموعة الاولى : مستعملون ذو مصلحة مباشرة وهم الملاك ، الدائنون ن المقرضون ، الموردون و الملاك المرتقبون، الادارة ، السلطة الضريبية ، العاملون و كذلك المستهلكون .

- المجموعة الثانية : مستعملون غير مباشرون و يشملون المحللين الماليين ، اسواق المال ، المحامين ، المحاسبين السلطات الرقابية والمنظمات المهتمة بالتقارير المالية .

ويرى البعض أن المستخدم للمعلومات المحاسبية يصنف إلى داخلي و خارجي ، و يصنف "هندركسن" مستخدمو القوائم امالية من حيث ارتباطهم بالوحدة الاقتصادية إلى مجموعتين لكل منها اهداف و اغراض محددة تختلف عن الأخرى ، كما وان لهذه الأطراف صلاحيات معينة في الحصول على حجم ونوع المعلومات المحاسبية تضم المجموعة الاولى المستخدمين من داخل الوحدة الاقتصادية وتمثل الاطراف التي لها علاقة مباشرة ويومية مع نشاطها. والمسؤولين عن تحقيق اهدافها ، والمجموعة الثانية تضم المستخدمين من خارج الوحدة و تمثل المستخدمين الذين ليس لهم علاقة مباشرة مع نشاطها .

2/ تحديد طبيعة المعلومات المحاسبية اواجب الإفصاح عنها ونوعها : يختلف اصحاب القرار كثيرا في انواع القرارات

المتخذة من قبلهم و الخبرات المكتسبة ، كذلك القدرة على الحصول على المعلومات والمقدرة على استخدام المعلومات المتوافرة لديهم لاتخاذ قراراتهم ، و لكي تكون المعلومات ذات كفاءة وفاعلية في تحقيق اهدافها ، لابد ان تمتاز بخصائص نوعية والتي تعد هامة وضرورية في توفير المعلومات المحاسبية و تساعد كثيرا في تحقيق اهدافها ، الا أن اختيار الاسلوب

المحاسبي المقبول و الإفصاح عن كمية و نوع المعلومات المحاسبية تستلزم تحديد البديل الذي يوفر المعلومات الأكثر فائدة و نفعا في اتخاذ القرارات الرشيدة .

كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية في قائمة المفاهيم رقم 2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و التي تميز بين المعلومات الافضل الاكثر فائدة و المعلومات الاديني الاقل فائدة الأغراض اتخاذ القرار بالمقابل وضع محددات عدة هي (الكلفة ، المنفعة ، الاهمية النسبية ، الحيطة و الحذر).¹

المطلب الثالث : المجال المفصوح عنه من الكشوفات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي

يهدف الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي إلى المساعدة على :

- تطوير المعايير المحاسبية الدولية للإفصاح و الابلاغ المالي .
 - تحضير الكشوف المالية وكذلك الإفصاح عنها .
 - تفسير المستخدمين للمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية
 - اعطاء صورة صادقة وصحيحة حول الوضعية المالية للمؤسسة من اجل اخذ القرارات الاستثمارية الصائبة والصحيحة
- كما يتعين على محاسبة أي كيان أن تلتزم بالشروط التالية :

- مراعاة المصطلحات والمبادئ والتوجيهات التي حددها النظام المحاسبي المالي بدقة .
- تطبيق السياسات و الاتفاقيات والطرق والاجراءات المقايسة .
- الاستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك مراقبة و جمع و ايصال المعلومات المراد معالجتها .

كما يجب أن تسمح المحاسبة المطبقة من اجراء مقارنة دورية و تقييم تطور الكيان بهدف استمرارية النشاط في المستقبل ويسمح نظام المحاسبة المالية بتخزين معطيات قاعدية عديدة ، ويعمل على اساس تنظيم المعلومات المالية التي تعطي

¹اطلال الججاوي ، فرات المالكي ، المرجع السابق ، ص ص 33-34

الصورة الصادقة والمعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة وكذا ممتلكاتها ونجاعتها ووضعيتها في نهاية السنة المالية كما تطبق أحكام نظام المحاسبة المالية على كل شخص طبيعي او معنوي على وجه الالتزام بموجب نص قانوني او تنظيمي ، ويستثنى من مجال التطبيق الاشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة المعنوية.¹

وقد جاء النظام المحاسبي المالي ايضا بسلسلة من التطورات نذكر منها :²

- ادراج بعض العناوين غير المنسجمة مع معايير التقارير المالية الدولية و التي نذكر منها : التكاليف الثابتة (عدم معالجة

مصاريف الادارة ؛ التكاليف الموزعة على عدة دورات ؛ علاوات تسديد الالتزامات) .

- الاسترجاعات على التكاليف .

- اضافة الى ادراج بعض البنود الجديدة في الميزانية وجدول حساب التناجح و المتمثلة في :

• فرق التقييم (حساب رؤوس الأموال الخاصة) .

• الفوائد او الخسائر الأخرى المحذوفة من رؤوس الأموال الخاصة .

• الضرائب المؤجلة للأصول والضرائب المؤجلة للخصوم .

المبحث الثالث : متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى النظام المحاسبي المالي تمثلت في مدى اهمية الاستفادة من الاستفادة من

البيانات المالية المتتالية اساسا من الانشطة المالية والاقتصادية والاحداث التجارية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، حيث

¹ بلاحة نسرين فطيمة الزهراء ، يقال سهام ، تطبيق النظام المحاسبي المالي و دوره في تحسين القياس و الإفصاح في المؤسسات

الاقتصادية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص محاسبة وجباية ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب

عين تموشنت، السنة الدراسية : 2014 - 2015 ، ص 50-51 . بتصرف .

² بلاحة نسرين فطيمة الزهراء ، يقال سهام ، المرجع السابق ، ص 60

ساهم التطور المستمر في قطاع الأعمال إلى ظهور موضوعات جديدة تتطلب التوسع فيها ومتابعتها بواسطة النظام المحاسبي المالي ؛ وعل من بين أهم هذه الموضوعات الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية التي تعدها المؤسسة وكيفية تطبيقه ضمن متطلبات النظام المحاسبي المالي ؛ مما أدى إلى حتمية تطوير النظم والقواعد المحاسبية المختلفة لتستجيب لتلك التغيرات في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة من جهة ، وتبسيط الضوء على موضوع الإفصاح المحاسبي باعتباره مرتكز عملية اعداد القوائم والكشوف المالية .

ويهدف هذا المبحث إلى تبسيط الضوء على اساسيات الإفصاح المحاسبي عن الكشوف والقوائم المالية المعدة ضمن النظام المحاسبي المالي في ظل متطلباته هذا الاخير .

المطلب الأول : تعريف الكشوفات والقوائم المالية وبيان انواعها واساسيات الإفصاح عنها وفق

النظام المحاسبي المالي SCF

1- **التعريف بالكشوفات المالية :** كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام الخاص بالحاسبة يتولى سنويا اعداد

كشوف مالية ؛ و الكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الكيانات الصغيرة وتشتمل على :¹

- ميزانية .

- حساب النتائج .

- جدول تدفقات اموال الخزينة .

- جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويقدم معلومات مكملة للميزانية

ولحساب النتائج. تنجم الاعتبارات الواجب أخذها بعين الاعتبار لإعداد الكشوف المالية وتقديمها عن الاطار التصوري

لنظام الحاسبة.

¹الجنة م.ص.ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، المؤسسة الدولية للصفحات الزرقاء ، ص 60 .

وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وبنائها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل اعمدة وعناوين ومجاميع ، ويحدد مدى اتساع الاهمية البالغة ومدى اتساع عملية التجميع هذه ،

ومدى التوازن بين :

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة أعلام مفصل.

- التكاليف المحتملة سواء لاعداد هذا الاعلام ونشره او لاستعماله.

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان ، ويتم اصدارها خلال مهلة أقصاها ستة اشهر تلي تاريخ اقفال السنة المالية ، وينبغي أن تكون متميزة عن المعلومات الاخرى التي يحتتمل أن تنشرها الوحدة.

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية.¹

ووفقا للتعليمية 02 الصادرة بتاريخ 29 اكتوبر 2009؛ والتي تتضمن اجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي لاول مرة ، وبما أن القوائم المالية في مجملها تمثل مخرجات النظام المحاسبي المالي والتي يتعين على كافة المؤسسات اعدادها بصفة دورية ؛ فقد فرض النظام المحاسبي المالي جملة من القواعد والتعليمات الواجب الأخذ بها اثناء اعداد وتقديم هذه القوائم ؛ ويتم تبيان المعلومات الاتية بكل دقة و وضوح :

كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتعين عليها سنويا اعداد كل من : الميزانية ؛ حساب

النتائج جدول سيولة الخزينة ؛ جدول تغيرات الاموال الخاصة ؛ الملاحق .

يتم الأخذ بالحسبان الاطار التصوري لنظام المحاسبة عند اعداد القوائم المالية .

يتم توضيح كل مكون للقوائم المالية مع تبيان المعلومات التالية :²

تسمية الشركة ؛ الاسم التجاري ؛ رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم البيانات المالية .

¹ لجنة م.ص.ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، المؤسسة الدولية للصفحات الزرقاء ، ص 60 .

² قسمة عائشة ، عبرات مقدم ، المرجع السابق ، ص 375 ، بتصرف

طبيعة ونوع البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).

تاريخ اقفال الحسابات والعملية التي تقدم بها والمستوى المجبور

بالإضافة إلى معلومات أخرى تحدد هوية الكيان والمتمثلة في :

(عنوان مقر الشركة. الشكل القانوني. المكان الذي تنشط فيه و البلد الذي سجلت فيه ، الانشطة الرئيسية وطبيعة

العمليات المنجزة ، اسم الشركة الام وتسمية المجمع الذي يربط به الكيان عند الاقتضاء ، معدل عدد العاملين فيها

خلال الفترة).

تقدم الكشوف المالية وجوبا بالعملية الوطنية ؛ ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى الف وحدة

تقدم الكشوف المالية المعلومات التي تتيح اجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ذلك أن :

كل فصل من فصول الميزانية ، حساب النتيجة ، وجدول تدفقات اموال الخزينة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل

المقابل له من السنة المالية السابقة .

يشمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي او وصفي او تعادلي (رقمي) .

وإذا حدث عقب تغيير الطريقة التقييم او التقديم ؛ أن أحد الفصول المرقومة لكشف مالي ما لا يمكن مقارنته بفصل

السنة المالية السابقة ، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا .

وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة مختلفة للسنة المالية او لاي سبب اخر) ، فان اعادة ترتيب المعلومات

او التعديلات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة يجب توضيحها في الملحق¹.

¹ لجنة م.ص.ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ، ص ص 61-62.

2- بيان اهم انواع الكشوفات المالية :

الميزانية : تحتوي على عمودين ؛ الأول للسنة الجارية , والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الارصدة فقط) وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة . **جدول حسابات النتائج** : ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها او حسب الوظيفة , كذلك يحتوي على ارصدة السنة السابقة ؛ ومعطيات السنة الجارية , ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الاداء .

جدول التدفقات النقدية او سيولة الخزينة : يمكن اعداده باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة , ويتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (الميزانية وجدول حسابات النتائج , ويهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية التقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال السيولة.¹

جدول تغير الاموال الخاصة : يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية .

الجدول الملحق (الملاحق) : ملحقات تحتوي على الطرائق المحاسبية المعتمدة , وكذلك على بعض الايضاحات حول الميزانية , وجدول حسابات النتائج² .

¹ شعيب شنوف ، المحاسبة المالية وبقالا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي scf ، ديوان

المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ص.21.

² المرجع السابق ، ص 21.

المطلب الثاني :كشف الميزانية وجدول حساب النتائج

1- كشف الميزانية :جاء النظام المحاسبي المالي SCFبقائمة الميزانية متضمنة لكل من عناصر الاصول و الخصوم وبشكل منفصل ، مع ضرورة التفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية ، كما حدد الحد الادنى من المعلومات الواجب توفرها والتي نذكرها كما يلي:

في الاصول :

- التثبيتات المادية وغير المادية .
- الاهتلاكات .
- المساهمات .
- الاصول المالية .
- المخزونات .
- اصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن والمدينون الاخرون و الاصول المماثلة الأخرى (اعباء مثبتة سلفا) .
- خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية .

في الخصوم :

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة او المقترحة عقب تاريخ الاقفال , مع تمييز راس المال الصادر (في حالة شركات) و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى .
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة .
- الموردون و الدائنون الآخرون .

- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- مؤونات للأعباء والخصوم المماثلة (حواصل مثبتة سلفاً) .
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية¹.

في حالة الميزانية المدججة:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة .
 - الفوائد ذات اقلية .
 - يبرز عرض الأصول و الخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية .
- معلومات اخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق :
- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات .
 - حصة اكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة .
 - مبالغ للدفع وللاستلام .
 - الشركة الام .
 - الفروع.
 - الكيانات المساهمة في المجمع .
 - جهات اخرى مرتبطة (مساهمين . مسيريين)
- في اطار شركات رؤوس الأموال , ومن اجل كل فئة اسهم , عدد الأسهم المرخصة , الصادرة , غير المحررة كليا .

¹ قسمة عائشة ، عيرات مقدم ، المرجع السابق ، ص 375.

القيمة الاسمية للاسهم او الفعل اذا لم تكن للاسهم قيمة اسمية .

تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية .

عدد الاسهم التي يمتلكها الكيان , فروعها والكيانات المشتركة .

الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في اطار خيارات او عقود بيع .

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 ازاء بعض المساهمين في الدفع او الاستلام.¹

ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية الا اذا تمت هذه المقاصة على اساس

قانونية او تعاقدية ، او اذا تقرر منذ البداية انجاز عناصر اصول وخصوم متزامنة او على اساس واضح جليا

وهكذا فان اصلا ماليا وخصما ماليا تتم مقاصتهما والرصيد المتبقي الصافي يقدم في الميزانية عندما تكون الوحدة :

تمتلك حقا نافذا من الوجة القانونية باجراء مقاصة المبالغ المدرجة في الحسابات .

تعتزم اما اخمادها على اساس قانوني , واما انجاز الأصل المالي واخماد الخصم المالي في آن واحد.²

¹ اللجنة م.ص.ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ، ص.63.

قسمة عائشة ، عبارات مقدم ، المرجع السابق ، ص 375 .²

الجدول رقم 03 : جدول يوضح نموذج عن شكل الميزانية

الميزانية النهائية (جانب الأصول) :

السنة المالية المغلقة في :

| الاصول | ملاحظة | اجمالي N | اهتلاك مخصص | الصافي N | الصافي N-1 |
|--|--------|----------|-------------|----------|------------|
| <p>الاصول غير المتداولة فرق الشراء-شهرة موجبة او سالبة</p> <p>اصول معنوية .</p> <p>اصول مادية .</p> <p>اراضي .</p> <p>مباي .</p> <p>اصول مادية اخرى اصول ممنوحة كامتياز اصول قيد الانجاز</p> <p>اصول مالية .</p> <p>سندات للمعادلة مساهمات اخرى وديون مرتبطة .</p> <p>سندات تجهيز اخرى قروض واصول مالية اخرى غير متداولة</p> <p>اصل الضرائب المؤجلة مجموع الاصول غير المتداولة .</p> <p>الاصول المتداولة المخزون .</p> <p>مدينون وتوظيفات مشابهة .</p> <p>الزبائن .</p> <p>مدينون اخرون .</p> <p>ضرائب وماشابهها .مدينون اخرون وتوظيفات اخرى .النقديات وماشابهها .توظيفات واصول مالية متداولة اخرى للخزينة</p> <p>مجموع الاصول المتداولة .مجموع الاصول العام .</p> | | | | | |

المصدر : هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية / IAS

IFRS ، ط3 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2017 ، ص 263

الجدول رقم 04: جدول يوضح نموذج عن شكل الميزانية
الميزانية النهائية (جانب الخصوم) :
السنة المالية المغلقة في :

| N-1 | N | ملاحظة | الخصوم |
|-----|---|--------|--|
| | | | <p>رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر . رأس المال غير المطلوب . علاوات الاصدار واحتياطات احتياطات موحدة (1). فروق اعادة التقييم . فرق المعادلة (1). النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجموعة (1). رؤوس أموال اخرى - مرحل من جديد . حصة الشركة الموحدة (1). حصة الأقلية (1). المجموع الخصوم غير المتداولة . قروض وديون مالية . ضرائب (مؤجلة ومخصصة) . ديون غير متداولة اخرى . مخصصات ومنتجات مقيدة مسبقا . مجموع الخصوم غير المتداولة . الخصوم المتداولة . موردون وحسابات مرتبطة . ضرائب . ديون اخرى . خصم الخزينة . مجموع الخصوم المتداولة . مجموع الخصوم العام .</p> |

المصدر : هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

، ط3 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2017، ص 264.

ملاحظة : تستخدم فقط عند عرض القوائم المالية الموحدة .

2 - حساب النتيجة :

عرف حساب النتيجة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF بأنه : كشف ملخص للاعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية , ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل او تاريخ السحب , ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مميزا بين الربح / الكسب او الخسارة.¹

حيث حدد النظام المحاسبي المالي SCF المعلومات المقدمة والواجب توفرها في حساب النتيجة والتي هي كالتالي :

تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، هذا الأخير الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : (الهامش الاجمالي ؛ القيمة المضافة ؛ الفائض الاجمالي عن الاستغلال) .

منتجات الأنشطة العادية .

المنتجات المالية و الاعباء المالية .

اعباء العاملين (المستخدمين) .

الضرائب والرسوم و التسديدات المماثلة .

مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المادية .

مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات غير المادية .

نتيجة الأنشطة العادية .

العناصر غير العادية (منتجات واعباء).

النتيجة الصافية قبل التوزيع .

النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

¹الجنة م.ص.ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ، ص 65 ، بتصرف .

كما يمكن للمؤسسة أيضا تقديم كشف حسابات النتائج حسب الوظيفة في الملحق.¹

في حالة النتيجة المدمجة :

- حصة المؤسسات المشاركة و المؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية .

- حصة الفوائد ذات الاقلية في النتيجة الصافية.²

المعلومات الدنيا الاخرى المقدمة اما في حساب النتيجة , واما في الملحق المكمل لحساب النتيجة هي الاتية :

تحليل منتجات الأنشطة العادية .

مبلغ حصص الارباح لكل سهم مصوتا عليها او مقترحة و النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

وللمؤسسات ايضا امكانية تقييم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق , فتستعمل اذا زيادة على مدونة حسابات الاعباء و المنتجات حسب النوع , مدونة حسابات حسب الوظيفة كيفية مع خصوصيتها و احتياجها.

تقدم المنتجات والاعباء الناجمة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها و تأثيرها بحيث يقتضي الامر ابرازها لتوضيح النتائج التي حققها الكيان خلال الفترة تحت عناوين خصوصية في حساب النتيجة (مثل : تكلفة اعادة الهيكلة , تناقص استثنائي للمخزونات , التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).

تتأني النتيجة غير العادية من منتجات واعباء ناجمة عن حوادث ومعاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا (مثل : نزع الملكية , الكارثة الطبيعية غير المتوقعة).

تتم المقاصة بين عناصر المنتجات والاعباء , ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتيجة .

اذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل المقاصة طبقا لأحكام المادة 420-5.

¹ قسمية عائشة ، عبرات مقدم ، المرجع السابق ، ص 376.

² لجنة م.ص.ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ، ص 66.

إذا كانت ناجمة عن مجموع معاملات أو حوادث مجانسة أو مماثلة ولم تكن أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها بالذي يتطلب إعلاماً منفصلاً (مثل الأرباح والخسائر المتتالية من أدوات مالية محتاجة في حافظة معاملات تجارية).

إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بما (مثل أرباح وخسائر نجمت عن خروج أصول غير جارية طبقاً للمادة 12-321 أو عمليات تغطية الصرف كما هو منصوص عليه في المادة 5-337).

تحتسب نتيجة الأعباء أو المنتجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية و تاريخ إعداد الكشوف المالية .

وهكذا فإن الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير الأصول أو الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية تقديراً أفضل.¹

¹ اللجنة م.ص.ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ص ص 68 . 67 .

الجدول رقم 05 : جدول يوضح نموذج عن شكل جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)

يظهر حساب النتائج على النحو التالي :

| N-1 | N | ملاحظة | البيان |
|-----|---|--------|--|
| | | | المبيعات والمنتجات الملحقة الانتاج المخزن او المنتقص من المخزون الانتاج المثبت . اعانات الاستغلال . |
| | | | 1 - انتاج السنة المالية |
| | | | المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى |
| | | | 2- استهلاك السنة المالية |
| | | | 3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1) . |
| | | | اعباء المستخدمين . الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة . |
| | | | 4- اجمالي فائض الاستغلال . |
| | | | المنتجات العملياتية الاخرى . الأعباء العملياتية الاخرى . المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة . استرجاعات على خسائر القيمة والمؤونات |
| | | | 5- النتيجة العملياتية |
| | | | المنتجات المالية . الأعباء المالية |
| | | | 6- النتيجة المالية |
| | | | 7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5) . |
| | | | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية . الضرائب المؤجلة (تغيرات عن النتائج . |
| | | | مجموع منتوجات الأنشطة العادية . |
| | | | مجموع اعباء الأنشطة العادية |
| | | | 8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية . |
| | | | عناصر غير عادية / منتوجات . عناصر غير عادية / اعباء . |
| | | | 9- النتيجة الغير عادية . |
| | | | 10- صافي نتيجة السنة المالية . |

المصدر : العزاوي مُجدد ، بن لعور بوعلام وآخرون ، الكتاب المدرسي في مادة التسيير المحاسبي والمالي للسنة الثانية ثانوي شعبة تسيير واقتصاد ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2018 ص 67 _ ملاحظة : معدل الضرائب على الارباح المطبق حاليا هو 19% وبالنسبة للمؤسسات الانتاجية 25 % الباقي المؤسسات الأخرى بما فيها مؤسسات الاشغال العمومية.¹

¹العزاوي مُجدد و بن لعور بوعلام وآخرون ، الكتاب المدرسي في مادة التسيير المحاسبي والمالي للسنة الثانية ثانوي - شعبة تسيير واقتصاد ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2018، ص 67 .

المطلب الثالث : جدول التدفقات المالية وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة

1- جدول التدفقات المالية (الطريقة المباشرة وغير المباشرة) :

الهدف من جدول تدفقات الأموال هو اعطاء مستعملي الكشوف المالية اساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد اموال الخزينة ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات السيولة المالية) .

يقدم جدول تدفقات الاموال مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة اثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) وقد صنفها النظام المحاسبي المالي SCF إلى :¹

التدفقات التي تولدها الانشطة العملية أي التشغيلية (الانشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الانشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل).

التدفقات المالية التي تولدها انشطة الاستثمار (عمليات سحب اموال عن اقتناء . و تحصيل الاموال عن بيع اصول طويلة الأمد) .

التدفقات الناتجة عن انشطة التمويل (انشطة تكون نتيجتها تغير حجم و بنية الأموال الخاصة او القروض) .

تدفقات اموال متأتية من فوائد حصص الارباح , تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار او التمويل .²

كما اوصى النظام المحاسبي المالي SCF باعتماد الطريقة المباشرة في تقديم تدفقات الأموال الناتجة عن الانشطة العملية (التشغيلية) .³

تقدم تدفقات الأموال الناجمة عن الانشطة العملية اما بطريقة مباشرة او بطريقة غير مباشرة .

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في :

تقديم العناوين الرئيسية لدخول الاموال الاجمالية و خروجها (الزبائن , الموردون , الضرائب , ...) قصد ابراز تدفق مالي صافي .

مقابلة هذا التدفق المالي الصافي بالنتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة .

اما الطريقة الغير مباشرة فتتمثل في :

آثار المعاملات التجارية دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات , تغيرات الزبائن , المخزونات , تغيرات الموردين ...) .

¹ قسمية عائشة ، و عبيرات مقدم ، المرجع السابق ، ص 376 ، بتصرف .

² لجنة م.ص. ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ، ص 69 .

³ قسمية عائشة ، عبيرات مقدم ، المرجع السابق ، ص 376 ،

التغيرات والتفاوتات او التسويات (ضرائب مؤجلة) .

التدفقات المالية المرتبطة بانشطة الاستثمار او التمويل (قيمة البيع الزائدة أو الناقصة) , وهذه التدفقات تقدم كلا على حدة .

الموجودات المالية هي :

السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع ؛ (بما في ذلك المكشوفات المصرفية التي تسدد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات السحب)

شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الامد القصير (التوظيفات المالية ذات الأمد القصير و البالغة السيولة) ؛ الميسورة التحويل إلى سيولات و الخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها .

يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على انها مبلغ صافي :¹

السيولات او شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن .

العناصر ذات وتيرة دوران سريعة ؛ المبالغ المرتفعة ؛ والاستحقاقات القصيرة .

¹الجنة م ص .ز.ع ، النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ، ص 69.

الجدول رقم 06 : جدول يوضح نموذج عن جدول تدفقات الخزينة :

1-1 الطريقة المباشرة :

الفترة من .../.../... إلى .../.../... :

| الدورة N-1 | الدورة N | ملاحظة | |
|------------|----------|--------|---|
| | | | <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية</p> <p>متحصلات من الزبائن</p> <p>مدفوعات إلى الموردين والمستخدمين</p> <p>فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة</p> <p>ضرائب مدفوعة على النتائج</p> <p>تدفقات الخزينة قبل العناصر الاستثنائية</p> <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثنائية</p> <p>تدفقات الخزينة الصافية من الأنشطة العادية (A)</p> <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية</p> <p>مدفوعات على شراء تجهيزات مادية أو معنوية</p> <p>متحصلات على التنازلات عن التجهيزات المادية أو المعنوية</p> <p>مدفوعات على شراء تجهيزات مالية</p> <p>متحصلات على التنازلات عن التجهيزات المالية</p> <p>فوائد محصلة على التوظيفات المالية</p> <p>ارباح اسهم والحصة في النتائج المستلمة</p> <p>تدفقات الخزينة الصافية من الأنشطة الاستثمارية (B)</p> <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية</p> <p>متحصلات من جراء اصدار الاسهم</p> <p>ارباح اسهم وتوزيعات اخرى</p> <p>تسديدات القروض والديون المشابهة الاخرى</p> <p>تدفقات الخزينة الصافية من الأنشطة التمويلية (C)</p> <p>آثار تغير معدل الصرف على السيولة ومايعادها</p> <p>تغيرات الخزينة للفترة (B + C + A)</p> <p>الخزينة ومايعادها عند افتتاح الدورة</p> <p>الخزينة ومايعادها عند غلق الدورة</p> <p>تغيرات الخزينة للفترة</p> <p>مقاربة مع النتيجة المحاسبية</p> |

المصدر : هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

ط3 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2017 ص 267 ،

الجدول رقم 07 : جدول يوضح نموذج عن جدول تدفقات الخزينة :

| الدورة N-1 | الدورة N | ملاحظة |
|------------|----------|--|
| | | <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية</p> <p>النتيجة الصافية للدورة</p> <p>تعديلات بالنسبة ل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - استهلاكات و محصنات - تغيرات ضرائب مؤجلة - تغيرات مخزون - تغيرات زبائن و مدينون آخرون - تغيرات موررون و ديون آخري - فوائض او نواقص القيم الناتجة من التنازل صافية من الضرائب <p>تدفقات الخزينة من النشاط (A)</p> <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية مدفوعات على شراء تجهيزات</p> <p>متحصلات على التنازلات عن التجهيزات</p> <ul style="list-style-type: none"> - تغيرات زبائن و مدينون آخرون - تغيرات موررون و ديون آخري - فوائض او نواقص القيم الناتجة من التنازل صافية من الضرائب <p>تدفقات الخزينة من النشاط (A)</p> <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية مدفوعات على شراء تجهيزات</p> <p>متحصلات على التنازلات عن التجهيزات</p> <ul style="list-style-type: none"> - تغيرات زبائن و مدينون آخرون - تغيرات موررون و ديون آخري - فوائض او نواقص القيم الناتجة من التنازل صافية من الضرائب تدفقات <p>الخزينة من النشاط (A)</p> <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية مدفوعات على شراء تجهيزات</p> <p>متحصلات على التنازلات عن التجهيزات</p> <ul style="list-style-type: none"> - تغيرات زبائن و مدينون آخرون - تغيرات موررون و ديون آخري - فوائض او نواقص القيم الناتجة من التنازل صافية من الضرائب |

| | | | |
|--|--|--|---|
| | | | <p>تدفقات الخزينة من النشاط (A)</p> <p>تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية مدفوعات على شراء تجهيزات متحصلات على التنازلات عن التجهيزات اثر تغيير مجال التوحيد (1)</p> <p>تدفقات الخزينة الصافية من الأنشطة الاستثمارية (B)</p> <p>ارباح مدفوعة إلى المساهمين</p> <p>زيادة راس المال نقدا</p> <p>اصدار قروض</p> <p>تسديد قروض</p> <p>تدفقات الخزينة الصافية من الأنشطة التمويلية (C)</p> <p>تغيرات الخزينة للفترة (B + C + A)</p> <p>الخزينة وما يعادلها عند افتتاح الدورة</p> <p>الخزينة وما يعادلها عند غلق الدورة</p> <p>اثر التغير الجاري للعمليات الصعبة (1)</p> <p>التغير في الخزينة</p> |
|--|--|--|---|

1-2 الطريقة الغير مباشرة : | الفترة من .../.../... الى .../.../... :

المصدر : هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ط3 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2017 ص 267

(1) للاستعمال فقط عند عرض القوائم المالية .

2 - بيان تغير رؤوس الأموال الخاصة :

يشكل بيان تغير رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين الواردة في كل فصل من الفصول التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية .

وقد حدد النظام المحاسبي المالي SCF الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها وتقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يلي :

- النتيجة الصافية للسنة المالية
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الاخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال .
- المنتجات والاعباء الاخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن اطار تصحيح اخطاء هامة .
- عمليات الرسملة (الارتفاع ، الانخفاض ، التسديد) .
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية¹ .

¹ قسمة عائشة ، عبيرات مقدم ، المرجع السابق ، ص376.

الجدول رقم 08 : جدول يوضح نموذج عن بيان تغير رؤوس الأموال الخاصة

| الاحتياجات و النتيجة | فرق اعادة التقييم | فرق التقييم | علاوة الاصدار | راسمال الشركة | ملاحظة | |
|-------------------------|----------------------|-------------|---------------|------------------|--------|---|
| | | | | | | الرصيد في 31 ديسمبر N-2 |
| | | | | | | تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة اعادة تقييم التثبيات الأرباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة راس المال صافي نتيجة السنة المالي |
| | | | | | | الرصيد في 31 ديسمبر N-1 |
| | | | | | | تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة اعادة تقييم التثبيات الأرباح او الخسائر المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية الرصيد في 31 ديسمبر N |

المصدر : لجنة م. ص. ز. ع ، النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ، ص 89 .

خلاصة الفصل

يتمثل الإفصاح المحاسبي في عرض وترجمة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي التي تمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات اللازمة ، كما أنه يعتبر وسيلة اتصال بين المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية .

ويجب أن تتميز هذه القوائم المالية بالوضوح و الجودة والشفافية وأن تكون خالية من الأخطاء والتعقيدات، ويجب أن تراعي متطلبات النظام المحاسبي المالي الذي تمت وفقه ، ومن أجل تحقيق أغراض المؤسسة وتميز القوائم المالية بالشفافية و الموثوقية والموضوعية يجب أن تكون هناك تشجيعات من طرف الدولة على عمليات البحث والتطوير في عملية الإفصاح المحاسبي عنها ، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على صحة المعلومات المالية الموجودة بما ، وكذا سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.



الفصل الثالث

دراسة حالة لمديرية الكهرباء

و الغاز بالبيضا

تمهيد:

نتيجة لأهمية موضوع هذه الدراسة واتساعها، وبعد الإنتهاء من الجانب النظري لها، كان لابد من ربط هذا الجانب (الجانب النظري) بجانب تطبيقاتها العملية (الجانب الميداني) وذلك بهدف التحقق من الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي له أثر على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المالية حسب معايير المحاسبة الدولية، من أجل التعمق أكثر في الدراسة وذلك بعد تربص نؤكد من خلاله أونفني ما تم التوصل إليه، وقع إختيارنا على شركة توزيع الكهرباء والغاز. ومن خلال هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على مضمون القوائم لهذه المؤسسة إثر إتمادها للنظام المحاسبي المالي سنة 2019 لقد قمنا بتقسيم

فصلنا هذا إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: تقديم شركة الكهرباء والغاز .

المبحث الثاني: تقديم للمؤسسة موضوع الدراسة (البيضا).

المبحث الثالث: أثر النظام المحاسبي المالي على الإفصاح في القوائم المالية .

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: نشأة ونشاطات الشركة الوطنية

إن سونلغاز هو المتعامل التاريخي في ميدان التموين بالطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر، مساهمته في تجسيد السياسة الوطنية للطاقة من خلال البرامج المهمة الخاصة بالربط بالطاقة الكهربائية وتلك الخاصة بالربط بقنوات الغاز والتي سمحت برفع نسبة التغطية من الكهرباء إلى 99% ونسبة انتشار الغاز إلى حدود 59%.

نشاطه الأساسي هو: إنتاج الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها ونقل الغاز وتوزيعه.

سنة 1947: في بداية القرن العشرين كانت هناك 16 مؤسسة، ذكر منها المؤرخ Daniel Lefevre ، 15 تتقاسم الامتيازات الطاقوية في الجزائر، وبموجب المرسوم الصادر في 05 جوان 1947 تم تأسيس شركة "EGA" كهرباء وغاز الجزائر "Electricité et Gaz d'Algérie" والتاريخ الفعلي لبداية نشاطها كان في 16 أوت 1947.

سنة 1969: تم في 28 جويلية 1969 عن طريق المرسوم 59-69 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 01 أوت 1969 تأسيس سونلغاز "Société National de l'Electricité et du Gaz".

سنة 1983: تمت أول إعادة هيكلة شهدتها المؤسسة بإنشاء فروع خاصة بالأشغال وهي:

• كهريف KAHHRIF: للإنارة وإيصال الكهرباء الريفية.

• كهركيب KAHRAKIB: للتركيبات والمنشآت الكهربائية.

• قناغاز KANAGHAZ: لإنشاء شبكة لنقل الغاز.

• إنرغا INERGA: للهندسة المدنية.

• التركيب ETTERKIB: للتركيب الصناعي.

سنة 1991: تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) (Entreprise Publique à Caractère Industriel et Commercial) وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-475 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 وفي القانون رقم 95-280 الصادر في 17 سبتمبر 1995 يؤكد طبيعة المؤسسة الموضوعة تحت وصاية وزارة الطاقة والمناجم، مع العلم أنها تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية.

سنة 2002: تم تحويل نظامها الأساسي إلى شركة ذات أسهم بموجب القانون رقم 02-01 الصادر في 2002/02/05 وهذا ما يسمح لها بتوسعة نشاطها في مجالات مختلفة وحتى خارج حدود البلاد.

سنة 2004: أصبحت سونلغاز مجمع شركات (holding de sociétés) منها من تمارس المهن الأساسية المتعلقة بنشاط المؤسسة وهي: SPE شركة إنتاج الكهرباء، GRTE شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء، GRTG شركة تسيير شبكة نقل الغاز، أربع شركات لتوزيع الكهرباء و الغاز الخاص بالشرق والوسط والغرب والعاصمة وما جاورها، وهي على التوالي SDA، SDO، SDE، SDE.

سنة 2017: لقد أقر المخطط التنظيمي الجديد بإنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا (SDE) شركة ذات أسهم كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإلحاق شركة التوزيع للجزائر (SDA) من جهة أخرى، وكان ذلك في 2017/05/22 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري، يتواجد مقرها الاجتماعي بـ 20 نوح مجد بوضياف بالبلدية تسهر على تسيير 52 مديرية توزيع متفرقة على 48 ولاية.

للإشارة فإنه قد تم نقل مقر الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز إلى العاصمة الجزائر بعمارة 500 مكتب، الطريق الوطني رقم 38، جسر قسنطينة، كما تم تغيير اسمها من SDC إلى SADEG في نوفمبر 2019 وضم فرع SDA فلم يصبح شركة تابعة بل صار منطقة توزيع مثل مناطق التوزيع الأخرى المنضوية تحت لواء SADEG.

المطلب الثاني: مكونات الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز".

يكرس النظام الأساسي الجديد لشركة سونلغاز مبدأ **المجمع الصناعي** المكون من (Sonalgaz-SPA) والفروع التابعة له، وبما أن الأنشطة التشغيلية قد تم تحويلها إلى شركاتها، فإن مجمع (Sonalgaz) يدير الآن المجموعة من خلال ممارسة مهام السياسة والاستراتيجية، وبهذه الصفة يقوم بإعداد وتنفيذ استراتيجية التطوير الخاصة بالمجمع ككل، وكذلك سياسة الموارد المالية والبشرية، كما يهدف إلى إدارة المحفظة ومراقبة تطبيق اللوائح وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي والتفتيش.

ومن أجل ضمان مهامه الجديدة، (Sonelgaz) هيكل تنظيمي عام جديد سنة 2017 من خلال تجميع الفروع وتشكيلها في أربعة أقطاب رئيسية وهي:

1- **قطب الصناعات الطاقوية (pole des industries Energétiques):** مكلفة بمتابعة الشركات التالية:

الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE، شركة الكهرباء والطاقت المتجددة SKTM، الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE، الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز GRTG، مسير منظومة الكهرباء OS، شركة الكهرباء والهندسة الكهربائية CEEG، الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG، شركة كهرباء سكيكدة SKS، شركة كهرباء ترقة SKT، شركة كهرباء البروقية SKB، شركة كهرباء كدية الدروش SKD.

كما يساهم المجمع في الشركات التالية: الشركة الجزائرية للطاقة AEC، شركة كهرباء حجرة النوس SKH، شركة تحلية مياه بحر الطارف TMBT، الطاقة الجديدة الجزائر NEAL، شركة التشغيل والصيانة الجزائرية AOM.

2- **قطب الأشغال والخدمات (Pole des Travaux et Services):** مكلفة بمتابعة الشركات

التالية:

شركة الأشغال للإنارة وإيصال الكهرباء الريفية KAHRIF، شركة الأشغال والتركيب الكهربائي KAHRAKIB، شركة إنجاز القنوات KANAGHAZ، شركة إنجاز المنشآت الأساسية INERGA، شركة التركيب الصناعي ETTERKIB، شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية SOPIEG. شركة النقل والشحن الاستثنائي للتجهيزات الصناعية والكهربائية TRANSMEX، الشركة الجزائرية لتقنية المعلومات SAT INFO، شركة طب العمل للصناعات الكهربائية والغازية SMT، صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية FOSC، صيانة وخدمات السيارات MPV، نزل المزارعين HMP، معهد التدريب على الكهرباء والغاز IFEG، شركة أنظمة المعلومات ELIT، مركز البحث وتطوير الكهرباء والغاز CREDEG. كما يساهم المجمع في الشركات التالية: شركة الخدمات الهندسية الجزائرية ALGESCO، شركة نشر مناقصات قطاع الطاقة والمناجم BAOSEM، شركة اتصالات الطاقة الجزائرية AETC، الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجازات SAFIR.

-3

قطب النشاطات الصناعية (Pole des Activités industrielles): مكلفة بمتابعة الشركات التالية:

الشركة الوطنية للقياس والمراقبة AMC، شركة روية للإنارة Ruiba Eclairage. شركة صيانة التجهيزات الصناعية MEI، المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي CAMEG. شركة خدمات المحولات الكهربائية SKMK، شركة التوربينات الجزائرية للكهرباء العامة GEAT. شركة الإنشاءات والهندسة HYENCO.

-4

قطب أنشطة الأمن الداخلي (Pole des Activités de Sureté interne):

مكلفة بمتابعة الشركات التالية:

شركة الوقاية وأمن المنشآت الطاقوية Swat، شركة أمن ورعاية المنشآت الطاقوية SAR، شركة أمن المنشآت الطاقوية SAT، شركة الأمن والحماية SAH.

ومن وراء هذا التطور يبقى ضمان الخدمة العمومية هي المهمة الجوهرية لسونلغاز ذلك أن مجال أنشطتها وتحسين نمط تسييرها الاقتصادي يفيدان في المقام الأول هذه المهمة التي تشكل الأساس الراسخ لثقافتها كمؤسسة.

المطلب الثالث : مهام وأهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز:

سونلغاز عبارة عن شركة مساهمة وهي مؤسسة مكتكرة لثلاث وظائف أساسية وهي: إنتاج الكهرباء، نقل الكهرباء والغاز، توزيع الكهرباء والغاز.

1- الإنتاج:

إن طبيعة الكهرباء كمنتوج غير قابل للتخزين أجبر مؤسسة سونلغاز على اندماج كامل لكل نشاطاتها من الإنتاج إلى غاية الاستهلاك النهائي، الإنتاج هو عملية تحويل الطاقة الحرارية أو المائية إلى طاقة ميكانيكية، ثم إلى طاقة كهربائية ويشمل الإنتاج على الفروع الآتية:

الفرع الديزالي: يتكون من 183 مولدا بطاقة تتراوح بين 0,35 ميغاواط و8 ميغاواط للمولد الواحد.

الفرع المائي: يتكون من 34 مولدا بطاقة تتراوح من 1 ميغاواط إلى 5 ميغاواط للمولد الواحد.

الفرع الحواري الغازي: يتكون من 36 مولدا، حيث طاقة كل مولد تتراوح من 20 ميغاواط و210 ميغاواط.

الفرع الحواري البخاري: يتكون من 20 مولدا بطاقة تتراوح من 50 ميغاواط و196 ميغاواط.

2- النقل: يخص نشاط النقل كل من نقل الكهرباء والغاز فنقل الكهرباء يتم عبر خطوط الضغط العالي 220 KV و

400 KV بالإضافة إلى الخطوط ذات الضغط المتوسط 60 KV.

أما فيما يخص نقل الغاز فتقوم مؤسسة سونلغاز بتزويد السوق بالكميات اللازمة من غاز مؤسسة سونطراك، حيث أنشأت سونلغاز شبكة هامة لنقل الغاز سواء كان الضغط العالي الموجه للمستهلكين الصناعيين، أو المتوسط أو المنخفض.

3- التوزيع: تقوم مؤسسة سونلغاز بتوزيع كل من الكهرباء والغاز بخطوط وكابلات ذات ضغط منخفض ومتوسط

تلبية لاحتياجات زبائنها الصغار بالطاقة الكهربائية والغازية.

تزود سونلغاز فيما يخص توزيع الكهرباء شركائها الصناعيين بشبكات ذات ضغط مرتفع في حين أن الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة تزودهم بشبكات الضغط المتوسط، أما العائلات والحرفيين فتزودهم بضغط منخفض.

في حين تلي سونلغاز عند توزيع الغاز احتياجات ثلاثة أنواع من زبائنها تتمثل في الزبائن الصناعيين الذين يتم تغذيتهم بشبكات الضغط المرتفع، الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة والذين تتم تغذيته بشبكات الضغط المتوسط، العائلات والحرفيين الذين تتم تغذيتهم بضغط منخفض.

أهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.

- تطوير كل شكل من أشكال التعاون المشترك في الجزائر أو خارجها مع شركات جزائرية أو أجنبية.
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحيارة وهذا من أجل توسيع مجال نشاطها.
- المساهمة في التنمية المحلية بتغطية كامل التراب الوطني بالطاقة.
- دعم الاقتصاد الوطني من خلال تطوير شبكة الكهرباء والغاز باعتبار الطاقة الكهربائية عامل مهم ورئيسي للتنمية وتطوير الاستثمار الصناعي وكذا الفلاحي والزراعي ومختلف المجالات.
- المساهمة في محاربة النزوح الريفي وهذا بتوفير الكهرباء الريفية وكذا ربط الريف بشبكة الغاز.

المبحث الثاني : تقديم لفرع المؤسسة - البيضا -

مديرية التوزيع بالبيضا من ضمن 18 مديرية تابعة لمنطقة توزيع الغرب بوهران، فكانت أول انطلاقة لها في 2005/07/01، وقد وضعت في خدمة زبائنها، الذين وصل عددهم 73813 زبون في الكهرباء و 52441 زبون في الغاز، 02 مقاطعات كهرباء و 03 مقاطعات غاز و 03 وكالات تجارية (البيضا-بوقطب-الأبيض سيدي الشيخ).

وهي تسيير شبكة كهربائية طولها يصل إلى 1974 كم توتر منخفض و 2803 كم توتر متوسط وشبكة للغاز تفوق 986 كم، ويتعداد إجمالي للعمال يصل إلى 322 عامل.

والجدول التالي يلخص المعطيات بحجم نشاط المديرية "الشركة".

المطلب الأول: شركة توزيع الكهرباء والغاز (البيضا)

الجدول رقم (07): جدول يوضح حجم نشاط مديرية التوزيع بالبيضا سنة 2019.

| البيان | تاريخ 2019/12/31 |
|-----------------------|--------------------|
| طول الشبكة الكهربائية | |
| - توتر متوسط | 2803 كم |
| - توتر منخفض | 1974 كم |
| | |
| - عدد المحاولات | 1358 |
| | |
| طول الشبكة الغازية | 986,79 كم |
| | |
| عدد زبائن الكهرباء | 73813 |
| عدد زبائن الغاز | 52441 |
| | |
| عدد العمال | 322 |
| رقم الأعمال | 163,70 مليون دينار |

المصدر: مصلحة مراقبة التسيير 2019.

قبل أن نتطرق للهيكل التنظيمي للمديرية لا بأس أن نوضح بعض المصطلحات:

أنواع الطاقة الكهربائية والغازية:

الجدول رقم(08) يلخص أنواع الطاقة الكهربائية

| الاختصار | المعنى | النوع |
|----------|------------------|----------------|
| BT | Basse Tension | التوتر المنخفض |
| MT | Moyenne Tension | التوتر المتوسط |
| HT | Haute Tension | التوتر المرتفع |
| BP | Basse Pression | الضغط المنخفض |
| MP | Moyenne Pression | الضغط المتوسط |
| HP | Haute Pression | الضغط العالي |

أنواع الزبائن:

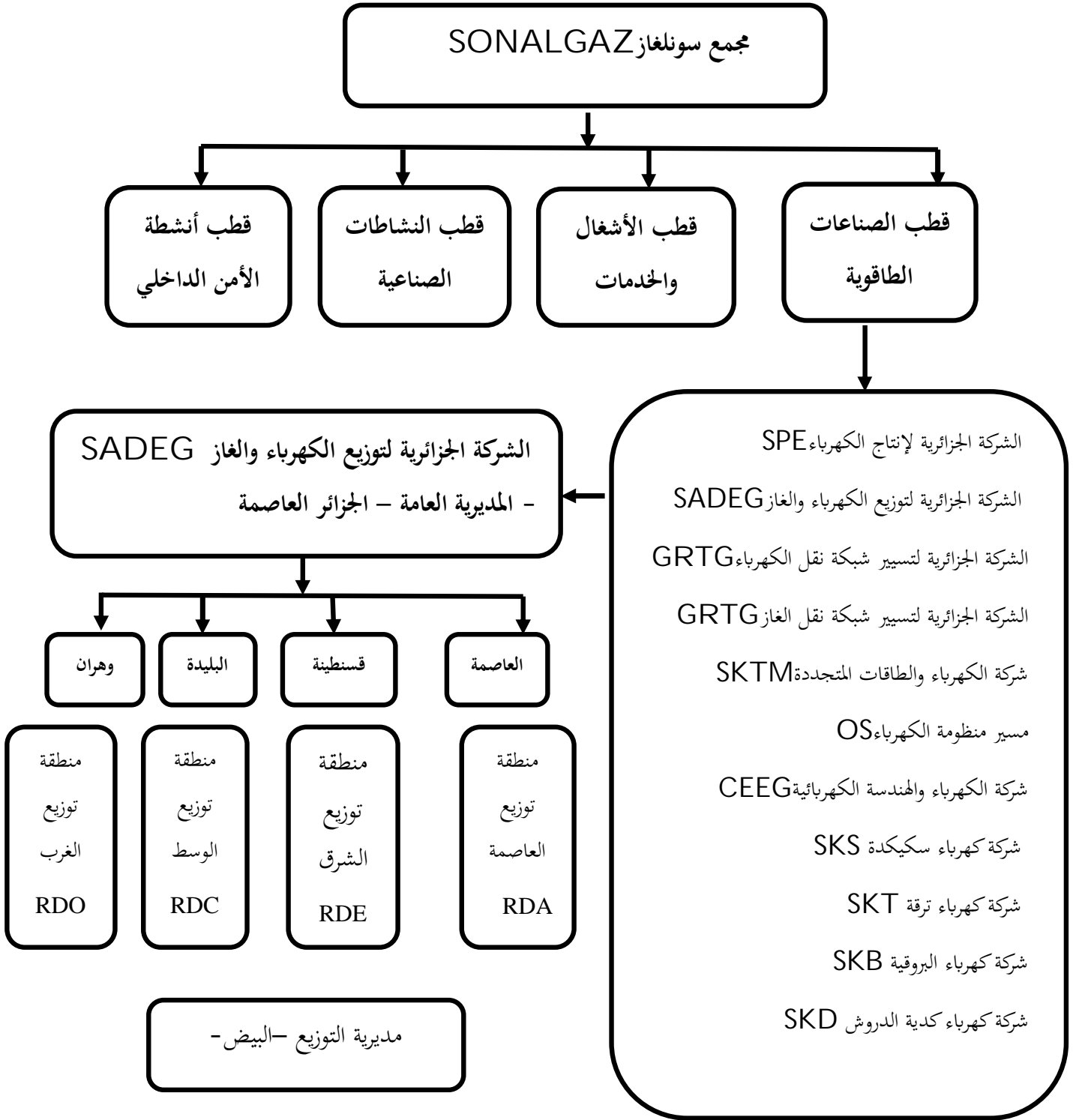
الجدول رقم (09) يمثل أنواع الزبائن

| الاختصار | النوع | مصلحة المتابعة |
|----------|--|---|
| BT | Abonnés Ordinaires زبائن عاديين (AO). | - الوكالات التجارية |
| BP | Facturation sur mémoire (FMS) | - الوكالات التجارية - قسم العلاقات التجارية |
| | Facturation regroupée sur mémoire (FRM) | |
| MT | خواص | - قسم العلاقات التجارية |
| MP | طابع إداري | |
| HT | خواص | |
| HP | طابع إداري | |

نلاحظ أنه إذا تعلق الأمر بالنوع المنخفض من الطاقة الكهربائية والغازية (BT-BP) فهنا نتكلم عن حالتين الأولى زبون عادي (تسيير يكون من مهام الوكالات التجارية) والثانية إما زبون ذو طابع إداري (FSM) وإما زبون ذو طابع خاص (FRM) تكون فوترتهما في شكل مذكرة وتسييرها ينقسم بين الوكالات التجارية (جمع الكشوف، مراقبة العدادات، إصلاح الأعطاب إن حدثت...) وبين قسم العلاقات التجارية (علاقة مع الزبون، فوتر، تحصيل ديون...).

1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.

الشكل (02) يبين الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للكهرباء.

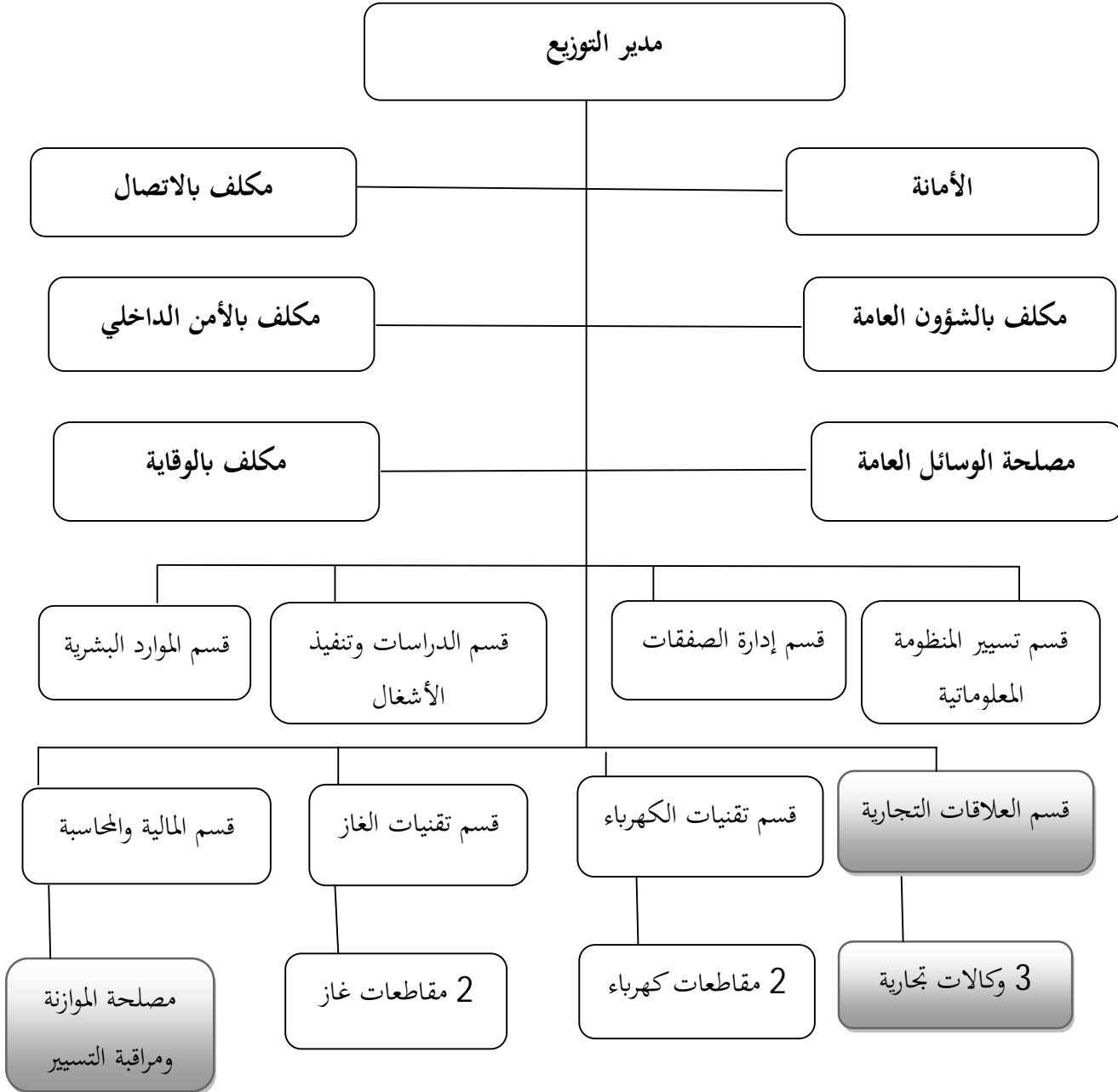


المصدر: قسم الموارد البشرية 2019.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ووظائف كل قسم لشركة توزيع الكهرباء والغاز(البيضا)

2- الهيكل التنظيمي لوحدة التوزيع-البيضا -

الشكل رقم(03): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع البيضا.

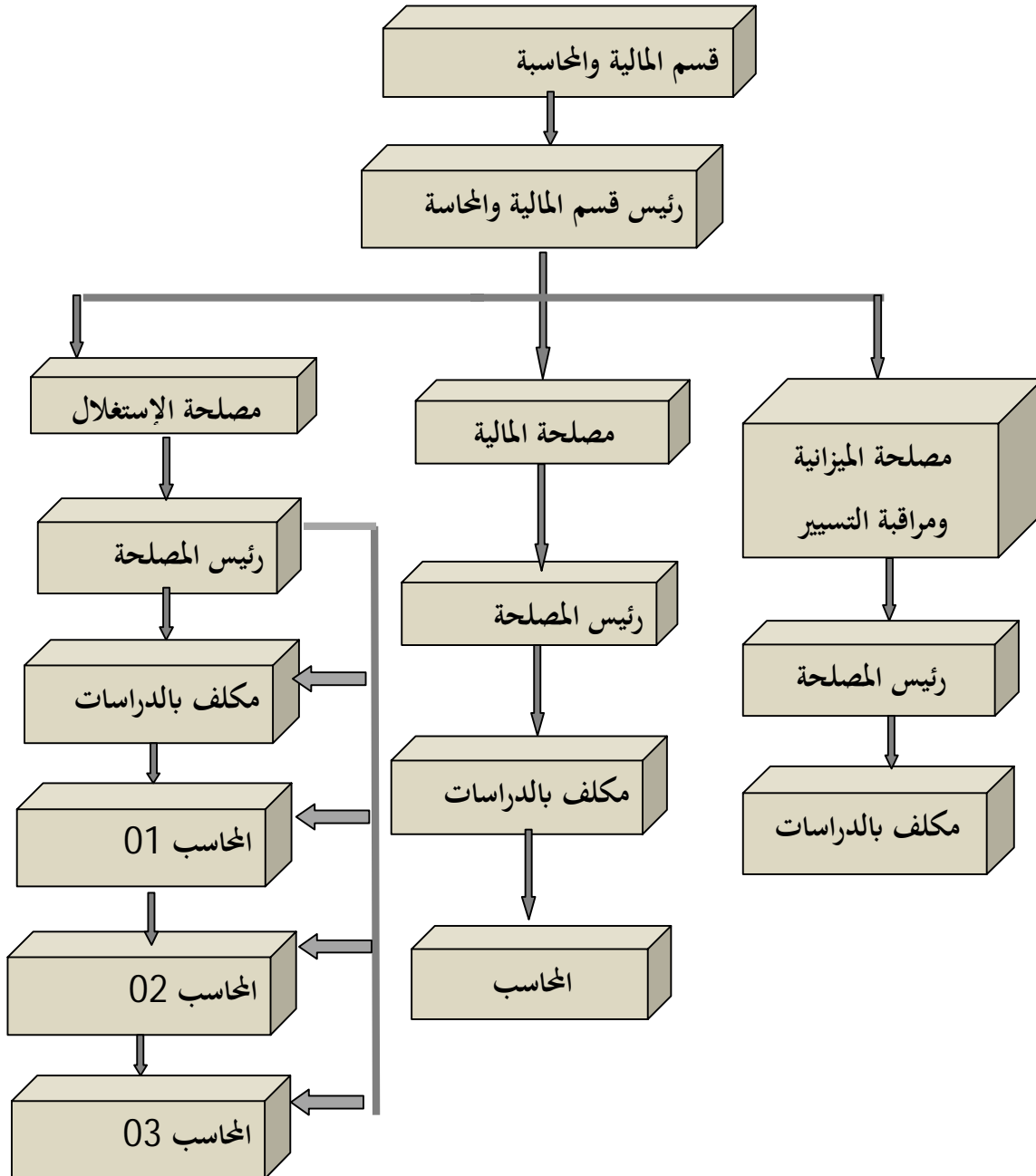


المصدر: قسم الموارد البشرية 2019.

المطلب الثالث: مهام قسم المالية والمحاسبة وهيكل التنظيمي لها

3- الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية DFC:

الشكل رقم(04)هيكل قسم المحاسبة والمالية



المصدر: قسم المالية والمحاسبة 2019.

يعتبر هذا القسم هام جدا وحساس حيث يقوم بمهام عديدة ومتنوعة ومن بينها طريقة تسيير ميزانية المؤسسة وكذا الدور المنوط بها فيما يخص الرقابة على جميع الوثائق المحاسبية ويتكون القسم من أربعة مصالح هي:

1- مصلحة المحاسبة والاستغلال: تقوم هذه المصلحة بـ:

- التسجيل لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتأكد من صحتها ومن بين هذه العمليات: الصندوق، الأجور، الفواتير المبيعات، المشتريات.
- مسك الدفاتر المحاسبية.
- مسك جباية المؤسسة.
- إعداد القوائم المالية للمؤسسة.

2- مصلحة المالية:

- هي المسؤولية عن تسديد ديون الموردين وكل الديون الأخرى.
- مسك الحسابات البنكية والبريدية للمؤسسة.
- إعداد المقاربة البنكية والمتابعة اليومية مع البنك وبريد الجزائر.
- هي المسؤولية عن العلاقات مع المؤسسات المالية.
- المتابعة اليومية التدفقات النقدية لمختلف حسابات الخزينة.

3- مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير:

- إعداد الموازنة التقديرية السنوية للمؤسسة.
- متابعة ومراقبة الأهداف المسطرة.

4- مصلحة المراقبة والتفتيش: وهي مصلحة حديثة النشأة انطلقت سنة 2018 هدفها:

- حماية الأصول والمركز المالي الشركة.

➤ السهر على متابعة تنفيذ الإجراءات الخاصة بكل مصالح الشركة.

➤ تحسين أداء المسيرين بتقليل المخاطر الناجمة عن سوء التسيير وعدم تنفيذ الإجراءات والقوانين الداخلية.

هذه المصلحة الأخيرة موجودة على مستوى مديرية البيضا.

المبحث الثالث: أثر النظام المحاسبي المالي على الإفصاح في القوائم المالية

سنحاول في هذا المبحث دراسة القوائم المالية التي تمت الإشارة إليها في الجانب النظري والمتمثلة في الميزانية ، جدول

حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة بالنسبة لشركة توزيع الكهرباء والغاز غرب

(البيضا) وهذا سنة 2019

المطلب الأول: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الإفصاح في بنود الميزانية

1- عرض ميزانية الأصول

الجدول رقم(10): ميزانية -أصول - المؤسسة

| 2019 | 2018 | الأصول المالية |
|----------------|---------------|--------------------------------------|
| | | الأصول المثبتة (غير الجارية) |
| | 0,00 | فارق الشراء (ou goodwill) |
| 00,0 | 0,00 | التشبيبات المعنوية |
| 01,0 | 247150,08 | البرمجيات المعلوماتية وماشائها |
| 00,0 | 223274,49 | التشبيبات المعنوية الأخرى |
| | | <u>التشبيبات العينية</u> |
| 1950069,32 | 1950069,32 | الأراضي |
| 3488238,61 | 3650616,17 | اعادة تهيئة وترتيب الأراضي |
| 525962661,41 | 52814696,35 | البناءات |
| 82225325425,61 | 7430184012,54 | المنشآت التقنية ومعدات وأدوات صناعية |
| 272804458,13 | 306337317,65 | التشبيبات العينية الأخرى |

| | | |
|----------------|----------------|--|
| 0,00 | 0,00 | التبتيات الممنوح امتيازها |
| 995652488,48 | 151214512,00 | التبتيات الجاري إنجازها |
| 0,00 | 0,00 | EQUIPEMENT NEUFS EN STOCKS |
| 0,00 | 0,00 | <u>التبتيات المالية</u> |
| 0,00 | | السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة |
| 0,00 | 0,00 | المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحققة |
| 0,00 | 0,00 | السندات الأخرى المثبتة |
| 0,00 | 0 | القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية |
| 0,00 | 0 | الضرائب المؤجلة على الأصول |
| 10025183341,57 | 9716187381,17 | مجموع الأصول غير الجارية |
| 0,00 | 0,00 | الأصول الجارية |
| 164902,45 | 65707,26 | المخزونات و المنتجات قيد الصنع |
| 0,00 | 0,00 | الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة |
| 1333454995,29 | 890049426,32 | الزبائن |
| 82403105,31 | 67916843,31 | المدينون الآخرون |
| 111986704,12 | 23768513,91 | الضرائب |
| 00,0 | 0,00 | الأصول الأخرى الجارية |
| 0,00 | 0,00 | <u>الموجودات و ما يماثلها</u> |
| 0,00 | 0,00 | توظيفات و أصول مالية جارية |
| 60349525,62 | 38143580,77 | أموال الخزينة |
| 1588359232,79 | 1019944071,57 | مجموع الأصول الجارية |
| 11613542574,36 | 10736131452,74 | المجموع العام للأصول |

المصدر: بالإعتماد على وثائق المؤسسة

2- عرض ميزانية الخصوم:

جدول رقم (11): ميزانية - خصوم - مؤسسة سونلغاز

| 2019 | 2018 | خصوم |
|-------------------|-------------------|---|
| | | رؤوس الأموال الخاصة |
| | | رأس المال الصادر (أو حساب المستغل) |
| 0,00 | 0,00 | رأس المال غير المطلوب |
| 0,00 | 0,00 | العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدجة) |
| 84 154 661,20 | 84 154 661,20 | فارق إعادة التقييم |
| 0,00 | 0,00 | فارق المعادلة |
| 0,00 | 0,00 | النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) |
| -1 747 106,69 | 0,00 | رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد |
| 6 558 390 744,17 | 6 739 382 605,72 | حسابات الإرتباط |
| 6 640 798 298,68 | 6 823 537 266,92 | المجموع I |
| | | الخصوم غير الجارية |
| 2 903 896 190,00 | 20 532 371,46 | القروض و الديون المالية |
| 0,00 | 0,00 | الضرائب (المؤجلة و المرصود لها) |
| 0,00 | 0,00 | الديون الأخرى غير الجارية |
| 2 061 697 543,78 | 1 861 451 811,99 | المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا |
| 2 084 667 848,06 | 3 131 159 396,00 | مجموع الخصوم غير الجارية II |
| | | الخصوم الجارية |
| 742 723 366,93 | 296 779 055,73 | الموردون و الحسابات الملحقة |
| 30 542 909,86 | 24 835 292,05 | الضرائب |
| 2 114 810 150,83 | 1 708 985 042,80 | الديون الأخرى |
| 0,00 | 10 611,79 | خزينة الخصوم |
| 2 888 076 427,62 | 2 030 610 002,37 | مجموع الخصوم الجارية III |
| 11 613 542 574,36 | 10 736 131 452,74 | المجموع العام للخصوم |

المصدر: بالإعتماد على وثائق المؤسسة

أ- الإفصاح في الميزانية العامة لمؤسسة سونلغاز

إن الهيكل العام لميزانية مؤسسة سونلغاز قد عرض كما هو مطلوب في النظام المحاسبي المالي، ويتألف من جانبين أحدهما يمثل الأصول أما الجانب الآخر فيمثل الخصوم، كما لاحظنا ان الميزانية تفصح عن المركز المالي لوحدة إقتصادية معينة في تاريخ محدد، وتوفر هذه القائمة المعلومات للمستخدمين عن طريق طبيعة ومقدار الاستثمار في أصول المؤسسة والتزاماتها لدائنيها.

ملاحظة: رأس المال لم يتم الإفصاح عنه فحسب النظام المحاسبي المالي فإن الميزانية تصف بصفة منفصلة: وتبرز بصفة منفصلة على الأقل الفصول التالية :

1- في جانب الأصول :

- التثبيتات المعنوية ؛
- التثبيتات العينية ؛
- الإهلاكات ؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن المدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الأموال الإيجابية

2- في جانب الخصوم :

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الخاص والإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى ؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة ؛
- الموردون والدائنون الآخرون ؛
- خصوم الضريبة مع (تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المؤونات للأعباء والخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية .

المطلب الثاني: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الافصاح في جدول حسابات النتائج

1- عرض جدول حسابات النتائج

الجدول رقم (12): جدول حسابات النتائج

| 2019 | 2018 | الخصوم |
|----------------|----------------|---|
| 1932075938,69 | 1764589201,77 | المبيعات و المنتوجات الملحقمة |
| 0,00 | 0,00 | الإنتاج المثبت |
| 0,00 | 0,00 | إعانات الإستغلال |
| 1023909309,23 | 858530964,62 | 1- إنتاج السنة المالية |
| -56190278,28 | -26824176,33 | المشتريات المستهلكة |
| -154617576,78 | -167686015,87 | الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى |
| -491057652,26 | -484567795,04 | 2- استهلاك السنة المالية |
| 532851656,97 | 373993169,58 | 3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2) |
| -569315999,84 | -443989725,25 | أعباء المستخدمين |
| -35864251,40 | -34282858,63 | الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة |
| -72328594,27 | -104259414,50 | 4- إجمالي فائض الإستغلال |
| 13073737,31 | 127182574,09 | المنتجات العمليانية الأخرى |
| -7303605,44 | -645099,24 | الأعباء العمليانية الأخرى |
| -503543828,83 | -513556190,42 | المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة |
| 7374471,50 | 13005001,76 | استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات |
| -445063819,55 | -478273128,31 | 5- النتيجة العمليانية |
| 0,00 | 0,00 | المنتوجات المالية |
| 0,00 | -216541,12 | الأعباء المالية |
| 0,00 | 216 541,12 | 6- النتيجة المالية |
| -554063819,55 | -478273128,31 | 7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) |
| 0,00 | 0,00 | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية |
| 0,00 | 0,00 | الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية |
| 2070188147,50 | 1904776777,62 | مجموع منتوجات الأنشطة العادية |
| -2515251967,05 | -2383266474,05 | مجموع أعباء الأنشطة العادية |
| -445063819,55 | -47848969,43 | 8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية |
| 0,00 | 0,00 | عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها) |
| 0,00 | 0,00 | عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها) |
| -13495579,43 | 0,00 | 9- النتيجة غير العادية |
| -458559398,98 | -478489669,43 | 10- صافي نتيجة السنة المالية |

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2- الإفصاح في جدول حساب النتائج لمؤسسة سونلغاز

إن الهيكل العام لحساب النتائج لمؤسسة سونلغاز قد عرض وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، يتألف حساب النتائج للمؤسسة من مجموعتين: الأولى تمثل إيرادات الدورة، أما الأخرى فهي تمثل إستهلاكاتها، وبالتالي فقراءة هذه القائمة تعطي فكرة أولية واضحة عن النتيجة الصافية ومن خلال هذه القائمة يمكن ملاحظة رقم الأعمال وكذا النتيجة الصافية .

وفقا للنظام المحاسبي المالي فإنه يجب على الأقل إدراج المعلومات التالية في حساب النتيجة (أيا كان النموذج المتبع حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة):

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها مما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الإجمالي عن الإستغلال ؛
- منتجات الأنشطة العادية ؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية ؛
- أعباء المستخدمين ؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة ؛
- مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية ؛
- مخصصات الإهلاكات وخسائر 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 لكل شركات المساهمة .

المطلب الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الإفصاح في تدفقات الخزينة

3- عرض جدول تدفقات الخزينة

الجدول رقم (13) جدول تدفقات الخزينة

| 2019 | 2018 | |
|---------------|----------------|---|
| | | تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية |
| 2351404157,85 | 2040254780,20 | التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن |
| 922184,88 | 949426,0 | التحصيلات الأخرى |
| 181329736,21 | 180402323,14 | المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين |
| 0,00 | 0,00 | الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة |
| 37637998,97 | 40635491,00 | الضرائب عن النتائج المدفوعة |
| 1996398370,47 | 1710293583,95 | تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية |
| 1996398370,47 | 1710293583,95 | صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ) |
| | | تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار |
| 500907275,33 | 1068490033,71 | المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية |
| 5370255,00 | 0,00 | التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات عينية أو معنوية |
| 0,00 | 0,00 | المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية |
| 0,00 | 0,00 | التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات مالية |
| | | الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية |
| 6000500,00 | 498300000 | إعانات الإستغلال المحصلة |
| -489536520,33 | -1063507033,71 | صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب) |
| | | تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل |
| | | التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم |

| | | |
|----------------|---------------|---|
| | | الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها |
| 0,00 | 1062034,65 | التحصيلات المتأتبة من القروض |
| 0,00 | 330842,40 | تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة |
| | | صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتبة من أنشطة التمويل (ج) |
| | | تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات |
| 982858971,13 | 1750047547 | اصحاب المصالح المدفوعة |
| 2467422287,70 | 2495422237,90 | اصحاب المصالح المقبوضة |
| -1484563316,57 | -744643498,86 | صافي تدفقات الخزينة المتأتبة من أنشطة التمويل |
| 22298533,57 | -97856948,62 | تغير أموال الخزينة خلال الفترة |
| 38447214,68 | 136304163,30 | أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية |
| 60745748,25 | 38447214,68 | أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية |
| 22298533,57 | -97856948,62 | تغير أموال الخزينة خلال الفترة |

المصدر: بالإعتماد على وثائق المؤسسة

ج- الإفصاح في جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة سونلغاز

من خلال قائمة تدفقات الخزينة لمؤسسة سونلغاز الموجودة في الجدول السابق يمكن توضيح أموال الخزينة المتأتبة من الأنشطة العملية، الإستثمارية وأنشطة التمويل كما توصلنا على مجموعة من النتائج من خلال الإفصاح على القوائم المالية وهي كما يلي :

- الإفصاح عن المكونات الرئيسية لقائمة تدفقات الخزينة وعرض تام لجميع المعاملات الخاصة للدورات الإستغلال والإستثمار والتمويل
- المؤشرات المالية الخاصة بقائمة تدفقات الخزينة تبين وضعية المؤسسة والمركز المالي لها؛
- قائمة تدفقات الخزينة هي قائمة أساسية ولا يمكن الإستغناء عنها فهي مكملة للقوائم الأخرى؛
- كما تعتبر قائمة تدفقات الخزينة أداة من أدوات التحليل المالي والإفصاح المحاسبي؛

➤ تحتوي قائمة تدفقات الخزينة على جميع متطلبات المعيار المحاسبي IAS 07 بحيث قدرتها على تفعيل الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

➤ الطريقة الغير المباشرة هي الطريقة الأسهل لإعداد قائمة تدفقات الخزينة بالإحتوائها على أكثر إفصاح ووضوح إلى أن مؤسسة سونلغاز إستعملت الطريقة المباشرة في إعداد قائمة تدفقات الخزينة .

فحسب النظام المحاسبي المالي فجدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشأها (مصدرها) وتتمثل :

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العمليانية (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل .
 - التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الإستثمار (عمليات سحب أموال عن إقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
 - التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأصول الخاصة أو القروض)؛
 - تدفقات متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العمليانية للإستثمار أو التمويل
- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العمليانية إما بطريقة مباشرة أوغير مباشرة .

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها اتضح لنا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة كان له مجموعة من التأثيرات على المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة . كما قمنا بعرض القوائم المالية الموجودة في مؤسسة سونلغاز والمكونة من الميزانية ، جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة وعرض أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية إلا أن هذه القوائم تعتبر الجوهر الرئيسي للتقارير المالية وتوصلنا إلى النتائج التالية :

- افتقار الإفصاح عن المعلومات كاملة لأن المؤسسات تقوم بالإفصاح لكن بتحفظ وعدم إعطاء جميع الحقائق الملزم الإفصاح عنها ؛
- لم يستعمل الخبير المحاسبي كل القوائم المالية مثل جدول تغير رؤوس الأموال والملاحق ؛
- وجود نقص البيانات المعروضة فهي لاتعبر كلية عن مصداقية وموضوعية العمليات التي قام بها الخبير المحاسبي .

الخاتمة العامة

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع " دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية مؤسسة سونلغاز، معالجة الإشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي SCF في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية وبعد الدراسة والبحث تم عرض مضمون دور النظام المحاسبي المالي ومتطلبات الإفصاح عنه من خلال الفصول الثلاثة لأجل التمكن من معالجة مختلف جوانب الموضوع .

فقد تطرقنا في الفصل الأول إلى ماهية النظام المحاسبي المالي وإبراز عموميات حول النظام المحاسبي المالي وبيننا أهمية وعناصره وخصائصه . أما الفصل الثاني فتطرقنا إلى ماهية الإفصاح المحاسبي أسسه ومبادئه وتناولنا في هذا الفصل متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF نماذجها . أما فيما يخص الفصل الثالث فقمنا بإبراز أهم القوائم المالية والإفصاح عنها .

وهذا إنطلاقا من أهمية موضوع الإفصاح المحاسبي الذي يلعب دور مهم سواء في الممارسات المحاسبية أو نظرية المحاسبة فهو ينص على ضرورة إظهار جميع المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تظليل، حيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الإعتماد عليها في إتخاذ القرار السليم . وقد تكرست أهمية هذا المفهوم بعد الإهتمام الكبير من عدة جهات منها الجمعيات المهنية المحاسبية وكذلك الباحثين خصوصا في وضع معايير الإفصاح والمحاسبة الدولية التي تعمل على توحيد النظام المحاسبي المالي عاى المستوى العالمي .

ولا شك أن الإفصاح في القوائم المالية يعتبر من أساسيات ومرتكزات قوة وكفاءة السوق المالي، وتنبع أهمية الإفصاح في القوائم المالية مما تحققه عملية الإفصاح من فوائد لمستخدمي هذه القوائم. ومن المفروض أن يتم إعداد هذه القوائم على أسس سليمة، أي إعطاء صورة صادقة وعادلة عن المعلومات الواردة ضمنها والإفصاح عن كل غموض فيها . وهذا ما

إهتم به مجلس المحاسبة الدولية، حيث عمد إلى إصدار معايير تشمل البيانات الواجب الإفصاح عنها وعرض أهم القوائم المالية، وذلك من أجل إثبات مصداقية وشفافية المعلومات المالية. وهذا ما سعينا إكتشافه في الجانب التطبيقي من البحث، ولكن مؤسسة سونلغاز لم ترتقي إلى الإفصاح بشكل كامل وذلك من خلال عرضها فقط لبعض القوائم المالية والمتمثلة فقط في الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة.

اختبار الفرضيات:

إنطلاقاً من الدراسة النظرية والميدانية التي إعتمدت في هذا البحث تم التوصل أثناء إختبار الفروض إلى النتائج التالية :

الفرضية الأولى: "إن النظام المحاسبي المالي سيضمن مستوى كافي من الإفصاح ويوفر معلومات ذات جودة عالية تخدم مختلف المستخدمين لها" فقد تم إثبات هذه الفرضية حيث ان إدراك مختلف الأطراف للتحديات التي تعرفها الجزائر على المستوى المحلي والدولي وضمان مستوى كافي من الإفصاح لمختلف الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية والمالية

الفرضية الثانية: "المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والمعدة والمفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي كافية لتلبية احتياجات مختلف مستخدميها ذلك انهما هي الأخيرة تعتبر جوهر عملية الإفصاح المحاسبي، وهو ماتم التطرق إليه في المبحث الثالث من الفصل الثالث وهو مايدل على أن الفرضية الثلثية قد تحققت .

الفرضية الثالثة: "قيام المؤسسة الإقتصادية الجزائرية بتطبيق قواعد الإفصاح المرتبطة بالقوائم المالية لأن اي تظليل في المعلومات التي تحتويها هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها في اتخاذ القرار المناسب.

نتائج الدراسة: ولعل من أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال قيامنا بهذه الدراسة؛ مايلي :

- فشل المخطط الوطني PCN في ذلك، فكان ظهور النظام المحاسبي المالي الجديد SCF بديلاً له .
- تطبيق الإفصاح المحاسبي ضمن متطلبات النظام المحاسبي الجديد SCF مكن من إعطاء صورة صادقة وواضحة

ودقيقة عن الوضع المالي للقوائم المالية كما ونوعاً

- غياب الملاحق والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي بإمكانها توضيح العديد من الأمور الغامضة في الميزانية وجدول حساب النتائج .

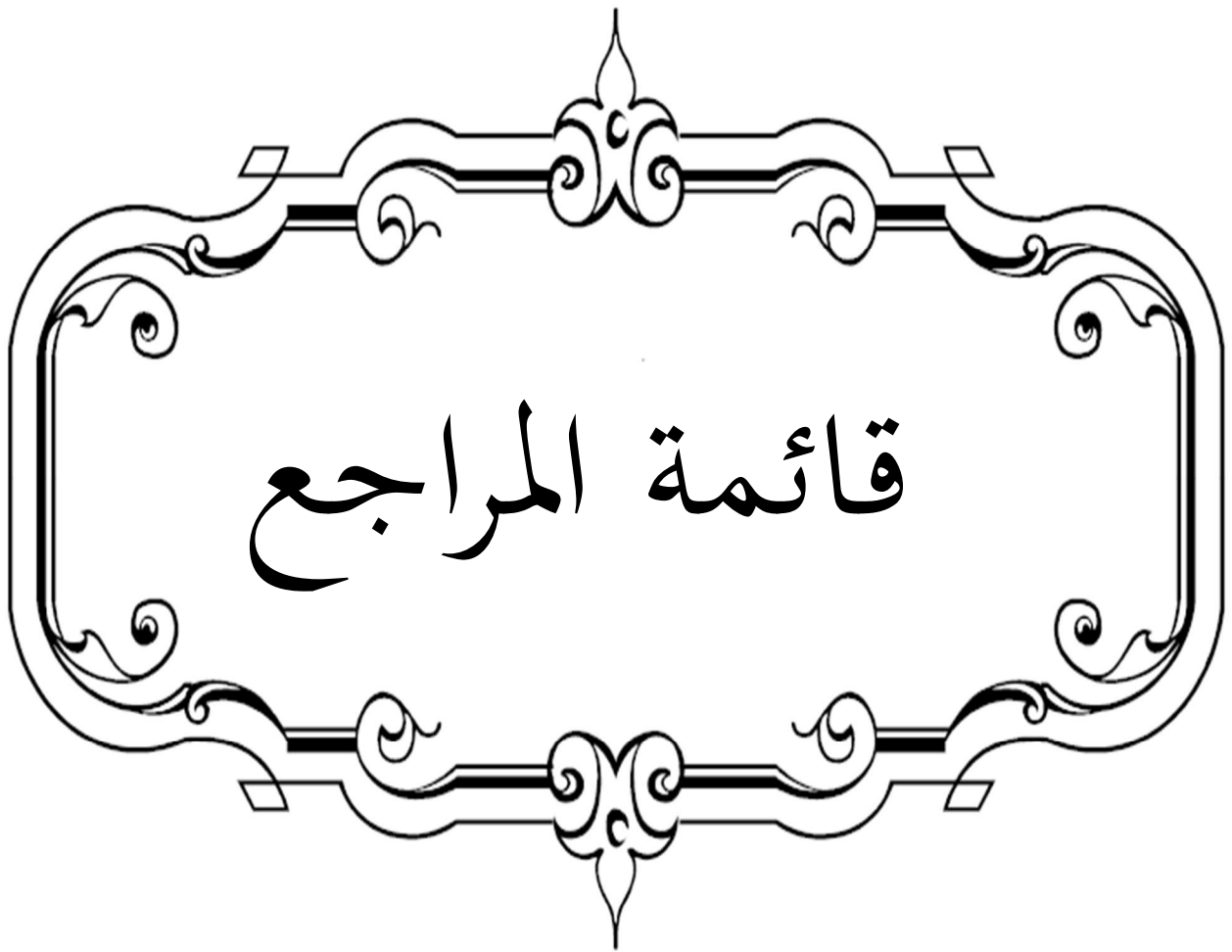
توصيات الدراسة: وبناء على النتائج المستخلصة من هذه الدراسة وكل ماتطرقنا له في هذه الدراسة قمنا بإقتراح مجموعة من التوصيات والتي من أهمها مايلي :

- ضرورة إعطاء اهتمام كبير للإفصاح المحاسبي عن المعلومات لما له من فوائد كثيرة سواء داخل المؤسسة أو خارجها
- على المؤسسات العمومية والخاصة بذل جهد كبير في توصيل المعلومات المحاسبية الدولية بغية إعطاء مزيد من الشفافية والإفصاح عن المعلومات
- كما يجب على الدولة لن تدعم عمليات البحث والتطوير في هذا المجال وكذا تشجيع المؤسسات على تبني الإصلاحات المحاسبية المختلفة وكذا إتباع الإفصاح المحاسبي وتطبيق جملة المبادئ والسياسات المحاسبية التي تنص عليه وفق متطلبات النظام المحاسبي الجديد SCF.

آفاق البحث

إن البحث في موضوع "دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي في مؤسسة إقتصادية فقد تطرق لشرح مجموعة من التساؤلات حول جوانب متعددة والتي يمكن إدراجها في المواضيع التالية :

- أهمية الإفصاح في التحليل المالي؛
- العوامل المحددة للإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية؛
- آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (SCF) على القياس والإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية .



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا - الكتب :

- 1- لخصر علاوي ، معايير المحاسبة الدولية IFRS /IAS ، المؤسسة الدولية للصفحات الزرقاء، دون مكان نشر ، 2012.
- 2- شعيب شنوف ، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2016.
- 3- حسام الدين مصطفى خدش ، وليد زكريا صيام ، واخرون، اصول المحاسبة المالية ، ج 1 ، دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان الأردن ، 1998.
- 4- لعشيشي جمال ، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، الجزائر، الأوراق الزرقاء العالمية، 2010
- 5- بوتين مُجَّد، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، الأوراق الزرقاء العالمية، 2010
- 6- طلال الحجاوي ، فرات المالكي . الافصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية ، دار الايام للنشر والتوزيع عمان، الأردن . 2017.
- 7- سامر مظهر قنطقجي ، لغة الافصاح المالي والمحاسبي ، ، دار ابي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة ، 2012.
- 8- العزاوي مُجَّد ، بن لعور بوعلام واخرون ، الكتاب المدرسي في مادة التسيير المحاسبي والمالي للسنة الثانية ثانوي ، شعبة تسيير واقتصاد ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2018 .
- 9- هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS ، ط3 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.

ثانيا - الأطروحات والمذكرات :

1- بعلي زهية ، دور النظام المحاسبي المالي SCF في الإفصاح عن المعلومات المالية: دراسة حالة مديرية الضرائب بمستغانم مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم الجزائر

2- عون وردية ، دور النظام المحاسبي المالي SCF في الإفصاح عن المعلومات المالية ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد ولحاج ، البويرة ، السنة الدراسية :2014-2015.

3- أم الخير دشاش ،متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010

4- روتال عبد القادر، التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006 .

5- عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012

6- فضيلي سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014 .

7- بن بلقاسم سفيان، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010.

8- زغمار أمينة، تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.

9- عمراني امين، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل إقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الدراسية: 2013/2014

10- سعيداني مُجَّد السعيد ، الافصح المحاسبي على اساس القيمة العادلة و اثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية : دراسة ميدانية ، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص علوم التسيير جامعة غرداية، الجزائر ، السنة الدراسية : 2017-2018.

11- . بلاحة نسرين فطيمة الزهراء ، بقال سهام ، تطبيق النظام المحاسبي المالي و دوره في تحسين القياس و الافصح في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص محاسبة و حباية ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت، السنة الدراسية : 2014 - 2015

ثالثا - المجلات والملتقيات :

1. قمان عمر ، الإفصح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي و متطلبات البيئة الدولية ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية ، العدد 31 (1) ، جامعة زيان عاشور ، الجلفة ، الجزائر .

2. قسمية عائشة ، عبرات مقدم ، الإفصح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي

المالي : دراسة استببانيه لعينة من المؤسسات ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية ، العدد 31 (2) ، جامعة زيان عاشور الجلفة الجزائر .

3. براق مُجَّد ، قمان عمر ، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة حمّة لخضر ، الوادي، الجزائر ، يومي : 05 - 2013/05/06 .
4. مسعود دراوسي ، ضيف الله مُجَّد ، قوادري مُجَّد ، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/ IFRS قياس وتقييم البنود القوائم المالية ، في المحور الثاني : مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة .
5. راتول مُجَّد، عبد الله بن صالح، أهمية تطبيق معايير التعليم في تطوير المنهجية المحاسبية في ظل الاتجاهات المعاصرة لمهنة المحاسبة، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي -04 05ديسمبر 2012 .
6. بن عيشي عمار، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد01،01ديسمبر 2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر .
7. رزيق كمال و اخرون، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 14-13ديسمبر 2011.
8. منصورى الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، ملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وأفاق، جامعة الوادي، 18-17جانفي 2010
9. احمد قايد نور الدين ، بن زاف لبني ، الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي : دراسة استبائية لعينة من المؤسسات ، مجلة الدراسات الاقتصادية ، المجلد 11، جامعة الشهيد حمّة لخضر ، الوادي الجزائر ، 2018.

10. فارس فضيل ، ضويفي حمزة ، اسباب و معوقات عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الافصاح المحاسبي

في الشركات : دراسة ميدانية

11. امل مُجد سلمان التميمي ، حنان عبد الامير الحميري ، الافصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية : دراسة

تطبيقية في مديرية بلدية كربلاء ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة ، جامعة كربلاء ، العراق.

12. الطيب حامد ادريس موسى ، الفاتح الامين عبد الرحيم الفكي ، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين

الافصاح المحاسبي اماراباك ، مجلة علمية محكمة عن الاكاديمية الأمريكية العربية للعلوم و التكنولوجيا . متاح على

الرابط الالكتروني: [www . amarabac.com](http://www.amarabac.com) ، المجلد الخامس - العدد الخامس عشر (2014) .

13. عمارة ياسمين ، زرفاوي عبد الكريم ، اثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية

، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، العدد الرابع ، سبتمبر 2018 ، متاح على الرابط الالكتروني: 0066-

ISSN2572

14. لجنة م. ص. ز. ع ، النظام المحاسبي المالي ، المؤسسة الدولية للصفحات الزرقاء

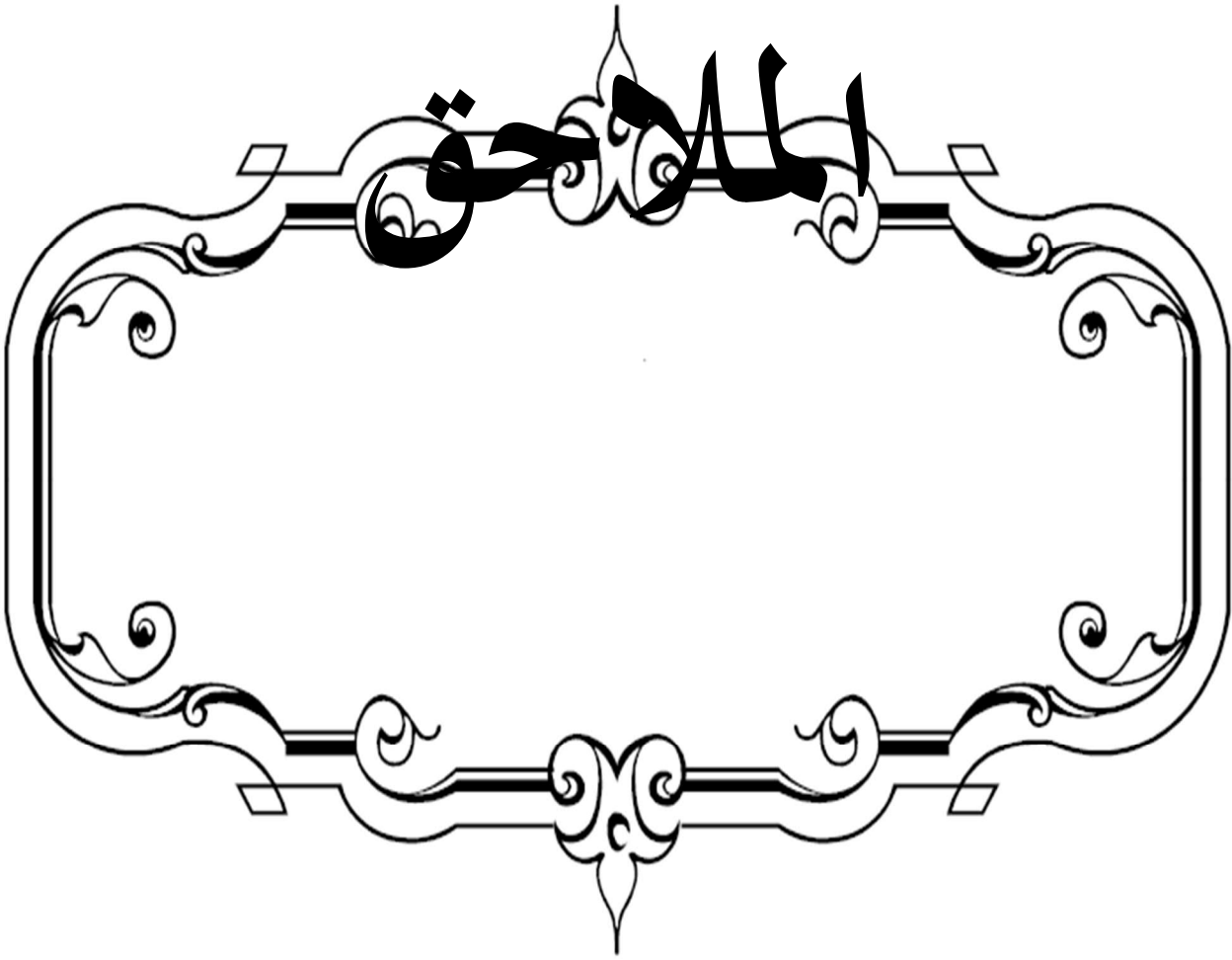
رابعا :القوانين والمراسيم

1. المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية

الصادرة في 02/02/2011، العدد 07

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة 44، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009



BILAN ACTIF

Définitif

| ACTIF | note | brut 2019 | amort 2019 | 2019 | 2018 |
|---|------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| ACTIF NON COURANT | | | | | |
| Ecart d'acquisition (ou goodwill) | | | | | |
| Immobilisations incorporelles | | | | | |
| Frais de développements immobilisables | | | | | |
| Logiciels informatiques et assimilés | | 982 469,17 | 982 469,16 | 0,01 | 247 150,08 |
| Autres immobilisations incorporelles | | 730 716,51 | 730 716,51 | 0,00 | 223 274,49 |
| Immobilisations corporelles | | | | | |
| Terrains | | 1 950 069,32 | | 1 950 069,32 | 1 950 069,32 |
| Agencements et aménagements de terrains | | 6 768 603,68 | 3 280 365,07 | 3 488 238,61 | 3 650 616,17 |
| Constructions (Batiments et ouvrages) | | 632 177 074,85 | 106 214 413,44 | 525 962 661,41 | 528 146 696,35 |
| Installations techniques, matériel et outillage | | 12 590 526 810,08 | 4 365 201 384,47 | 8 225 325 425,61 | 7 430 184 012,54 |
| Autres immobilisations corporelles | | 943 070 672,11 | 670 266 213,98 | 272 804 458,13 | 306 337 317,85 |
| Immobilisations en cours | | 995 652 488,48 | | 995 652 488,48 | 1 445 448 244,57 |
| 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 | | | | | |
| TOTAL ACTIF NON COURANT | | 15 171 858 904,20 | 5 146 675 562,63 | 10 025 183 341,57 | 9 716 187 381,17 |
| ACTIF COURANT | | | | | |
| Stocks et encours | | 164 902,45 | | 164 902,45 | 65 707,26 |
| Créances et emplois assimilés | | | | | |
| Clients | | 1 368 735 780,57 | 35 280 785,28 | 1 333 454 995,29 | 890 049 426,32 |
| Créances sur sociétés du groupe et associés | | 0,00 | | 0,00 | 0,00 |
| Autres débiteurs | | 82 679 440,80 | 276 335,49 | 82 403 105,31 | 67 916 843,31 |
| Impôts | | 111 986 704,12 | | 111 986 704,12 | 23 768 513,91 |
| Autres actifs courants | | 0,00 | | 0,00 | 0,00 |
| Disponibilités et assimilés | | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | | |
| Trésorerie | | 60 745 748,25 | 396 222,63 | 60 349 525,62 | 38 143 580,77 |
| TOTAL ACTIF COURANT | | 1 624 312 576,19 | 35 953 343,40 | 1 588 359 232,79 | 1 019 944 071,57 |
| TOTAL GENERAL ACTIF | | 16 796 171 480,39 | 5 182 628 906,03 | 11 613 542 574,36 | 10 736 131 452,74 |

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD EL BAYADH

DATE 05/05/2021 13.23.25

BILAN PASSIF

Définitif

| PASSIF | note | 2019 | 2018 |
|---|------|-------------------|-------------------|
| CAPITAUX PROPRES | | | |
| Capital non appelé | | | |
| Primes et réserves (Réserves consolidées) | | | |
| Écart de réévaluation | | 84 154 661,20 | 84 154 661,20 |
| Résultat net | | 0,00 | 0,00 |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau | | - 1 747 106,69 | 0,00 |
| compte de liaison** | | 6 558 390 744,17 | 6 739 382 605,72 |
| TOTAL CAPITAUX PROPRES | | 6 640 798 298,68 | 6 823 537 266,92 |
| PASSIFS NON COURANTS | | | |
| Emprunts et dettes financières | | 22 970 304,28 | 20 532 371,46 |
| Autres dettes non courantes | | | |
| Provisions et produits comptabilisés d'avance | | 2 061 697 543,78 | 1 861 451 811,99 |
| TOTAL PASSIFS NON COURANTS | | 2 084 667 848,06 | 1 881 984 183,45 |
| PASSIFS COURANTS | | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | | 742 723 366,93 | 296 779 055,73 |
| Impôts | | 30 542 909,86 | 24 835 292,05 |
| Dettes sur sociétés du Groupe et associés | | 0,00 | 0,00 |
| Autres dettes | | 2 114 810 150,83 | 1 708 985 042,80 |
| Trésorerie passif | | 0,00 | 10 611,79 |
| TOTAL PASSIFS COURANTS | | 2 888 076 427,62 | 2 030 610 002,37 |
| TOTAL GENERAL PASSIF | | 11 613 542 574,36 | 10 736 131 452,74 |

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD EL BAYADH

DATE 05/05/2021 13.21.57

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

| | note | 2019 | 2018 |
|--|------|--------------------|--------------------|
| Ventes et produits annexes | | 1 932 075 938,69 | 1 764 589 201,77 |
| Subvention d'exploitation | | 0,00 | |
| I - Production de l'exercice | | 1 023 909 309,23 | 858 530 964,62 |
| Achats consommés | | - 56 190 278,28 | - 26 824 176,33 |
| Services extérieures et autres consommations | | - 154 617 576,78 | - 167 686 015,87 |
| II - Consommation de l'exercice | | - 491 057 652,26 | - 484 567 795,04 |
| III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II) | | 532 851 656,97 | 373 963 169,58 |
| Charges de personnel | | - 569 315 999,84 | - 443 989 725,25 |
| Impôts, taxes et versements assimilés | | - 35 864 251,40 | - 34 232 858,83 |
| IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION | | - 72 328 594,27 | - 104 259 414,50 |
| Autres produits opérationnels | | 130 737 737,31 | 127 182 574,09 |
| Autres charges opérationnelles | | - 7 303 605,44 | - 645 099,24 |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur | | - 503 543 828,65 | - 513 556 190,42 |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 7 374 471,50 | 13 005 001,76 |
| V - RESULTAT OPERATIONNEL | | - 445 063 819,55 | - 478 273 128,31 |
| Prestations reçues frais financiers | | 0,00 | - 216 541,12 |
| VI - RESULTAT FINANCIER | | 0,00 | - 216 541,12 |
| VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI) | | - 445 063 819,55 | - 478 489 669,43 |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | | | |
| Autres impôts sur les résultats | | | |
| TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES | | 2 070 188 147,50 | 1 904 776 777,62 |
| TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES | | - 2 515 251 967,05 | - 2 383 266 447,05 |
| VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES | | - 445 063 819,55 | - 478 489 669,43 |
| IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE | | - 13 495 579,43 | 0,00 |
| X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE | | - 458 559 398,98 | - 478 489 669,43 |

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Définitif

| | note | 2019 | 2018 |
|--|------|--------------------|--------------------|
| Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles | | | |
| Encaissements reçus des clients | | 2 351 404 157,85 | 2 042 547 803,20 |
| Autres encaissements | | 922 184,88 | 949 426,00 |
| Sommes versées aux fournisseurs et au personnel | | 181 329 736,21 | 180 402 323,14 |
| Autres décaissements | | 136 758 105,81 | 111 886 714,22 |
| Intérêts et autres frais financiers payés | | 202 131,27 | 279 116,89 |
| Impôts sur les résultats payés | | | |
| Autres impôts payés | | 37 637 998,97 | 40 635 491,00 |
| Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires | | 1 996 398 370,47 | 1 710 293 583,95 |
| Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles | | 1 996 398 370,47 | 1 710 293 583,95 |
| Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement | | | |
| Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles | | 500 907 275,33 | 1 068 490 033,71 |
| Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles | | 5 370 255,00 | 0,00 |
| Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières | | | |
| Encaissements sur cessions d'immobilisations financières | | | |
| Subventions d'investissement encaissées | | 6 000 500,00 | 4 983 000,00 |
| Dividendes et quote-part de résultats reçus | | | |
| Autres produits financiers encaissés | | | |
| Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement | | - 489 536 520,33 | - 1 063 507 033,71 |
| Flux de trésorerie net provenant des activités de financement | | | |
| Encaissements suite à l'émission d'actions | | | |
| Dividendes et autres distributions effectués | | | |
| Encaissements provenant d'emprunts | | 0,00 | 1 062 034,65 |
| Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées | | 0,00 | 330 842,40 |
| Subventions d'exploitation encaissées | | | |
| Encaissements provenant de la trésorerie Groupe | | | |
| Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe | | | |
| Inter-unité encaissements | | 982 858 971,13 | 1 750 047 546,79 |
| Inter-unité décaissements | | 2 467 422 287,70 | 2 495 422 237,90 |
| Flux de trésorerie net provenant des activités de financement | | - 1 484 563 316,57 | - 744 643 498,86 |
| Ecarts dus à des erreurs de comptabilisation | | | |
| Variation de trésorerie de la période | | 22 298 533,57 | - 97 856 948,62 |
| Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice | | 38 447 214,68 | 136 304 163,30 |
| Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice | | 60 745 748,25 | 38 447 214,68 |
| Variation de trésorerie de la période | | 22 298 533,57 | - 97 856 948,62 |