الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم تسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز –سونلغاز– بالوادي

إعداد الطالب:

محمد الطيب خليل

تحت إشراف الأستاذ:

مايده محمد فيصل

لجنة المناقشة

أ. مداس حبيبة	أستاذة مساعدة "ب" بجامعة الشهيد حمه لخضر–الوادي	رئيسا
أ. مايده محمد فيصل	أستاذ مساعد" أ" بجامعة الشهيد حمه لخضر–الوادي	مشرفا ومقررا
د. عزة الأزهـر	أستاذ محاظر "أ" بجامعة الشهيد حمه لخضر–الوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/2014

الإهداء

إلى من علمتني كلماتي الأولى مهجه الروح و بهجه الحياة . . .أمي الحنون

إلى ذلك الذي استل لقمه العيش من قسوة الصخور . . . .أبي

إلى من ساندني في مذكرتي . . . . من أخوتي وأخواتي

إلى عائلتي الثانية التي ساندتني أطال الله في عمرهم و أدعوا الله ليوفقني لإسعادهم

الى أولئك الذين يحملون على كاهلهم بناء جيل المستقبل . . . .أساتذتنا الكرام

الى شقائق النعمان التي نبتت من دماء الشهداء إلى . . .

.الوطن

شكر وتقدير

انطلاقا من العرفان بالجميل، فإنه ليسرني وليثلج صدري أن أتقدم بالشكر والامتنان الى من تحت قدميها الجنة التي لم تبخل علي بدعواتها و الى والدي العزيز أطال الله في عمرهما و بارك لي فيهما

واتقدم كذلك بجزيل الشكر والعرفان إلى كل طاقم مؤسسة سونلغاز على وساعة صدرهم وترحيبهم واستقبالهم وإمدادي بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا العمل المتواضع .

الملخـــص

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية ابتداء من 1 جانفي 2010 يؤدي بالمؤسسات الجزائرية إلى إجراء تغيير جذري على نظامها المحاسبي من خلال إدراج مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي، و القيام بالترتيبات و الإجراءات اللازمة لاستيعابه. حيث أن تبني النظام المحاسبي المالي يرتقب أن تنجر عليه بعض الآثار في التطبيق.

فالنظام المحاسبي هو مجموعة العناصر المادية والمعنوية المستخدمة في تنفيذ العمل المحاسبي وتنظيم وإنجاز الدورة المحاسبية الكاملة وبناء على هذا التعريف فإن النظام المحاسبي يتألف من العناصر التالية:

1-مجموعة المبادئ والقواعد الأساس والأحكام المحاسبية التي تعتبر مرشدة ومنظمة لعمل المحاسب أثناء التطبيق العملي.

2-المنهاج المحاسبي وهو دليل الحسابات ويبين الحسابات كافة مبوبة ومرقمة بما يسهل عمل المحاسب في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية.

3-الطرق المحاسبية: وهي تحدد كيفية تصميم المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية وعددها وحجمها بما ينسجم مع طبيعة المشروع وحجم أعماله ويحقق أهدافه.

Résumé :

La mise en œuvre du nouveau système de comptabilité financière dans les institutions algériennes à compter du 1er janvier 2010 amènera les institutions algériennes à modifier radicalement leur système de comptabilité en incorporant les principes et règles du système de comptabilité financière et en prenant les dispositions et procédures nécessaires à son absorption. Comme l'adoption du système de comptabilité financière devrait être retardée par certains effets dans l'application.

Le système comptable est l'ensemble des éléments matériels et moraux utilisés pour effectuer le travail comptable, l'organisation et l'achèvement du cycle comptable complet, qui repose sur les éléments suivants:

1- Ensemble de principes et règles de base et dispositions comptables considérés comme des lignes directrices et une organisation pour le travail du comptable lors de l'application pratique.

- 2Le programme de comptabilité est le manuel des comptes et montre que tous les comptes sont numérotés et numérotés de manière à faciliter le travail du comptable dans l'enregistrement, la classification et l'analyse des opérations financières ainsi que dans l'établissement des comptes et des états financiers.

- 3Méthodes comptables: Il détermine la manière de concevoir les documents, les livres et les écritures comptables ainsi que leur nombre et leur taille en fonction de la nature du projet et de la taille de ses travaux et de la réalisation de ses objectifs

فـــهرس الأشـــكال البيانية

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مكونات النظام المحاسبي المالي	14
02	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم	40
03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز الوسط فرع الوادي	44

فـــهرس الجـــداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	قائمة المركز المالي	25
02	جدول حسابات النتائج	27
03	المعلومات الموجودة في الملحق	31
04	المقابلات التي اجريت في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الوسط –وكالة الوادي–	35
05	توزيع الوكالات التجارية	48
06	ميزانية السنة المقفلة في 2013/12/31 لمؤسسة سونلغاز –الاصول–	53
07	ميزانية السنة المقفلة في 2013/12/31 لمؤسسة سونلغاز – الخصوم–	55
08	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة سونلغاز لسنة 2012	57

فـهرس المحـتويات

الموضـــوع	الصفحة
شكر وتقدير	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة عامة	أ-ز
الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي و القوائم المالية	
تمهيد	01
المبحث الأول: الأدبيات التطبيقية	02
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	02
المطلب الثاني: النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة	05
المطلب الثالث: أهم ما يميز هذه الدارسة عن الدراسات السابقة	06
المبحث الثاني: الأدبيات النظرية	07
المطلب الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي	07
المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية	17
المطلب الثالث: إعداد القوائم المالية و ملحقاتها.	23
خلاصة	32
الفصل الثاني:اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي –في سونلغاز–	
تمهيد	34
المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستعملة في الدراسة	35
المطلب الأول: منهجية الدراسة	35
المطلب الثاني: بطاقة تعريفية لمؤسسة سونلغاز	37
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	59
المطلب الأول: النتائج المستخلصة من الدراسة	59
المطلب الثاني : مناقشة النتائج المستخلصة	60
خلاصة	62
الخاتمة العامة	64
المراجع	

مقدمة:

تعتبر المحاسبة ذاكرة مسجلة للأحداث الاقتصادية و المالية للمؤسسة، وتتمتع بصفة مستقلة كما أنها أداة تسيير و رقابة تقديرية تحتل مكانة مميزة في تقنيات التسيير و ما زاد الحاجة إلى الاهتمام بالمحاسبة، هو التطور المستمر الذي تستجيب له كباقي الأنظمة الأخرى على مر العصور .

إلا أن الاختلاف في الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، و أمام تطور التجارة و اتساع رقعتها وكذلك تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات أدى إلى امتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة، غير أن هذه الاختلافات بين الدول دفعتها إلى وضع أسس وقواعد محاسبية، و أطلق على هذه القواعد بالمعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي التي تهدف إلى خلق توحيد و توافق على المستوى الدولي، و ذلك من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات في العالم التي من شأنها ان تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة باعتبارها واجهة المؤسسة لدى الغير وفي ظل وجود منافسة شديدة بين المؤسسات في السوق.

ولهذا سعت العديد من الدول إلى تبني هذه المعايير من بينها الجزائر التي عملت على إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة الذي كان في الأصل لا يتعدى مجال تطبيقه حدود الدولة، وبعد انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة و توجهها إلى الاقتصاد الجديد كل هذه الأسباب أدت بها إلى إصلاح المخطط بهدف تدارك النقائص التي واجهتها في هذا المخطط وذلك من أجل محاكاة العالم واستفادة منه؛ لهذا اعتمدت على تبني النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

1 – إشكالية البحث:

من خلال ما سبق تبرز لنا إشكالية البحث كالتالي:

كيف يتم إعداد القوائم المالية و فق النظام المحاسبي المالي ."SCF"؟

2- الأسئلة الفرعية:

و يمكن تجزئة التساؤل الرئيسي للأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ؟
- ما هي القوائم المالية التي أقرها النظام المحاسبي المالي SCF.؟
- كيف يتم إعداد القوائم المالية في المؤسسة محل الدراسة -سونلغاز-؟

3 – الفرضيات:

- إن المقصود بالاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي هو ذلك النظام الذي يرتكز على إعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة والإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
- إن القوائم المالية التي أقراها النظام المحاسبي المالية "**SCF**" هي قائمة : الميزانية، حساب النتائج ، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، وملحق.
- يتم إعداد القوائم المالية في المؤسسة محل الدراسة سونلغاز حسب مبادئ النظام المحاسبي الجديد.

4 – المنهج المستخدم:

اتبعنا في هذا البحث منهج دراسة الحالة لمعالجة الإشكالية المطروحة، وهذا المنهج يمكننا من التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية في مؤسسة اقتصادية ، وقد وقع اختيارنا على مؤسسة سونلغاز بالوادي نظرا لإمكانية استخدام قوائمها المالية في التحليل المالي. وقبل ذلك استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للموضوع.

5- أسباب اختيار الموضوع :

لا شك أن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب معينة، فاختيارنا لهذا الموضوع يعود إلى:

محاولة الفهم والتعمق أكثر في كيفية اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

الميولات الشخصية نحو مواضيع المحاسبة وكيفية اعداد القوائم المالية.

6 – أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في كونه يسلط الضوء على كيفية اعداد القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تبينها النظام المحاسبي المالي والذي وضع بناءا على معايير المحاسبة الدولية التي تسهل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية.

7 – أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى توضيح كيفية إعداد القوائم والتقارير المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

8– حدود الدراسة :

- **الإطار المكاني:** اذ تم اختيارنا لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالوسط سونلغاز بالوادي.

9 – مرجعية الدراسة:

لقد تم الاعتماد على مصدرين رئيسين لجمع المعلومات، بغرض تحقيق أهداف الدراسة :

تتمثل هذه المصادر في الكتب والمجلات والنشرات المتعلقة بالموضوع بالإضافة إلى القوانين والمراسيم ورسائل الماجستير و الدكتوراه و بشكل رئيسي على النشرات والمجلات الخاصة بالمؤسسات وإجراء مقابلات شخصية مع أفراد عينة الدراسة.

10 – صعوبة الدراسة:

تمثلت صعوبة الدراسة في:

- قلة الوقت المتاح للبحث بالشكل الكافي في الموضوع.

- تزامن انجاز هدا البحث مع توقيت العمل مما ادى الى وجود صعوبة فالبحث.

11 – هيكل البحث :

للإجابة عن إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة فقد تم تجزئته إلى فصلين:

الفصل الأول المتعلق بالنظام المحاسبي المالي و إعداد القوائم المالية مقسم الى مبحثين المبحث الأول يتعلق بالدراسات السابقة و علاقتها بالدراسة الحالية و قمنا بتقسيمه لثلاثة مطالب، اما المبحث الثاني والمتعلق بالأسس النظرية قسمناه الى ثلاثة مطالب .

أما الفصل الثاني يحتوي على الدراسة التطبيقية و مبحثين مبحث لمنهجية و أدوات الدراسة و مبحث للنتائج والمناقشة.

تمهيد:

يعتبر النظام المحاسبي مجموع القواعد و الممارسات المحاسبية التي تسود في بلد معين، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ و الأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر و السجلات واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية و الإحصائية و تحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل و الأدوات المستخدمة في هذا النظام و قد تضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطار تصوريا للمحاسبة المالية و معايير المحاسبة و مدونة للحسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يشكل الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية المناسبة في حالة وجود عمليات غير معالجة، بالإضافة إلى ذلك يتضمن الإطار التصوري مفاهيم الأصول و الخصوم والأموال الخاصة و الأعباء و المنتوجات و طرق تقييمها و إدراجها في الحسابات.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية ابتداء من 1 جانفي 2010 يؤدي بالمؤسسات الجزائرية إلى إجراء تغيير جذري على نظامها المحاسبي من خلال إدراج مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي، و القيام بالترتيبات و الإجراءات اللازمة لاستيعابه .حيث أن تبني النظام المحاسبي المالي يرتقب أن تنجر عليه بعض الآثار في التطبيق.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل بدراسة الإطار العام للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في مبحثين:

المبحث الأول: المفاهيم التطبيقية

المبحث الثاني: المفاهيم النظرية.

المبحث الأول: المفاهيم التطبيقية

في هذا المبحث نذكر الدراسات السابقة المتعلقة بالقوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي.

المطلب الأول :عرض الدراسات السابقة

في هذا المبحث نذكر الدراسات السابقة المتعلقة بالقوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي.

المطلب الأول :عرض الدراسات السابقة

1. دراسة خالد مقدم 2009م

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز ملامح النظام المحاسبي المالي بعرض الظروف دعت للجوء لهذا النظام (أهميته، بنيته، مجال تطبيقه .) وعالج من خلالها الإشكالية التالية: **كيف يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية كنظام محاسبي في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية؟** ومن خلال هاته الإشكالية تم عرض الفرضيات التالية: تختلف النظم المحاسبية بين الدول نظرا لإختلاف العوامل المؤثرة في تصميمها، إلا أنها تتشابه من حيث هدفها وهو تلبية إحتياجات محيطها. يعتبر إصلاح النظام المحاسبي الجزائري أمرا ضروريا، إلا أنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الداخلية لاقتصاد الجزائري بشكل أساسي، ولاختبار هذه الفرضيات قام الباحث وبالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وفيما يخص الدراسة الميدانية فقد تم استعمال استبيان لاستقراء إمكانيات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر[1]

2. دراسة شناي عبد الكريم 2009م[2]

إن الهدف المنشود من دراسة هذا الموضوع هو تحديد أوجه التقارب و الاختلاق بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، واستنتاج الرهانات والآثار المحتملة جراء اعتماد هذه الإصلاحات المحاسبية. وتوضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير الحاسبة الدولية تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية من خلال عالجته بالاشكالية التالية: **هل القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة 1975 والذي يعتمد على المعلومات التاريخية، مازالت صالحة، أم تجاوزها الزمن وأصبح من اللازم تكييفها وفق المعايير الدولية؟** ومن خلال هاته الإشكالية تم عرض الفرضيات التالية: عدم مسايرة المخطط الوطني المحاسبي و القوائم المالية الحالية للتطور الحادث في المحاسبة، يقتضي مراجعة النظام المحاسبي الوطني. دور المعايير المحاسبية الدولية هو تحسين أداء المؤسسات و

[1] خالد مقدم، **تبني معايير المحاسبة الدولية كنظام محاسبي في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية**، ماجيستير محاسبة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

[2] دراسة شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، جامعة العقيد الحاج لخضر- باتنة، 2009.

يحدد لها كيف تكون القوائم في نهاية الفترة، بينما المعالجة المحاسبية تترك للمؤسسة الحرية في تنظيمها. ولاختبار هذه الفرضيات قام الباحث وبالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وفيما يخص الدراسة الميدانية فقد خصص للدراسة التطبيقية في مؤسسة وتوصل للتوصيات التالية:

- توفير مناخ استثماري ملائم يتوفر فيه الأمن، والديمقراطية، الشفافية في المعلومات المالية، شفافية النظم القانونية و الجبائية والاستثمارية المشجعة، مما يساعد على جلب الاستثمارات الأجنبية .
- التكوين المستمر للمحاسبين لضمان الفعالية والكفاءة في الميدان المحاسبي، كما يجب الإشارة إلى ضرورة الإسراع في إنشاء معهد، تعهد إليه مهمة تخريج المحاسبين المعتمدين ، وخبراء المحاسبة ومدققين للحسابات، إضافة إلى محافظي الحسابات .
- تحديد إستراتيجية خاصة للرفع من مستوى تدريس المحاسبة والقضاء على ضعف المستوى المبني أكثر على الجوانب التقنية (الفنية)، وإهمال شبه كلي للجانب الفلسفي والإطار المفاهيمي للمحاسبة واللذين من شانهما تنمية ملكات الإبداع وحل المشاكل لدى الطلبة لن تساعد المناهج الحالية المعتمدة في تسريع وتيرة تدريس هذا النظام .
- تنظيم مهنة المحاسبة و جعلها أكثر فعالية، وتمتين التواصل مع الوصاية (وزارة المالية) .

3. دراسة د.منصوري الزين نوفمبر2011

حيث ينطلق البحث من أن معايير التقارير المالية الدولية هي نقطة انطلاق بناء وتطوير نظام محاسبي مالي يستجيب ويواكب التحديات والمتغيرات في عالم المال والأعمال، ويقدم تصورا لما يمكن أن تتصف به بيئة الأعمال لتكون التقارير المالية أكثر شفافية وإفصاح، ويضع إجراءات وآليات عمل دقيقة لإنجاح هذا التحول و لمواكبة المستجدات الدولية في هذا المجال حيث أثار تساؤل الباحث **ما مدى جدوى اعتماد الجزائر المعايير الدولية للتقارير الدولية في الوقت الراهن وماهي التحديات والفرص التي تواجه تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الجزائر؟** وتوصل الباحث إلى أن توافق المعايير المحاسبية المحلية مع المعايير الدولية سيكون له اثر هائل على التدفقات الرأسمالية، فبعد جهود الإصلاح والاندماج في الاقتصاد العالمي الذي دأبت الجزائر إلى تحقيقه إلى أن بعض الشركات الأجنبية عبرت عن عدم ارتياحها للإجراءات القانونية ومتطلبات الإفصاح العامة المصاحبة لدخولها الأسواق الجزائرية، مما دفع بالمشرع الجزائري إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية كأساس للإصلاح المحاسبي المالي وذلك ببعث النظام المحاسبي المالي إلى حيز الوجود .رغبة منه إلى خلق بيئة مناسبة للاستثمارات الأجنبية، وإيجاد مناخ ملائم للأعمال وذلك بإضفاء نوعا من الشفافية والتناسق والانسجام على هذا النظام خلافا لما كان عليه سابقا، كما أوصى الباحث بما يلي:

-خلق إطار مهني متطور لمهنة المحاسبة.

-الاستفادة من تجارب بعض الدول في تطبيق المعايير وتبادل الخبرات.

-تعميق مساهمة الجزائر في تطوير المعايير المحاسبية الدولية بما يلائم متطلبات العالم.

-العمل على اصدار الكتب و النشريات التي ترشد المحاسب في تطبيق المعايير والعمل على اصدار موسوعة متكاملة للمعايير ومتابعة تطويرها وفقا لتطور المعايير الدولية.[1]

المطلب الثاني: النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المطلب الى التطرق الى جميع النتائج المتوصل اليها في الدراسات السابقة ومن ثم الخروج بحوصلة لهاته النتائج وذلك من خلال التمحيص في الاشكاليات المطروحة والفرضيات المقدمة لمعالجة هاته الاشكاليات:

- أن تكون مصداقية المحاسبة مبنية على التنظيم المحكم والرقابة الفعالة.
- أن القيود المحاسبية يجب أن تسند بالوثائق المبررة.
- إن حجز الزاوية لتطبيق النظام المحاسبي في المؤسسة هوة تطبيق مراحل الدورة المحاسبية.
- كيفية الاحتفاظ بالوثائق المالية مع المعايير المحاسبي الدولية حتى تتمكن من إعداد القوائم المالية وفق scf.
- أن مسك المحاسبة عن طريق الإعلام يسهل التنظيم المحاسبي في المؤسسة بشكل جيد.
- العمل على إعداد القوائم المالية و وفق التنظيم المحاسبي بشكل جيد يؤدي إلى إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.
- إلزامية إعداد القوائم المالية بالعملة الوطنية حسب ما نص عليه التنظيم المحاسبي في المادة 12 من قانون 11/07.
- انه من الضروري أن تكون القوائم المالية ذات موثوقية ومصداقية حسب ما جاء في قانون 1/07.
- هناك نوعين من التقارير المالية تصنف حسب مستخدمي القوائم المالية وحسب القطاعات :

أ. تقارير مالية عامة ذات غرض عام.

ب. تقارير مالية خاصة ذات طابع خاص.

- لا يوجد اختلاف في أهمية البنود التي تتضمنها التقارير المالية السنوية المنشورة

[1] منصوري الزين، " **أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وابعاد الافصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر**" ماجيستير محاسبة ، جامعة الجزائر، نوفمبر 2011

المطلب الثالث : أهم ما يميز هذه الدارسة عن الدراسات السابقة

بالإضافة إلى ما ورد في أهمية الدراسات السابقة فان الدراسة المقترحة تتميز عن الدارسات السابقة فيما يلي :

– معظم الدراسات العربية التي تبحث في هذا المجال ركزت على تطبيق لتنظيم المحاسبة وفق القانون التجاري أما دراستنا الحالية فركزت على تطبيق تنظيم المحاسبة وفق القانون التجاري ووفق النظام المحاسبي المالي(قانون07/)11

– حسب علم الباحث إن الدراسات السابقة درست بشكل استبيان أما دراستنا هذه فدرست بتطبيق دراسة حالة (دراسة تطبيقية).

– الدراسات السابقة التي درست التنظيم المحاسبي في جامعتنا درست بالطريقة القديمة أما دراستنا هذه الدراسة الأولى بتطبيق (imrad).

المبحث الثاني: الأدبيات النظرية

تعد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، حيث أنها تساعد في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي حتى تحضي هذه القوائم بالقبول العام من قبل معظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.
فالقوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة في الأداء من خلال حساب النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تدفقات الخزينة، وذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية.
فالقوائم المالية تسمح بضمان شفافية الوحدة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبي الاحتياجات فيما يخص أخذ القرار. وتحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة، حتى تسمح بإنجاز المقارنات وتثمين تطور الوحدة.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي جاء بتعديلات جديدة مقارنة بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط الوطني المحاسبي، و من خلال هذا المبحث سوف نقوم بتقديم النظام المحاسبي المالي وإبراز أهميته وأهم أهدافه، متطرقين إلى تحدياته ومزاياه.

الفرع الأول: النظام المحاسبي المالي

نص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007،من الجريدة الرسمية و المتضمن النظام المحاسبي المالي و الذي به مواد متعلقة بمفهوم النظام المحاسبي المالي.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي

النظام المحاسبي هو مجموعة العناصر المادية والمعنوية المستخدمة في تنفيذ العمل المحاسبي وتنظيم وإنجاز الدورة المحاسبية الكاملة وبناء على هذا التعريف فإن النظام المحاسبي يتألف من العناصر التالية:

1- مجموعة المبادئ والقواعد الأساس والأحكام المحاسبية التي تعتبر مرشدة ومنظمة لعمل المحاسب أثناء التطبيق العملي.
2- المنهاج المحاسبي وهو دليل الحسابات ويبين الحسابات كافة مبوبة ومرقمة بما يسهل عمل المحاسب في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية.

3- الطرق المحاسبية: وهي تحدد كيفية تصميم المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية وعددها وحجمها بما ينسجم مع طبيعة المشروع وحجم أعماله ويحقق أهدافه.

4- المجموعة المستندية: وتشمل كافة المستندات التي لها علاقة بالمشروع.[1]

ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمنيا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

1. الدورة المحاسبية: Périodicité

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/02 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها. وقد إتفق المحاسبون على أن الإنفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري، ولكن الأساس هو إرتباط النفقات والإيرادات بالمدة المحاسبية التي نقوم بقياس نتائجها.[2]

2. استقلالية الدورات: Indépendance des exercices

يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة. إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.[3]

3. قاعدة الوحدة الاقتصادية: Principe de l'entité

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك. والفكرة الأساسية لهذا المبدأ تكمن في تحديد وتوضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك.[4]

«يجب أن تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها وأعبائه ومنتوجات وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين

[1] خليل الدليمي، عبد الرزاق الساكني، نواق فخر، **مبادئ المحاسبة المالية الجزء الأول** ،ط1،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،2011. ص 10

[2] عمر السيد حسنين، **فصول من تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1986، ص 29.

[3] المادة 12 ، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الجزائر، 2007 ، ص 4.

[4] SACI Djelloul, Comptabilité de l'Etreprise et Système Economique, L'Expérience Algérienne, O. P. U., Alger .1991, p 85

في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها. يجب ألا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها»[1]

4. قاعدة الوحدة النقدية: l'unitémonétaire

يعتبر المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي.[2]

نصت المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

« تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة. كما انه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية. لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا. غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالقوائم المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات اثر مالي ».[3]

5. مبدأ الأهمية النسبية: Importance relative

تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم،[4] لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه المؤسسة، غير انه يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة.[5]

[1] المادة 09، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2008، ص12.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الدار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص37

[3] المادة 10من **المرسوم التنفيذي رقم 08-156**، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[4] Jean François des Robert, François Méchin,Hervé Puteaux,**Normes IFRS et PME**, Edition DUNOD, 2004, p20.

[5] المادة 11، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص12.

6. مبدأ الحيطة والحذر: Principe de prudence

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.[1]

يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر، لان ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع والأحداث في ظروف الشك قصد تفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون. إن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

7. مبدأ استمرارية الطرق: Permanence des méthodes

أي أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة في الدورة الحالية، ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

إن تغيير الطرق المحاسبية ينجر على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو بناء على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديمه معلومة موثوقة أكثر وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى.[2]

8. مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: Intangibilité du biland'ouverture

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال.

9. أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.[3]

[1] Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris 2002, p 53.

[2] المواد 37، 38، 39، 40، من القانون رقم 07-11، الجزائر، 2007 ص 6، المادة 15 ومن المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره ،ص 12.

[3] المادة 16من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ، ص 4.

10. مبدأ عدم المقاصة: Non compensation

لا يمكن إجراء أي المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس،[1] غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.[2]

11. مبدأ التكلفة التاريخية: Coûthistorique

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة. بخلاف فانه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) وفي حالات خاصة، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية. لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات من طرف الكتاب والمحاسبيين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالة الارتفاع في مستويات التضخم.[3]

[2]A.KADDOURI, A.MIMECHE, Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG Edition, Alger 2009, p 89

[3]المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ، ص 12.

12. مبدأ القيد المزدوج: Partie double

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

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين،كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وبحيث تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي في مايلي :

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراءات المقارنة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات. [2]
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب. [3]
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير و ضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

[1] المادة 16 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ، ص 4.

[2]. ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني(دراسة مقارنة)، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية) تجارب، تطبيقات وأفاق)**، جامعة الوادي يومي17و18 جانفي2010 ، ص9، ص 8

[3]. بن بلغيث مدني، **إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)**، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002، ص57.

- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع. [1]
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغيرالأموالالخاصة، بالإضافةإلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

الفرع الثالث: هيكل النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي ممايلي:

أولا: مكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي مايلي:

- القانون رقم **11/07** المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي (المادة 43)[2]
- المرسوم التنفيذي رقم106/08 المؤرخ في 2008/11/25 يتضمن تطبيق أحكام القانون11/07 (المـادة 44)[3].
- القرار الوزاري المؤرخ في 11/26/ 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوفات المالية و عرضها، و مدونة الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07 و المتضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية و خاصة عملية تحديد و تأطير البرامج المحاسبية الآلية Les logiciels

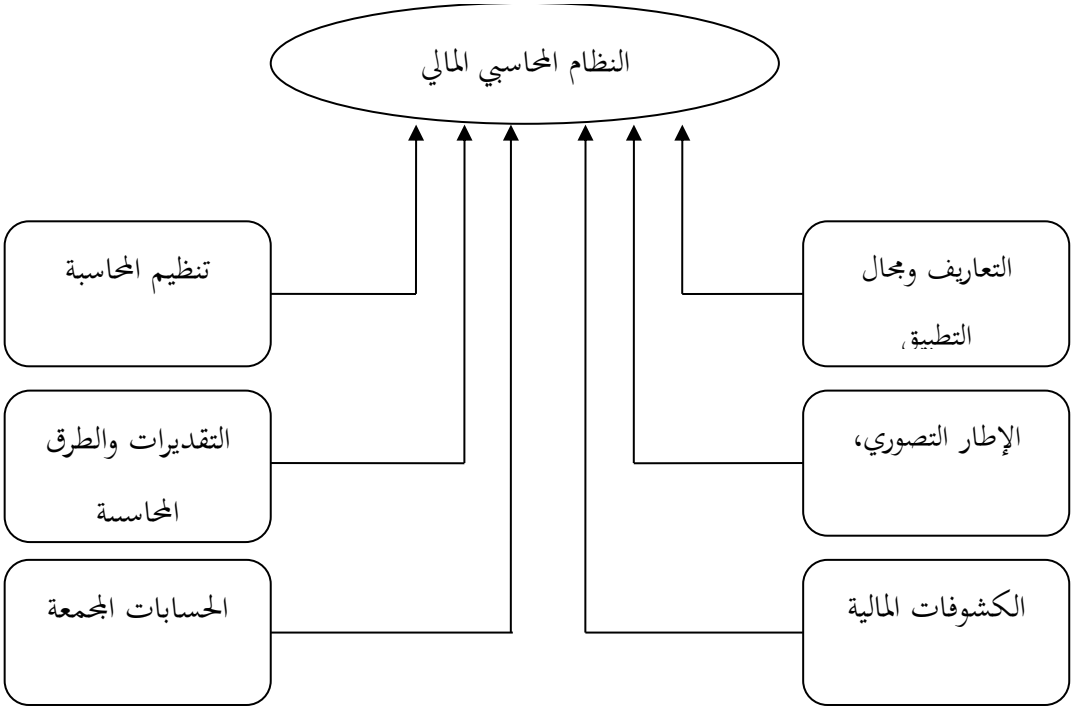
[1]. ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص9.

[2] المادة 43 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكرة

[3] المادة44 من المرسوم التنفيذي رقم 106/08 المؤرخ في 2008/11/25، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11

ثانيا: مكونات النظام المحاسبي المالي : يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

شكل رقم (01) : مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، يوم 14/13 ديسمبر 2011،ص: 05.

انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على الأركان الستة المشار إليها، و هذ ا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق الذي كان يختصر على نقاط معينة ونذكر من بين المحاور التي اشار اليها النظام المحاسبي المالي:

1. **تنظيم المحاسبة** : في هذا الجانب لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء جديد، لأنه أشار إلى أمور تقنية و عملية متعارف عليها و معمول بها في المخطط المحاسبي الوطني .

فنجد النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسات و الخاضعين لهذا النظام مراعاة و احترام المبادئ و القواعد التالية:

– ينبغي احترام المبادئ المحاسبية المنصوص عليها.

– كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية و تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.

–عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية و القيمة، على أساس مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول و الخصوم.

–كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي.

– ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

–يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات و الأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

2. **الكشوف المالية:** يجب على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد الكشوف المالية سنويا على الأقل، و تتمثل هذه الكشوف فيما يلي:

–الميزانية؛ – حسابات النتائج؛ – جدول سيولة الخزينة؛ – جدول تغير الأموال الخاصة.

ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية و جدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة،وجدول تغير الأموال الخاصة.

و بمقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين هما:

–جدول تغير الأموال الخاصة و سابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحقة.

–جدول سيولة الخزينة و هو الجدول الجديد فعلا،و وضع تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم الكيان(المؤسسة) على توليد سيولة الخزينة و ما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.[1]

[1] – مسعود درواسي، ضيف الله الهادي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 8، 9.

3. **الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة:** تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة،حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرهاعند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، و هذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها و المتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.

أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، و لقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن" الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".

4. **تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية** :بالنسبة لهذه القاعدة نجد هي تناقض مع المخطط المحاسبي الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية، فحين نجد النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين هما:

–الحالة الأولى :تغيير مفروض في إطار نص قانوني.

–الحالة الثانية : عندما يهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية .

وهذا الاستثناء الثاني يزيل عقدة التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند الأخذ بطريقة إعادة التقييم، وهذا الترخيص يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة و قانونية فقط، و إنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالشركة، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية من خلال التقرير السنوي أو نصف السنوي أو الربع السنوي و يحتوي التقرير بالإضافة إلى القوائم المالية معلومات أخرى إضافية قد لا تتطلبها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي

الفرع الأول: مفهوم وخصائص القوائم المالية

أولا: تعريف القوائم المالية

تعريف (1): القوائم المالية يعرفها جون فرنسوا دي روبرو هيرفر بيوتو ميشان:"بأنها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية و غير قابلة للفصل فيما بينها، و تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، و للأداء و لتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات[1]."

تعريف (2):" وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي و مركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه[2]."

تعريف(3):"انها وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية الأصول، الخصوم، الإيرادات و المصروفات...الخ[3]."

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول(IAS 1) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، و الذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة و العمليات التي تقوم بها، و الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة و أدائها و تدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات

[1] Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME,dunod, Paris, 2004, p12.

[2] أحمد محمد نور، **مبادئ** المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ،ص43

[3] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الاعداد و العرض و التحليل، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 38

حول، الميزانية، و جدول حسابات النتائج، و جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، و جدول تدفقات الخزينة و الملاحق..

من التعريفات السابقة يستخرج تعريف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة، وفي أشكال محددة كالميزانية، و جدول حسابات النتائج، و جدول تغيرات رؤوس الأموال أو الأموال الخاصة، و جدول تدفقات الخزينة و تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات.

ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تعرف الخصائص النوعية على أنها تلك الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتمثل: القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة[1].

1/ **القابلية للفهم**: تعبّر عن مدى جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، حيث يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في مجال الأعمال، بالإضافة إلى رغبتهم في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، كذلك يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها القوائم المالية وذلك باعتبارها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية فحسب، اعتمادا على فرضيات أنه من الصعب جدا فهمها من قبل بعض المستخدمين.

2/ **الملاءمة**: تمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.

إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين. على سبيل المثال، المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين عندما يحاولون التنبؤ بقدرة المنشأة في استغلال الفرص وقدرتها على مقاومة الأوضاع المعاكسة. أما بالنسبة للدور التأكيدي فيتعلق بالتنبؤات الماضية، على سبيل المثال الطريقة التي يتوجب هيكلة المنشاة بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها.

3/ **الموثوقية**: لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة، وتمثل المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه، أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول. فمثلا:في حالة وجود أضرار لمتعامل مع المؤسسة

[1] أحمد محمد نور، **نفس المرجع السابق**، ص 34.

وكان مبلغ الأضرار موضع نزاع قانوني، فإن اعتراف المؤسسة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العامة يعد غير مناسب، على أنه من الممكن أن يكون مناسبا الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة به.

4/ **القابلية للمقارنة:** يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنتها مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى من أجل إجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية. إن الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

تعتبر الخصائص المذكورة هي الخصائص الأساسية الأربعة لكن ما يجدر الإشارة إليه هو وجود خصائص نوعية أخرى تتمثل في:

1. **الأهمية النسبية:** وهي المعلومات التي إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر علىالقرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية.
2. **التمثيل الصادق:** يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى،على سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العامة بصدق العمليات المالية والأحداثالأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحق ملكية المنشاة بتاريخ وضع التقرير وفقا لمقاييس الاعتراف.
3. **الجوهر في الشكل:** من الضروري أن تكون العمليات المالية قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب.
4. **الحياد:** أي أن تكون المعلومات التي تحويها القوائم المالية خالية من التحيز أي يجبأن يكون عرض المعلومات لا يؤثر على اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة محددة سلفا.
5. **الاكتمال:** يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة أي أن حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها مظللة أو خاطئة.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

يشير إطار العمل إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع و أداءه المالي و التغير في مركزه المالي، بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين اللذين يتخذون القرارات الاقتصادية، كما يشير ذلك إلى أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض، تفي باحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات التي قد تكون هناك حاجة لها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، لأنها تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية، و لا تعرض معلومات غير مالية. و قد أشار إطار عمل القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى مايلي:

-حاجة المستخدمين إلى تقييم قدرة المشروع على توليد التدفقات النقدية.

-أن المركز المالي للمشروع يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة و هيكله المالي.

-الحاجة للمعلومات المتعلقة بالربحية لتقييم التغيرات في الموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة المشروع في المستقبل.

-فائدة معلومات المركز المالي للمشروع في تقييم أنشطته الاستثمارية و التمويلية و التشغيلية.

-إن معلومات المركز المالي تحتويها الميزانية، و معلومات الأداء تحتويها قائمة الدخل.

و كما أشار إطار العمل لإعداد و عرض القوائم المالية أن هناك فرضيتين أساسيتين تقوم عليها القوائم المالية هما أساس الاستحقاق وفرض الاستمرارية.[1]

الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية وعناصر قياسها.

أولا: مستخدمو القوائم المالية

و يشير إطار العمل إلى أن الشركات تعد قوائم مالية عامة موجهة نحو احتياجات فئات مختلفة من المستخدمين من بينهم:

1- المستثمرين الحاليين و المحتملين :و أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي:[2]

-المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛

-المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيع الأرباح الماضية و الحالية و المستقبلية و أي تغير في أسعار أسهم الشركة؛

-المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛

-المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة و تقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركات أخرى.

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006 ،ص ص 137 138.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008 ،ص4.

2- الموظفين :يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام، حيث تبنى عليهم استمرارية الشركة و أداؤها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن و الرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة و تحقيقها لأهدافها و نموها و زيادة مبيعاتها و أرباحها، و وجود نظام أجور و رواتب و حوافز فعال، و يتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد و منافع مابعد التقاعد التي يمكن للشركة أن تقدمها[1].

3- المقرضين :و هم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، و في تقدير عد متجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

4---الموردين و الدائنين الآخرين :و تعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل و الائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة و التداول، كذلك نشاطها و النسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكيد من استمرارية و كفاءة و ربحية الشركة[2]

5 -العملاء :و يعتبر العملاء شريان الإيرادات و مصدرها،حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات

.المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة و قدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات[3]

6 -الحكومة بأجهزتها المختلفة :تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات و قانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعدها في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة و مدى قدرتها على التسديد و معرفة المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

7 -الجمهور :وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة و تشغيلها و منها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي و التنموي و منها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع و الخدمات.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، و من بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الإطار المفاهيمي نجد :إدارة المؤسسة، المحللون و المستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون...الخ[4]

---

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007 (IFRSs & IASs)**،ط1 ،إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008 ،ص 43 .

[2] – .محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره** ،ص4.

[3] – .خالد جمال الجعارات، **من لمرجع سبق ذكره** ،ص43.

[4] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**،ص5.

ثانيا: طرق القياس المحاسبي

القياس كعملية تحديد و تبويب و التعبير كميا عن النشاطات أو المعاملات الاقتصادية، يتم بعدة أسس مختلفة و بدرجات و تداخلات متباينة في القوائم المالية، و تضم أسس القياس مايلي[1]:

1-التكلفة التاريخية

هي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي تم دفعه فعلا للحصول على السلع و الخدمات في تاريخ الحصول عليها. يعتبر هذا الأساس الأكثر شيوعا بين مستخدمي و معدي القوائم المالية، و تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها و موضوعيتها، و ذلك لأن الأسعار فيها محددة و معروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، كما أنها واقعية لتوافر المستندات و الوثائق المؤيدة لها، و منها تكون القوائم المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة و لها أساس حقيقي و موضوعي قابل للصحة و التحقق و غير خاضعة للحكم الشخصي، كما لا يخلو هذا المبدأ أو الأساس من الانتقادات الموجهة إليه كقيام بعض المؤسسات باستخدام أساس التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية المحاسبي على التعامل مع آثار تغير أسعار الموجودات غير المالية.

2-تكلفة الإحلال الجارية

وهي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي يمكن دفعه فيما لو تم استبدال أو شراء سلع و خدمات حاليا.

3-القيمة السوقية (القيم الجارية)

وهي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي يمكن الحصول عليه حالا لو تم بيع أصل ما.

4-القيمة القابلة للتحقق

هي القيمة المتوقع استلامها نتيجة لتحويل أصل ما من شكل إلى أخر في مجرى العمل العادي للأعمال .و هي تعادل ثمن البيع مخصوما منه المصروفات البيعية العادية في حالة تقويم البضائع

5-القيمة الحالية (المخصومة)

تتمثل في قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل للخصم إلى قيمتها الحالية .وهذه الطريقة تستخدم لتقييم أرصدة المدينين طويلة الأجل، و أرصدة الدائنين طويلة الأجل.

من الضروري أن تكون المعلومات المدرجة في القوائم المالية قابلة للقياس النقدي، و إذا كان هناك عناصر غير قابلة للقياس النقدي أو أن قياسها ليس دقيقا فإنها لن تظهر في القوائم المالية.

[1] علي أحمد أبو الحسن، ومحمد سمير الصبان، **المحاسبة المتوسطة، المفاهيم و معايير القياس و الإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص48 .

أمّا ما يفصح عنه في القوائم المالية يكون بالتكلفة التاريخية لمختلف عناصر القوائم المالية،و لا يمنع هذا بطبيعة الحال من قياس بعض القيم الأخرى في المحاسبة التي يمكن قياسها مثلا بالقيم الجارية لبعض الأصول.

المطلب الثالث: اعداد القوائم المالية وملحقاتها.

يفرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه أن تقوم بإعداد القوائم المالية سنويا. ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية. تعد القوائم المالية بالعملة الوطنية وبشكل يسمح بإجراء مقارنات مع السنة السابقة. وينبغي أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن تنشرها المؤسسة.

ولقد حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية المعتمدة دوليا (معيار المحاسبة الدولي رقم 01) وهي كالآتي:

- الميزانية (قائمة المركز المالي).
- حساب النتائج (قائمة الدخل).
- جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية).
- قائمة تغيرات الأموال الخاصة
- ملحق القوائم المالية.

الفرع الأول: قائمه المركز المالي وقائمه الدخل

أولا: قائمة المركز المالي "الميزانية"

1. **مفهوم قائمة المركز المالي "الميزانية"**: وهي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية [1]

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص ص 215 216.

2. مزايا قائمة المركز المالي (الميزانية):

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما لمؤسسة من حقوق و ما عليها من التزامات.

- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها .

- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين و التشريعات المحلية و المعايير المحاسبية الدولية[1].

3.معادلة الميزانية:

وهي تعبر عن العلاقة بين طرفي الميزانية على النحو التالي:

الأصول= حقوق الملكية + الالتزامات	أو	الأصول= الخصوم

- **من اعداد الطالب.**

أ- **الأصول:** و الأصل هو موارد تسيطر عليها الشركة نتيجة لأحداث سابقة، و من المتوقع أن ينتج منافع اقتصادية مستقبلية للشركة[2] وتنقسم إلى:

- **الأصول غير الجارية** : وهي تلك الأصول الموجهة للاستعمال الدائم والمستمر في احتياجات نشاط المؤسسة مثل التثبيتات العينية والمعنوية ؛ أو تلك الأصول التي تمت حيازتها بهدف توظيفها في الآجال الطويلة أو تلك التي لا يمكن تحقيقها أو انجازها في 12 شهر بداية من تاريخ الإقفال.

- **الأصول الجارية** : وهي الأصول التي يمكن للمؤسسة انجازها، بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية. أو تلك الأصول المحازة أساسا بهدف تداولها أو الإبقاء عليها لفترات قصيرة (12 شهر على الأكثر) مثل المخزونات. ويمكن اعتبارها أصولا جارية، عناصر النقديات أو أشباه النقديات.[3]

ب- **الخصوم:**و هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية و تنقسم الى:[4]

- **الخصوم الجارية** : تصنف العناصر على هذا الأساس عندما ينتظر تسوية العنصر المعني في إطار دورة الاستغلال العادية (خلال 12شهرا) مثل الموردين. أو يكون واجب الدفع خلال السنة (12 شهر) التي تلي تاريخ إقفال الدورة مثل القروض .

- **الخصوم غير الجارية** : وتتضمن باقي عناصر الخصوم الأخرى التي لا تعتبر جارية بما فيها عناصر الخصوم طويلة الأجل التي تتضمنفائدة حتى ولو تمت تسويتها خلال السنة (12 شهر) التي تلي إقفال الحسابات.[1]

---

[1] خليل الشماع، خالد أمين عبد الله، **التحليل المالي للمصارف إتحاد المصارف العرب**، الطبعة الثانية، الأردن، 2006 ص 25.

[2] محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية إعداد وعرض القوائم المالية**، جزء الأول، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، مصر،2014، ص 98.

[3] http://www.benbelghit.com/cours/cours1/4_cour_scf.pdf 2015/04/06

[4] . عاشور كتوش ، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآلياتسير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 43 .

ويكون شكل جدول قائمة المركز المالي وفق النظام المحاسبي المالي حسب الطبيعة على الشكل التالي:

جدول رقم 01: شكل يوضح جدول قائمة المركز المالي.

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N – 1 صافي
أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضٍ مبانٍ تثبيتات عينية أخرى تثبيتات توح امتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات اثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة **مجموع الأصول الجارية** **المجموع العام للأصول**					

المصدر: العدد 19، الجريدة الرسمية 2009/03/25، ص 28

[1] http://www.benbelghit.com/cours/cours1/4_cour_scf.pdf 06/04/2015

الخصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: العدد 19، الجريدة الرسمية 2009/03/25، ص 29

ثانيا: "قائمة الدخل "حساب النتائج"

1. مفهوم قائمة حساب النتائج:

نص القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 في المادة 34 منه "يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء و المنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح ".

وقد نص القانون على تقديم جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، مع امكانية الاعتماد اختياريا على جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة بهدف قياس النسب بين اصناف الاعباء والانتاج الاجمالي او المباع.

2. اعداد قائمة حساب النتائج:

حيث تعد قائمة جدول حسابات النتائج حسب النظام الجديد وفق منظورين:

- المنظور التقليدي حسب الطبيعة (كما هو عليه فيPCN) مع اختلاف مستويات المعالجة.

- المنظور حسب الوظيفة، معناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء و تكاليف التوزيع و البيع والتكاليف الإدارية، حيث يعتبر هذا المنظور اختياريا و ليس إجباريا، و يتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم (PCN).

- من حيث الشكل فجدول حسابات النتائج حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل مما كان عليه حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الإهلاك و قبل السياسة المالية، تتضمن الإيرادات (PCN) تختلف عن نتيجة الاستغلال في (RESULTAT OPERATIONNEL)

- حساب نتيجة العمليات المالية و المصاريف المالية.

و لأن المدير المالي هو المسؤول المباشر عنها فإن حساب النتيجة المالية بشكل مستقل مهم جدا (إيرادات مالية- مصاريف مالية= نتيجة مالية) [1]

- نتيجة العمليات العادية حسب النظام الجديد هي نفسها نتيجة الاستغلال ح/ 83 في (PCN) في المنطق العام و تساوي إلى (نتيجة العمليات + نتيجة المالية) وهي تحسب فعالية المؤسسة في الجانب المهني و السوق المالي.

ويكون شكل جدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي حسب الطبيعة على الشكل التالي:[2]

[1] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006 ص 56

[2] المادة 34، قانون 11-07 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية بتاريخ 2009/03/25 ص31.

جدول رقم: 02 جدول حسابات النتائج

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 – إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 – استهلاك السنة المالية			
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 – الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 – النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 – النتيجة المالية			
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9 – النتيجة غير العادية			
10 – النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 – النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: العدد 19، الجريدة الرسمية 2009/03/25، ص 31

الفرع الثاني: قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية

أولا: قائمة التدفقات النقدية:

1. مفهوم قائمة التدفقات النقدية: ----تعريفين ع الاقل---

وهي تبين التدفقات النقدية الواردة والصادرة الناتجة عن أنشطة التشغيل الثلاث وهي[1]:

أنشطة التشغيل.

أنشطة الاستثمار.

أنشطة التمويل.

2. مميزات قائمة التدفقات النقدية:

حيث تتميز قائمة التدفقات النقدية بالآتي:[2]

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة.
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية.
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة

3. مكونات قائمة التدفقات النقدية

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

- **التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية:** وهي الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل.

– التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار: عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل.

– التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل: أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.

- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم: تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة التشغيلية للاستثمار أو التمويل.
- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة التشغيلية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة. فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

[1] خليل الدليمي وآخرون، **مرجعسبق ذكره**، ص29.

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، 2006 ص ص 28 29.

– تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.

– تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

–آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...).

–التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).

–التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.[1]

ثانيا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

1. مفهوم قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يمكن تعريف حقوق الملكية بأنها حق الملاك أو المساهمين المتبقي من الأصول بعد طرح كافة الالتزامات، وقائمة التغيرات فب حقوق الملكية هي قائمة أو بيان يوضح التغيرات التي تحدث في صافي الأصول المملوكة للمساهمين أو أصحاب الشركة بعد خصم كافة الالتزامات، وتحدث هذه التغيرات نتيجة أسباب مختلفة مثل الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة والمدرجة في قائمة الدخل، زيادة أو تخفيض رأس المال أو إصدارات الأسهم الجديدة. [2]

2. مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تهدف قائمة التغيرات في حقوق الملكية إلى تحقيق المزايا التالية:

أ– التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛

ب– التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛

ج– التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

[1] ربيع بوصبيعالعايش،فاتحسردوك، عابي خليدة، **أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، ملتقى بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي،2013، ص 08.

[2] محمد عبد الحميد محمد عطيه، مرجع سبق ذكره، ص 339.

3. بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية ------تعريف ع الاقل للقايمة----

يجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي:

أ- صافي ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تضمنته قائمة الدخل.

ب- كل بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود.

ج- إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوبا عن طريق الفرق بين البند أ و ب أعلاه.

د- أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء حسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي رقم (08).

هـ- العمليات الرأسمالية مع المالكين.

و- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات فيها خلال الفترة.

ز- تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة والإفصاح عن كل تغير فيها[1].

الفرع الثالث: الملاحق

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم و قراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة و قائمة تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية.

[1] العدد 19 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 3.

وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، وهي: اقتصادية، قانونية، جبائية و اجتماعية، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم: يوضح 03 المعلومات الموجودة في الملحق

اقتصادية	قانونية	جبائية	اجتماعية
-طرق التقييم. -تطور بعض البنود. -طرق حساب الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة. -جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف.	-مبلغ الالتزامات المالية. -هيكل الرأس المال الاجتماعي للمؤسسة. -القروض المضمونة	-توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية.	- عدد العمال. -مبلغ الأجور الإجمالية المدفوعة. -المبالغ المسددة كامتيازات اجتماعية.

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

و لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية وهذه الجداول هي:[1]

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية.
- جدول الإهتلاكات.
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.
- جدول المؤونات.
- جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة).
- بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

[1] **العدد 19**، **مرجع سبق ذكره**، ص- ص 41 -43

خلاصة الفصل

خصص هذا الفصل للتعرف عما جاء في الدراسات السابقة حول اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي التي تعتبر من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة و بالتدقيق فيما ستحققه من نتائج و هي : الميزانية ،قائمة حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة و حتى تكون المعلومات المحتواة في هذه القوائم ذات خصائص نوعية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة و العائد، بحيث يجب أن تكون منفعة المعلومات أكبر من تكلفة إعدادها. كما يجب أن تضبط هذه القوائم تحت إشراف مسؤولية مسيري المؤسسة أمام مستخدمي هاته القوائم.

- الميزانية: هناك تغيير من حيث الشكل و المحتوى، فتصنف العناصر إلى جاري و أخرى غير جارية، من ناحية أخرى لا تأخذ بعين الاعتبار إلا العناصر التي تدخل في عملية الاستغلال.
- قائمة حسابات النتائج: الذي يمكن المهتمين بالقوائم المالية بقياس الكفاءة الاقتصادية، و يوفر المعلومات التي من خلالها يمكن التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة.
- قائمة تدفقات الخزينة : فهي توفر المعلومات الخاصة بالمتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة و كذا دورها في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون.

تمهيد :

بعدما تم استعراض الإطار النظري المتعلق بالقوائم المالية بالتفصيل فيما تقدم، سنقوم بإسقاط ذلك في الجانب التطبيقي بدراسة حالة لمؤسسة سونلغاز حيث نقوم بالتعرف على القوائم المالية التي تعدها ومقارنتها بما نص عليه النظام المحاسبي المالي خلال معرفة سيرورة المعلومة المحاسبية داخل المؤسسة ومدى إلتزام المؤسسة بالعمل وفق النظام المحاسبي المالي.

وقمنا بتقسيمه إلى مبحثين وكانت كالتالي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة

في هذا المبحث اعتمدنا على أسلوب المقابلة كأداة الدراسة لمعرفة الطريقة التي يتم بها إعداد القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

الفرع الأول :أساليب جمع البيانات

تشمل منهجية الدراسة مصدر وأساليب جمع البيانات التي تم استخدامها خلال مرحلة إنجاز الدراسة بالإضافة إلى تحديد مجتمع عينة الدراسة ويمكن تبيان ذلك كما يلي:

أولا: مصادر جمع البيانات

لقد تم الاعتماد خلال الدراسة على مصدرين رئيسين لجمع البيانات بغرض تحقيق أهداف الدراسة هما:

أولا: المصادر الثانوية وتتمثل هذه المصادر بالكتب، والمجلات، والنشرات، المتعلقة و بالموضوع بالإضافة إلى القوانين والتشريعات والمراسيم المتعلقة بالموضوع بالإضافة إلى القوانين ،والتشريعات ،والمراسيم ،بالإضافة إلى رسائل ماجستير والدكتوراه.

ثانيا: المصادر الأولية و تمثلت في إجراء مقابلات مع العديد من الموظفين (المدراء ،و رؤساء أقسام)، داخل المؤسسة محل الدارسة (مؤسسة سونلغاز) بالوادي، والذين يرتبط عملهم بموضوع الدراسة حيث تم إجراء العديد من المقابلات الشخصية أثناء فترة الدراسة التطبيقية سواء مع مصالح المحاسبة أو المصالح التابعة لها والجدول التالي يبن المقابلات الشخصية.

الجدول رقم (4): يوضح المقابلات التي أجريت في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الوسط

البيان	عدد الأيام	عدد الساعات
رئيس قسم المالية و المحاسبة	15	30
مقابلة مع أمين المخزون	3	6
مقابلة مع أمين الصندوق	1	2

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المقابلات.

نلاحظ من خلال الجدول كل المقابلات التي أجريت في المؤسسة من اجل الوصول إلى هدفالدراسة (إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي) .

الفرع الثاني :مجتمع وعينة الدراسة.

1. مجتمع الدراسة :

تتكون العينة التي هي محل الدراسة من المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الوسط لتطبيق الدراسة عليها وذلك لأسباب كثيرة أهمما:

- تفهم المؤسسة للموضوع؛ لامتلاكها العديد من الأقسام المساعدة للمحاسبة وكذا لامتلاكها القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

- توفر البيانات والمعلومات والوثائق اللازمة في مجال التخصص.

2. عينة الدراسة:

تم تطبيق دراسة التطبيقية في مجتمع الدارسة على المؤسسة(المؤسسة الوطنية لتوزيع للكهرباء والغاز بالوادي) وقد تم اختيار قسم المحاسبة والمالية لمعالجة الموضوع.

الفرع الثالث: أداة الدراسة.

لقد تم إتباع أسلوب المقابلة في الدراسة التطبيقية في المؤسسة ويعد السبب الرئيسي للحصول على المعلومة و المصداقية و لإيجاد أوجه التشابه و الاختلاف في ما تم تطبيقه فعلا لإعداد القوائم المالية للمؤسسة وما نص عنه النظام الحاسبي المالي.

المطلب الثاني: بطاقة تعريفية لمؤسسة سونلغاز

بالقرار رقم 6959 بتاريخ 1969 الصادر في الجريدة الرسمية في 01 أوت 1963، تم تأسيس المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز(SONELGAZ)، وذلك تعويضا عن كهرباء وغاز الجزائر(EGA) التي حلت بموجب هذا القرار، حيث تتكفل مؤسسة سونلغاز بتسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن، لكل أنواع الزبائن(المصانع، محطات توليد الطاقة، الزبائن العاديين) ومن أجل ذلك فهي تنجز وتشرف على تسيير قنوات نقل الغاز وشبكة التوزيع. وسنذكر في هذا المبحث أهم المراحل التي مرت بها مؤسسة سونلغاز[1].

الفرع الأول:لمحة تاريخية

تم في سنة 1947 إبان الاحتلال الفرنسي إنشاء المؤسسة العمومية كهرباء وغاز الجزائر المعروفة اختصارا بـ (EGA) إلى "سونلغاز" الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وما لبثت، أن أضحت مؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 فرد، وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييريه لكي يكون بمقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد، والمقصود بوجه خاص التنمية الاقتصادية، وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية في إطار المخطط الذي أعدته السلطات العمومية و بعدها عرفت عدة تطورات:

أولا: سنة 1983 تم تزويد المؤسسة بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة

1. كهريف: للإنارة وايصال الغاز.
2. كهريب: للتركيبات والمنشآت الكهربائية.
3. كناغاز: لإنجاز شبكات نقل الغاز.
4. إينرغا: للهندسة المدنية.

ثانيا: سنة 1991 تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 475-91 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991. وبإعادة النظر في القانون الأساسي في هذه الفترة: يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية ويطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجاري[2].

[1] www.sonelgaz.dz/?page=article_id=5
[2] مصلحة الموارد البشرية، مؤسسة سونلغاز، فرع الوادي، الجزائر، 2015

وضمن الهدف نفسه، أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة مساهمة (SPA) وهذه الترقية تمنح المؤسسة إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة، كما تتيح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر، وباعتبارها شركة مساهمة (SPA)، فإنه يتعين عليها حيازة أسهم وقيم منقولة أخرى، مع إمكانية امتلاك أسهم في شركات أخرى، وهذا ما يعلن عن تطور المؤسسة وما آلت إليه في سنة 2004 حيث أضحت مجمعا أو شكرة قابضة من 2004-2006 قامت سونلغاز بتحولات هامة، وقد أصبحت مجمعا أو شركة قابضة (Holding)، بإعادة هيكلة نفسها في شكل شركات متفرغة مكلفة بالنشاطات الأساسية.

1. سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE).
2. مسير شبكة نقل الكهرباء (GRTE).
3. مسير شبكة نقل الغاز (GRTG).

وفي سنة 2006 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية

1. شركة توزيع الكهرباء والغاز الجزائر العاصمة.
2. شركة توزيع الكهرباء والغاز منطقة الوسط.
3. شركة توزيع الكهرباء والغاز منطقة الشرق.
4. شركة توزيع الكهرباء والغاز منطقة الغرب.

وفي سنة 2007 تم إنشاء معهد التكوين في الكهرباء والغاز.

ولقد تم إنشاء شركات الهندسة وأنظمة المعلومات والتسيير العقاري في سنة 2009 ليتم استكمال تحويل سونلغاز إلى شركة قابضة. ويضم المجمع اليوم علاوة عن الشركة الأم، 33 فرعا و6 شركات بالمساهمة المباشرة.

الفرع الثاني: هيكلة المؤسسة الأم[3]

كيفت سونلغاز تنظيمها لكي يتلاءم واحكام القانون رقم 02-01 المؤرخ في 05-02-2002 وقد تعززت أجهزتها الادارية لتنفيذ استراتيجيتها وتحقيق أهدافها.

[3] مصلحة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره

يتألف مجمع سونلغاز من الشركة الأم(أعضاء مجلس الإدارة المندوبين، مديريات عامة ومديريات تنفيذية) وشركات متفرعة تابعة لها، سونلغاز مزودة بأجهزة اجتماعية منصوص عليها في القانون الأساسي (الجمعية العامة ومجلس الادارة).

1. رئاسة سونلغاز مزودة بأجهزة لتسيير شؤون الادارة وتتألف من: اللجنة التنفيذية، لجنة تنسيق المجمع ولجان المجمع(لاتخاذ القرار والتشاور).

تغطي المديرية العامة والمديريات التنفيذية للشركة الأم الوظائف المعروفة بوظائف المجمع: التنمية والاستراتيجية، منظومات الإعلام، الدراسات الهندسية، الموارد البشرية، المالية والمحاسبة، المعاينة التقنية، المعالجة التسييرية، الاتصال، الجانب القانوني، والعلاقات الدولية.

2. الشركات المتفرعة موزعة حسب قطب النشاطات.

1.2 فروع النشاطات (إنتاج، نقل الكهرباء، نقل الغاز، توزيع الكهرباء والغاز).

2.2 فروع النشاطات المحيطة(الإسناد والدعم).

3.2 فروع الأشغال: مثل تركيب وكهريف.

4.2 وللمجمع مساهمات في سبع شركات، كشركة الجزائر للطاقة الجديدة (NEFTAL).

3. المبادئ التنظيمية التي ترتكز عليها هيكلة المجمع:

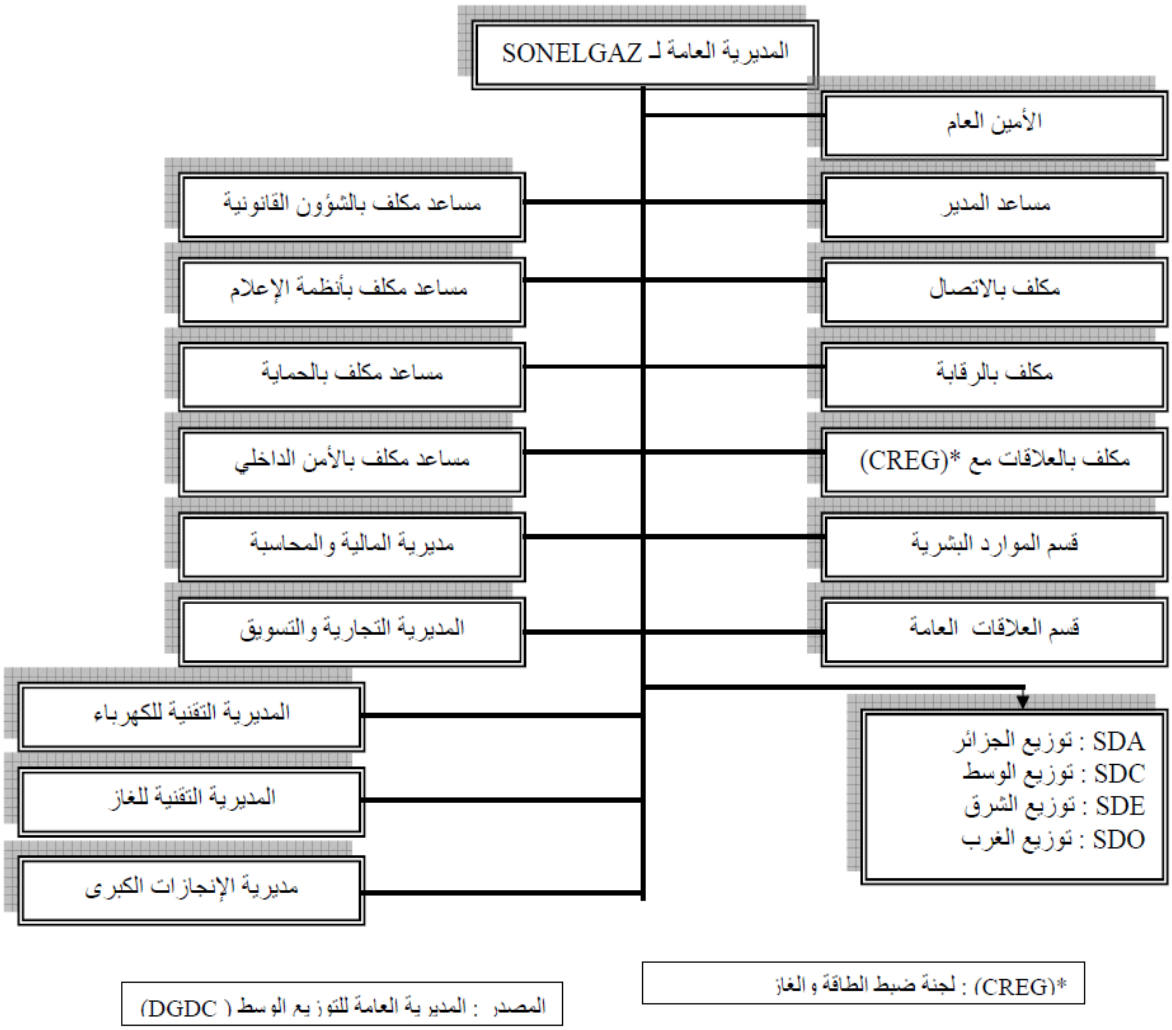
1.3 الاستراتيجية الصناعية والمالية التابعة للشركة الأم.

2.3 الشركات المتفرعة مكلفة بتنفيذ استراتيجيات كل شركة فيما يخصها.

3.3 الشركات الفرعية ذات استقلالية في التسيير وهي ملزمة بتحقيق نتائج.

4.3 يتم التوجيه والتدخل في الشركات الفرعية عبر الأجهزة الاجتماعية (الجمعية العامة ومجلس الادارة).

شكل رقم(02): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز للوسط

الفرع الثالث: دور وأهداف مؤسسة سونلغاز

تحقق سونلغاز دور أساسي للاقتصاد الوطني وذلك من خلال الأهداف التي تسعى لتحقيقها وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى دور المؤسسة وأهدافها.[4]

[4] مصلحة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره

أولا: دور سونلغاز في الاقتصاد الوطني

للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني حيث تعتبر المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعة، صناعة، خدمات) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية والغازية تستعملان في مختلف المصانع الاستراتيجية والتحويلية هذا لأن كل الآلات الموجودة على مستوى هذه المصانع تعمل بالكهرباء والغاز، كما لها دور كبير في تموين القطاع الزراعي بالمضخات ومختلف الآلات والمحركات، أما على مستوى قطاع الخدمات فإن مجمل وسائل النقل تستعمل مادة الغاز وكذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية كما أنها توفر مناصب شغل للعاطلين عن العمل وبهذا يظهر حاليا دور مؤسسة سونلغاز في الإقتصاد الوطني فهي الممول الرئيسي للقطاعات الرئيسية[5].

ثانيا: أهداف مؤسسة سونلغاز

ورد في المادة (06) من المرسوم 26-195 المتضمن القانون الأساسي للمؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة سونلغاز ما يلي وتهدف سونلغاز إلى[6]:

- انتاج الكهرباء والغاز في الجزائر ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- نقل السوق لتلبية حاجيته.
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقه.
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها.
- دراسة كل شكل أو مصدر للطاقة وترقيته وتنميته.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية، كل نشاط يمكن أن يترتب عنه فائدة سونلغاز وبصفة عامة كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف المؤسسة لاسيما البحث عن المحرقات واستكشافها وانتاجها وتوزيعها.
- تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو في الخارج مع شركات جزائرية أو أجنبية.
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحيازة كل حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

[5] www.sonelgaz.dz

[6] المادة06، المرسوم التنفيذي 26-195، المتضمن القانون الاساسي للمؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز و المسماة سونلغاز

- سونلغاز تخضع لقواعد القانون العام في علاقتها مع الدولة وتعرف كالتاجر في تعامله مع الأخرين وذلك وفق للقرار 95- 280 ليوم 17 ديسمبر 1995م المادة (05) ونفس القرار يعرف في مادته (06)
- مهمات للمؤسسة وهي: تأمين الانتاج، النقل، توزيع الطاقة الكهربائية، تأمين التوزيع العمومي للغاز وذلك للمحافظة على شروط الجودة والأمن والنقل في أقل الأسعار وهذا في إطار مهمتها للخدمات العامة.

المطلب الثالث: بطاقة تعريفية عن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الوسط

سنتطرق في هذا المطلب لمحة تاريخية لمؤسسة الكهرباء والغاز للوسط بالوادي، وتحليل هيكلها التنظيمي.[7]

الفرع الأول: لمحة تاريخية

شهدت الولاية تقدما ملحوظا في قطاع الكهرباء والغاز خلال العقد الأخير من القران الماضي من خلال تجسيد جملة من البرامج على غرار البرامج السابقة، منها برامج دعم ولايات الجنوب وبرامج ربط الأحياء والتحصيلات الاجتماعية، حيث بلغ الغلاف المالي المقرر لهذه البرامج والخاص بقطاع الكهرباء حوالي 200 مليار سنتيم وبشبكة تبلغ 700 كلم، 27000 توصيلة جديدة.

كما استفادت الولاية من مركزي تحويل بكل من غمرة وتندلة والرفع من طاقة مركز تكسبت، حيث يبلغ مجموع طاقة التحويل بالولاية 600 م.ف.أ بعدما كانت 120 م.ف.أ في سنة 2003، وهو ما يمثل نسبة تطور تقدر بـ: 500%

كما منحت الدولة نسبة تخفيض تسعيرة الكهرباء بنسبة 50% ابتداء من سنة 2008 لولايات الجنوب، وهذا في إطار برنامج رئيس الجمهورية، حيث يشمل هذا الدعم أكثر من 100000 مشترك آنذاك قيمة هذا الدعم 11.5 مليار سنتيم.

أما فيما يتعلق بالغاز فسجلت عدد الاشتراكات حوالي 12000 مشترك في إطار مشروع التوزيع العمومي للغاز على كافة تراب الولاية مطلع عام 2012، حيث قدر الغلاف المالي المسخر لهذا المشروع هو: 1270 مليار سنتيم لإنجاز 1000 كلم من شبكات الغاز الطبيعي.

[7] موقع سونلغاز، مرجع سبق ذكره

ويسهر على انجاز هذه البرامج طاقم شركة توزيع الكهرباء والغاز مكون من 258 موظف، من بينهم 72 إطارا و156 عون خبرة و30 عون تنفيذي موزعين عبر جميع مراكز الشركة.

انشأ مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي في أواخر الثمانينات حيث كان عبارة عن مندوبية تمثل المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، وبتاريخ 01/01/ 1991 تحولت المندوبية إلى مركز للتوزيع يضم مجموعة من المقاطعات وهي: الوادي، المغير والدبيلة.

أولا: البطاقة الفنية:

التسمية: المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي

تاريخ أول إنشاء: 01 جانفي 1990.

تاريخ التحول إلى شركة توزيع: جويلية 2005

1. المديرية المركزية: سونلغاز توزيع الوسط (البليدة)
2. الموارد البشرية: يبلغ عدد موظفي المديرية 258 موظف منها: 72 إطارا، 156 عون تحكم و30 عون تنفيذي.
3. خصائص الشبكة:

أ. بالنسبة للكهرباء:

- طول شبكة التوتر المتوسط: 2085 كلم
- طول شبكة التوتر المنخفض: 2000 كلم
- عدد مراكز التحويل: 2515 مركز.

ب. بالنسبة للغاز:

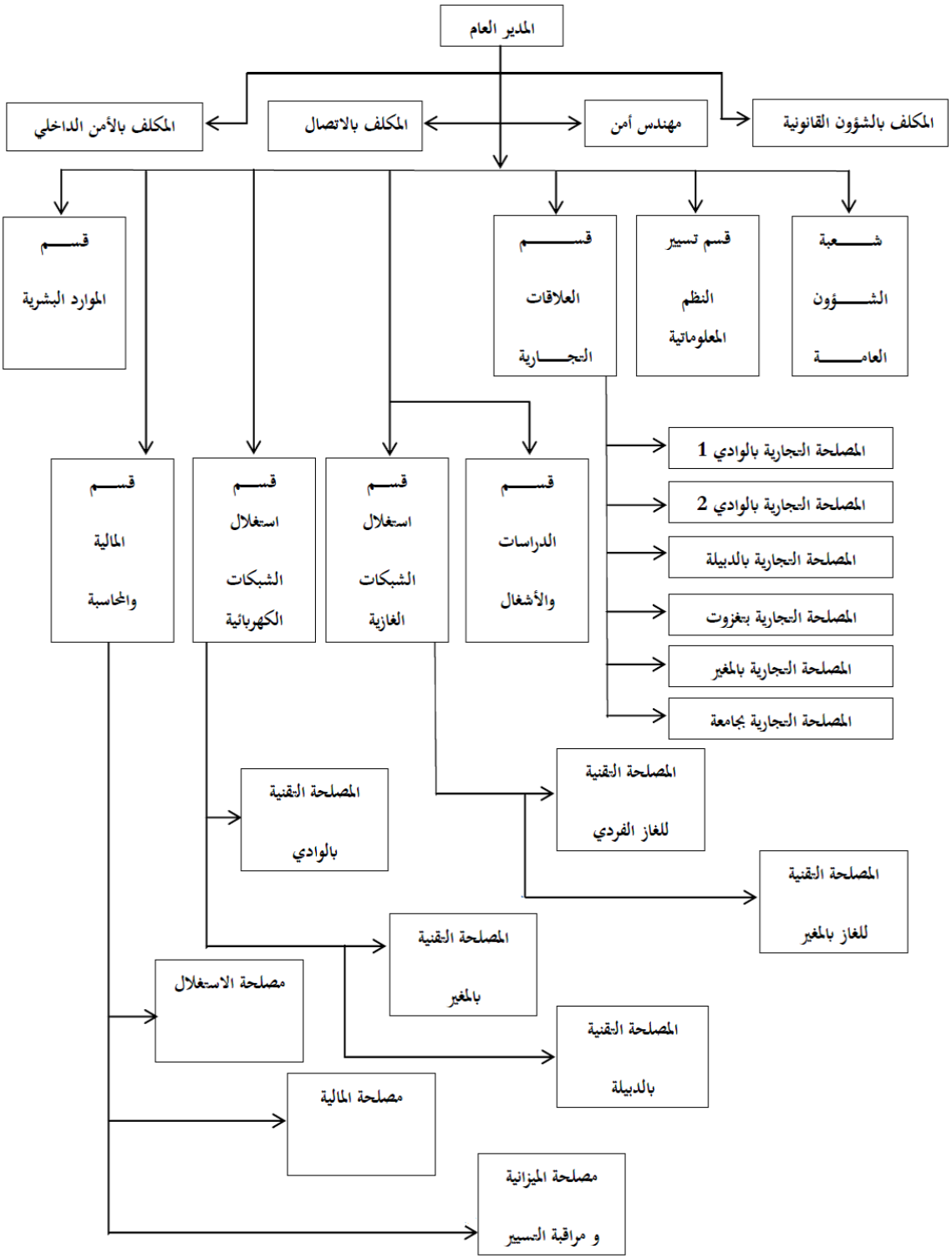
طول الشبكة: 223 كلم

مراكز التمويل بالطاقة الكهربائية: هناك ثلاث مراكز للتموين بالطاقة الكهربائية وهي: مركز تكسبت، مركز غمرة ومركز المغير.[8]

[8] مصلحة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي

الشكل رقم (03): يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز وسط – فرع الوادي –



المصدر: مؤسسة تورزيع الكهرباء والغاز بالوادي.

للقيام بأعمال المؤسسة في ظروف حسنة تعتمد هذه الأخيرة على مجموعة من الأقسام والمصالح التي يمكن التعرف عليها[9]:

1. **المدير العام:** ويتمثل دور المدير في الإشراف على جميع العمليات التي يقوم بها الفرع والمصادقة عليها ويقوم بدراسة جميع التقارير وتحليلها وتقديم نسخ منها للسلطات العليا ويتمثل دوره كذلك في مراقبة أداء العمال لعملهم وهو يمثل الفرع في المديرية الجهوية والمؤسسة الأم.
2. **المكلف بالشؤون القانونية:** وكان عبارة عن قسم تابع لقسم الوسائل ثم تغير وأصبح قسم مستقل يعمل على حل الخلافات بين الموظفين ويتمثل دورها كذلك في:
   1.2 مساعدة الهياكل في إدارة المشاكل القانونية للمؤسسة.
   2.2 تمثيل الشركة من مدير التوزيع بواسطة الوفد التوزيع أمام الحاكم واتخاذ إجراءات ودية من أجل المجتمع.
   3.2 متابعة تنفيذ قرارات المحاكم.
   4.2 اتخاذ تدابير لضمان استرداد الديون من جميع الأنواع.
   5.2 تعميم ونشر المعلومات المتعلقة بالمتطلبات القانونية وفي صياغة العقود و المواصفات.
3. **مهندس أمن:** ويمكن مهامه في ما يلي:
   1.3 جعل جدول زمني للزيارات مع برنامج النوعية.
   2.3 تحضير الاجتماعات نيابة عن مدير المبيعات.
   3.3 زيارة المواقع (يعمل الجديدة والقائمة).
   4.3 إعداد وهمية الحادث الغاز والكهرباء للمقاطعة.
   5.3 تنفيذ جميع المبادئ التوجيهية ومتطلبات السلامة.
   3.6 وضع برنامج سنوي من الإجراءات.

[9] www.sdc.dz/sdcara/spip.php?articlz1

4. **المكلف بالاتصال:** ويتمثل مهامه في ما يلي:

1.4 تطوير وتنظيم المعلومات للجمهور والعملاء الذين يستخدمون وسائل الإعلام المناسبة (النشرات والملصقات، والصحافة والإذاعة المحلية، و الكتيبات ...)، استنادا إل سياسيات التي وضعتها الشركة.

2.4 المشاركة مع الإدارة العليا للشركة.

3.4 المحافظة على علاقات وثيقة مع وسائل الإعلام (تلفزيون، راديو، صحف ...)

5. **المكلف بالأمن الداخلي:** ويتمثل مهامه فيما يلي:

1.5 إتباع جميع جوانب إدارة السلامة الداخلية لتوزيع الكهرباء والغاز الانقسامات (الدوائر) وكذلك الانقسامات ومكاتب المبيعات بشكل دائم.

3.5 إجراء عمليات تفتيش دورية للهياكل في التوزيع في ظل الاتجاه للتحقق من حالة الجهاز للأمن الداخلي.

6. **شعبة الشؤون العامة:** ويتمثل مهامه فيما يلي:

1.6 الإدارة والمصالحة لملف المساعدة واقتراح الإصلاحات وأصول الإخراج.

2.6تطوير وتنفيذ البرنامج الاستثماري.

3.6تنفيذ البرنامج وشراء المعدات في السوق المحلية وفي الخارج.

4.6إدارة عقود الصيانة وتفير وسائل النقل.

5.6يدير متجر للمعدات وتجهيزات الكهرباء والغاز.

7. **قسم تسيير النظم المعلوماتية:** ويتمثل مهامه فيما يلي:

1.7صيانة أنظمة التشغيل.

2.7 إدارة قواعد البيانات.

3.7 إدارة وصيانة أجهزة الحاسوب.

8. نظم إدارة المعلومات:

1.8 تركيب وتكوين، وصيانة وإصلاح أنظمة التشغيل:AIX، لينكس،....الخ.

2.8 إدارة شبكة الاتصال المحلية(LAN) والاتصالات.

3.8إدارة حسابات المستخدمين وحقوق الوصول إلى موارد البرامج والأجهزة على الخادم والشبكة.

4.8 صيانة معدات الشبكات والاتصالات السلكية واللاسلكية.

9. صيانة أجهزة الكمبيوتر:

1.9 تركيب وتحديث أنظمة التشغيل والمرافق العامة؛

2.9 تشخيص وإصلاح العطب أو الخلل ان وجد؛

3.9 تقديم المشورة والمساعدة للمستخدمين؛

4.9 جدول منتظم في مكاتب المبيعات لصيانة؛

10. قسم العلاقات التجارية: ويشمل مهام قسم العلاقات التجارية ما يلي:

1.10 إدارة جميع حسابات القبض(الجرد الدوري).

2.10 تقييد القيود المحاسبية للإدارة الإيرادات في مكاتب المبيعات.

3.10 الرقابة والتفتيش على الوكالات التجارية للاستفسار عن التطبيق الصحيح لقواعد العمل.

4.10 أسباب الامتثال للإلغاء فواتير وأوقاتهم.

11. الإدارة:

1.11 مساعدة وتقديم المشورة للعملاء.

2.11 اختيار المعدات وأساليب الاتصال، واختيار السعر، ومراقبة رد الفعل من السلطة.

12. الفواتير:

1.12 وضع الطاقة الشهرية بعد تصريحات متناقضة والتصرف نيابة عن التسويق التجاري.

2.12 دراسة استقصائية لمؤشر العدادات، وتقديم الفواتير والشيكات انسحاب ودفع الحوافز.

3.12 إدارة محفظة الملاء.

13. الرقابة والتفتيش:

1.13 دراسة والتعامل مع شكاوى العملاء.

2.13 وضع برنامج وثائقي، وتوفير مكاتب المبيعات.

3.13 إعداد تقارير مفصلة بعد كل عملية تفتيش.

4.12 إجراء مراجعة دورية من الضوابط، وتسليط الضوء على التحسينات.

14. الوكالات التجارية: وتتفرع إلى عدة مصالح تجارية وهي:

الجدول رقم(5): توزيع الوكالات التجارية

المصلحة التقنية	العنوان	المنطقة	الهاتف
الوادي	الوادي، كوينين، البياضة، الرياح، النخلة، العقلة، واد العلنده، ميه ونسه	تكسبت الوادي	-
الدبيلة	الدبيلة، حساني عبد الكريم، المقرن، حاسي خليفة، طريفاوي، الطالب العربي، بن قشة، دوار الماء، قمار، الرقيبة، سيدي عون، تغزوت، ورماس	نهج شعباني خليفة	-
المغير	المغير، جامعة، أم الطيور، اسطيل، تندلة، سيدي عمران، سيدي خليل، مرارة	شارع شارف محمد	-

المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز(سونلغاز) بالوادي.

وتقوم هذه الوكالات التجارية بعدة وظائف وهي ملخصة في النقاط التالية:

1.14 إدارة الأعمال اليومية، وتلك من الدرجة الأولى للموظفين.

2.14 إدارة المخزون من الطاقة.

3.14 ضمان استقبال العملاء(المطالبات، والاشتراكات، والتغيرات...الخ).

4.14 طلب الاجتماع للحصول على أفضل العملاء.

5.14 أخذ شكاوى العملاء بعين الاعتبار والبحث عن أسباب المشاكل.

15. قسم الدراسات والأشغال:

الدراسات الخدمات والكهرباء، والمجلس الوطني للمقاومة وبرنامج النظافة هي المسؤولة عن إدارة المشروع لبرامج الأعمال الكهربائية لربط عملاء جدد (NCR) والبرامج على ما يلي:

1.15 دراسة الطلبات التي وردت في اتجاه التوزيع.

1.16 جمع الملفات التقنية لتعمل على تنفيذه.

3.15 تنظيم المناقصات من المشاريع مع شركات في قطاع البناء.

4.15 مراقبة ورصد وتفتيش مواقع البناء من حيث البرمجة ونوعية الخدمات التي تقدمها الإدارة.

5.15 ضمان الامتثال للمعايير التقنية والسلامة.

6.15 تنسيق أنشطة مختلف الشركات والمشرفين على العمل.

أ- **من حيث الدراسات الكهرباء:** ويتمثل مهامه في ما يلي:

- الاهتمام في هذه الدراسة في اتصال من الكهرباء، والتي تلقتها إدارة التوزيع.
- المشاركة في إعداد ملفات المناقصة والدراسات.
- مراقبة وتفتيش مواقع البناء من حيث البرمجة ونوعية الخدمات التي تقدمها الإدارة.
- تحليل التقارير الواردة من الفروع.
- ضمان التنفيذ السليم لخطط العمل بما يتماشى مع خطط التنفيذ والمعايير.

- نشر وظيفة القبول و الموافقات والمشرفين على وحدات تحكم عمل الكهرباء.
- تطوير وصيانة قاعدة بيانات للمعلومات المالية والمادية والمراحل المختلفة لمعالجة المشاكل.

ب- من حيث الدراسات والغاز: ويتمثل مهامه في ما يلي:

- الاهتمام في هذه الدراسة في إيصال الغاز، والتي تلقتها إدارة التوزيع.
- المشاركة في إعداد ملفات المناقصة والدراسات.
- نشر وظيفة القبول والموافقات إلى وحدات تحكم عمل الغاز.
- تطوير وصيانة قاعدة بيانات للمعلومات المالية والمادية والمراحل المختلفة لمعالجة المشاكل.

16. قسم استغلال الشبكات الغازية:

1.16ضمان جودة واستمرارية شبكات الغاز .

2.16مراقبة استغلال الشبكات وصيانتها.

3.16 تطوير أساليب وتقنيات القياس على مستوى الشبكات.

4.16 المشاركة في تنفيذ البرامج والمخططات.

17. قسم استغلال الشبكات الكهربائية:

1.17 إعداد برنامج الصيانة والورشات من خلال مصالحها التقنية للحفاظ على جودة الخدمة، ومراقبة تطبيقها.

2.17 إعداد مخططات الشبكات الكهربائية.

3.17 إعداد تعليمات الاستغلال للمصالح القنية ومراقبة تطبيقها.

4.17 ضمان التواصل فيما يخص الاستغلال بين مراكز النقل والمديرية التقنية.

5.17 ضمان تسيير المحولات وتطوير حقول الكهرباء.

18. قسم المالية والمحاسبة: ويتضمن هذا القسم ما يلي:

1.17 ربط نشاطات مجوع البيانات المالية والمحاسبية.

2.18 متابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية والبريدية.

3.18 إعداد التنبؤات للخزينة في المدى القصير والمتوسط.

4.18 إعداد الميزانية السنوية.

5.18 القيام بدورات الرقابة والتفيش.

6.18 ضمان إنجاز المخططات المحاسبية.

7.18 ضمان التركيب المالي الخاص بالمشاريع الاستثمارية.

19. قسم الموارد البشرية:

يتضمن قسم الموارد البشرية سياسة تسيير الموظفين على مستوى منطقة التوزيع ويحدد الشروط الداخلية لتطبيق هذه السياسة التي تضمن السير الحسن للعمال ويقوم هذا القسم أيضا ب:

1.19تنفيذ سياسات إدارة الموارد البشرية التي بدأتها المديرية العامة.

2.19ضمان التنظيم الإداري للموظفين.

3.19التأكد من حفظ السجلات الإدارية للموظفين.

4.19ضمان ومراقبة و التحكم في ظروف تطبيق قواعد إدارة شؤون الموظفين.

5.19التنسيق مع مركز الصحة المهنية والوكالات الخارجية.

6.19ضمان الحفاظ على الموظفين الإحصائية، وتحديثها و إضفاء الطابع الرسمي على لوحة أجهزة القياس في إدارة التوزيع بأكملها.

المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: تحليل الميزانية لمؤسسة سونلغاز لسنة 2013

تعتمد مؤسسة سونلغاز في اعدادها للقوائم المالية للسنة 2013 على النظام المالي المحاسبي لإعطاء صورة عن مركزها المالي و ذلك من خلال الميزانية بشقيها (الاصول و الخصوم) و كذلك قائمة الدخل ما يعرف بـ جدول حسابات النتائج. و من جملة ما تحصلنا عليه من كشوفات مالية خلال دراستنا الميدانية لهذه المؤسسة نجد كل من :

- الميـزانية الختامية؛
- —جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة؛
- ميزان المراجعة؛
- قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)؛

و عليه فسنعرض هاتين القائمتين الاوليتين نظرا للأهمية البالغة التي يكتسينها هاتين الوثيقتين في اعداد القوائم المالية واللتان تعطيان صورة مكبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة، و هما كالآتي :

- الميزانية الختامية؛
- جدول حسابات النتائج.

مع العلم ان هناك بعض الحسابات لا تستخدمها المؤسسة و هي موجودة في النموذج الاصلي للميزانية الختامية وفق النظام المالي المحاسبي الموجود في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25 مارس 2009، ص 28 و 29 و 30 على التوالي.

الفرع الاول: الاصـول

مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز وسط السنة : 2013
وحدة :الـوادي

ميزانية السنة المالية المقفلة في : 2013/12/31

الأصـــــــــــــــل	ملاحظة	صـافي N	اهتلاك رصيد N	صافـــــــي N-1
أصول غير جارية				
فارق يسن الاقتناء- المنتوج الايجابي أو السلبي				
تثبيتات معنوية				
تثبيتات عينية				
أراضي		4.348.776.33		4.348.776.33
مبـــاني		10.036.994.06	3.025.538.54	7.011.455.52
تثبيتات عينية أخرى		1,416,368,383.12	314,336,319.15	1,032,673,659.89
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات يجرى انجازها		6,465,778,265.32	-	5,860,349,468.96
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضوع معادلة				
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها				
سندات أخرى مثبتة				
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية				
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الأصل غير الجاري		20,363,889,399.08	4,991,761,440.57	12,874,498,547.73
أصول جاريـــة				
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		188,100.00		403.43ة975
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة				
الزبائـــــــــن		1,333,944,002,57	152,174,856.33	1,073,641,346.73
المدينون الاخرون				
الضرائب وماشابهها		461,095,009.51		244,656,135.15
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة		847,374,970.10	397,694.75	1,165,028,656,43
الموجودات وما شابهها				
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى		0.00	0.00	0.00
الخزينـــــــــــة		0.00	0.00	0.00
مجموع الأصول الجارية		**2,757,717,317.21**	**152,572,551.08**	**2,878,125,791.19**
المجموع العام للأصول		**23,121,606,716.29**	**5,144,333,991.65**	**15,752,624,338.92**

المصدر : مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة سونلغاز وكالة –الوادي–

- **قراءة مختصرة لأصول المؤسسة:**

أ- **الاصول الغير الجارية** : نلاحظ ان الاستثمارات لم تهتلك وبقيت على حالها، في حين توجد استثمارات قد تم اهتلاكها وكونت لها مؤونة، ومثال ذلك عن الحالة الاولى :

- الاراضي و التي قدرت بـ 4,348,776,33 دج، والسبب هو عدم استغلالها و لأغراض أخرى خاصة بالمؤسسة؛

أما في الحالة الثانية فنجد ان هناك استثمارات تم اهتلاكها وكونت لها مؤونة خسائر وهي :

- مباني والتي قدرت بـ 10,416,368,383,12دج، والتي تتمثل في مباني تمتلكها المؤسسة متمثلة في مقرها و فروعها و وحدات توزيع و مخازن و حظيرة للسيارات و الشاحنات و معدات و الخ... اهتلكت و قدرت مؤونتها بحوالي .:.314,336,319,.15 دج،

ب- **أصول جارية** :

نلاحظ ان الاصول الجارية تمثلت في مؤونة للزبائن والتي كونت احتمالا لعدم تسديد الديون المتعلقة بهم كما نلاحظ ايضا ان هناك حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة كونت لها مؤونة هي كذلك تحسبا لأي طارئ يكون داخل السيرورة المحاسبية للمؤسسة؛

مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز وسط **السنة : 2013**
وحدة :الوادي

ميزانية السنة المالية المقفلة في : 2013/12/31

الخصـــــــوم	ملاحظـــــــــــة	سنة 2012	سنة 2013
رؤوس الأموال الخاصة			
راس المال الصادر			
راس المال غير المطلوب			
العلاوات و الاحتياطات(1)			
فارق إعادة التقييم		161 ,622,411.26	161 ,622,411.26
فارق المعادلة (1)		-688,538,635.12	0.00
النتيجة الصافية			
رؤوس الاموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد		-52,805,288.77	-30,670,430.46
حصة الشركة المدمجة (1)		/	/
حصة ذوي الأقلية (1)		/	/
المجمـــــــوع (1)		13,182,295,202,18	11,392,866,587,42
الخصوم الغير الجارية			
القروض والديون المالية		35,532,843,25	27,644,889.91
الضرائب(المؤجلة و المرصود لها)		0.00	29,916,125,87
الديون الاخرى الغير الجارية		0.00	0.00
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا		3,516,785,761.47	3,007,489,833.97
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		3,552,318,604.72	3,065,050,849.75
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة		902,093,346.76	1,014,898,261.73
الضرائب		25,524,979,88	34,382,987.75
الديون الأخرى		315,040,591.10	245,425,652.27
خزينة الخصوم		0.00	0.00
مجموع الخصوم الجارية(3)		1,242,658,917.74	1,294,706,901.75
المجموع العام للخصـــوم		17,977,272,724.64	15,752,624,338.92

- **قراءة مختصرة لخصـوم المؤسسة:**

نلاحظ ان لخصوم المؤسسة 3 أقسام :

أ- رؤوس اموال خاصة؛

ب- خصوم غير جاريــة،

ت- خصوم جــارية.

وعلى ضوء هدا التقسيم ومن خلال الوثيقة التي امامنا والمقدمة من طرف المؤسسة نرى انه قد تم مقارنة بين سنتين 2012 و 2013 ربما في محاولة لتقييم اداء المؤسسة والدفع بها لتقديم الافضل لزبائنها وتحسين خدماتها و بالتالي تعمل المؤسسة من سنة الى أخرى على الحفاظ على الثقة المقدمة لها من زبائنها و تحسين صورتها و الحفاظ على مصداقيتها من خلال اعدادها لهدا القوائم المالية التي تعكس صورة مركزها المالي و الوضعية المالية لها.

ادن ومن خلال قراءتنا المختصرة و المبسطة جدا لميزانية المؤسسة نلاحظ انه قد تساوت الميزانية لسنة 2013 و في جانبيها جانب الاصول و كذلك جانب الخصوم والمجموع قدر بـ:
15,752,624,338.92دج

الفرع الثالث: جدول حسابات النتائج

1- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة :

مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز وسط **السنة : 2012**

وحدة :الـوادي

جدول حسابات النتائج حسب الطبيـعة

البيـــــــــان	سنة 2012
المبيعات و المنتجات الملحقة	4,381,043,848.65
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	0.00
الإنتاج المثبت	0.00
إعانات الاستغلال	0.00
1- إنتاج الـسنة المالـــــــــية	4,381,043,848.65
المشتريات المستهلكة	-62,110,589.21
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	-178,848,735.72
2- استهلاكـات السـنة المـــــــالية	-3,474,907,213.67
3- القيمة المضافـة للاستـــــغلال (1-2)	906,136,634.98
أعباء المستخدمين	-440,276,501.89
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	-83,873,325.00
4- إجمالي فائـــض الاستغلال	381,336,511.21
المنتجات العملياتية الأخرى	81,908,831.62
الأعباء العملياتية الأخرى	-45,000.00
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة	-442,795,972.47
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	0.00
5- النتيجة العملياتية	40,440,370.36
المنتوجات المالية	0.00
الأعبـاء الماليـــة	-11,488.43
6- النتـــيجة المالـــــــــــية	-11,488.43
7- النتيجة العاديـــة قبل الضرائب (5+6)	40,428,881.93
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0.00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	29,041,487.44
مجموع منتجات الأنشطة العادية	4,462,952,680,.27
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-4,393,482,310.90
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	69,470,369.37
عناصر غير عادية (منتجات) يجب تبيينها	
عناصر غير عادية (أعبـاء) يجب تبيينها	
9- النتيجة غير العادية	0.00
10- صافي نتيجـة السنـة الماليـة	69,470,369.37

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة سونلغاز وكالة–الوادي–

- **قراءة مختصرة لجدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للمؤسسة :**

من خلال التطرق لجدول حسابات النتائج او ما يعرف ب (قائمة الدخل) نلاحظ ان المؤسسة قامت بعمليات محاسبية متعددة كما قد قامت بشراء و بيع خلال السنة المالية و تمت كل هذه العمليات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يسمح لها بالقيام بهده العمليات بكل سهولة ويعطيها أرياحية اكثر فالعمل مما يجعل القوائم المالية اكثر مصداقية و شفافية الشيء الذي يجعل المؤسسة تعمل للوصول الى اهدافها المرجوة.

المطلب الثاني: النتائج والمناقشة

بعد دراسة القوائم المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالوسط، يليها عملية إستخلاص النتائج.

الفرع الأول: النتائج المستخلصة من الدراسة

من خلال إجراء الدراسة التطبيقية في المؤسسة وبعد إجراء عملية التعرف على اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي تبين لنا عدة نتائج نذكر منها :

- تستعمل مؤسسة سونلغاز برنامج المعلوماتية المحاسبي والذي يدعى بـ "حساب HISSAB " في إعداد القوائم المالية وذلك من خلال إدراج يوميا كل العمليات المحاسبية التي تطرأ و تستدعي التغيير في القوائم المالية.
- إن مؤسسة سونلغاز بدأت بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في سنة 2011أي يعتبر النظام حديث الولادة ورغم ذلك لم تجد صعوبة في تطبيقه.
- ضرورة إعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وذلك لتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- إنمصداقيةإعدادالقوائمالماليةتكمنفيالاحتفاظبالوثائقوالمستنداتالمحاسبية.
- يقوم بإعداد القوائم المالية مصلحة المحاسبة والمالية
- تعتمد المؤسسة محل الدراسة في اعداد تقاريرها على الحاسبات باللغة الاجنبية " الفرنسية" وهذا ما استدعى إلى محاولة منها لتسهيل للباحث أو المطلع أن نقوم بإعدادها باللغة العربية للتوافق مع منهجية البحث.

الفرع الثاني : مناقشة النتائج المستخلصة

- تعتمد على القانون التجاري و ذلك من خلال مسك المؤسسة للدفاتر المحاسبية اليومية و هي دفاتر الجرد حسب المادة 09 و 10 من القانون التجاري ويعتمد على النظام المحاسبي في تنظيم المحاسبة وذلك من خلال إعداد القوائم المالية و التي تتمثل في:

✓ الميزانية.

✓ جدول حساب النتائج.

✓ جدول تدفقات الخزينة.

✓ جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

✓ الملاحق.

- على المؤسسة التأكد من أن فرضية استمرارية النشاط قائمة، و في حالة عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لابد من شرح الأسباب و تبيان كيفية إعداد هذه الحالة.
- إن فرضية محاسبة الالتزامات متوفرة.
- إن المعلومات التي أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إلا أذا كان هناك تغيير ملحوظ في طبيعة العمليات أو التغيرات التي جاء بها المعيار.
- كل عنصر معتبر (significatif) يظهر بمفرد (مستقلا) و كل العناصر غير المعتبرة تجمع.
- لا تتم المقاصة بين الأصول و الخصوم إلا إذا استلزم ذلك أو سمح معيار خاصب ذلك ويمكن القيام بمقاصة بين الأعباء و الإيرادات إذا كان هناك معيار يلزم أو يسمح بذلك أو تكون ناتجة عن عمليات متشابه و غير معتبرة.
- كل معلومة رقمية تقارن بالدورة السابقة، و على المؤسسة ذكر أسباب تغيير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية مقارنة الأرقام المحتوات مع أرقام الدورات السابقة و الدورات اللاحقة للدورة المعينة.
- كل قائمة مالية تحمل اسما لمؤسسة مع ذكرها لوثيقة تخص المؤسسة لوحدها أما لمجمع، تاريخ الوثيقة العملة المستعملة و التقريب في الأرقام.
- حسب مبدأ استمرارية النشاط فإن كل مؤسسة لها تنظيم محاسبي جيد يمنعها من الوقوع في بعض المشاكل مثل الإفلاس والسرقة.

- لكي تكون لنا جودة في القوائم المالية، يجب أن تكون هناك موثوقية ومصداقية في المعلومات التي تم معالجتها و رقابتها وعرضها وتبليغها حسب المادة 10 من القانون 11/07.
- أن سيرورة المعلومة المحاسبية تمر بالمصالح التابعة لقسم المالية والمحاسبة التي تجعل المعلومات المالية ذات النظام و المصداقية لمصلحة المحاسبة مما يسهل عمل المحاسب في التسجيل المحاسبي.
- أن الاحتفاظ بالوثائق والمستندات المحاسبية وذلك من خلال ضمان التسجيل المحاسبي وهذا يعطي مصداقية حول القوائم المالية التي يسند إليها من أجل إعداد قوائم مالية صادقة حسب المادة 17 من قانون 11/07.
- أي أن إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يجب أن تكون معدة أو مبنية على جميع مخرجات النظام المحاسبي المالي.

خلاصة الفصل:

بعد أن قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوسط –الوادي– والتعرف على القوائم المالية التي تقوم بإعدادها وفق النظام المحاسبي المالي استخلصنا النقاط التالية:

✍. تعتبر المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي من أهم المؤسسات العمومية الجزائرية لما لها من دور هام في الاقتصاد الوطني، فوجود نظام مراجعة داخلي جيد يعتبر ضرورة حتمية لحماية الأهداف المسطرة من طرف المسؤولين.

✍. وللتعرف على القوائم المالية في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي اعتمدنا على القوائم المالية من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة و كذا الاتصال المباشر مع الموظفين المنفذين والمتدخلين في مختلف مراحل وإجراءات اعداد القوائم المالية.

✍. ويمكننا القول بأن مؤسسة سونلغاز بدأت بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في سنة 2011 م أي يعتبر النظام حديث الولادة ورغم ذلك لم تجد صعوبة كبيرة في تطبيقه من حيث إعداد القوائم المالية ويرجع ذلك للطاقم الجيد لدى المؤسسة.

أولا: باللغة العربية

1. الكتب:

- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، ط 1، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- خليل الشماع، خالد أمين عبد الله، التحليل المالي للمصارف إتحاد المصارف العرب، الطبعة الثانية، الأردن، 2006.
- خليل الدليمي، عبدالرزاق الساكني، نواف فخر، مبادئ المحاسبة المالية الجزء الأول ،ط1،دار الثقافة للنشر و التوزيع،2011.
- ريتشارد شرويدر و آخرون، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
- طارق عبدالعالحماد،التقاريرالماليةأسسالإعدادوالعرضوالتحليل،الدارالجامعية،الإسكندرية، 2002.
- عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول و مبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلام للنشر و التوزيع،الكويت، 1990.
- علي أحمد أبو الحسن، و محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة، المفاهيم و معايير القياس و الإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- عمر السيد حسنين، فصول من تطور الفكر المحاسبي معالجات تطبيقية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر،بيروت، 1986.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان،الأردن، 2008 .
- محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية إعداد و عرض القوائم المالية، جزء الأول، دار التعليم الجامعي للنشر و التوزيع،مصر، 2014.
- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2006 .

✍ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الدار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

2. المذكرات:

✍ بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، **أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، جامعة أم البواقي – الجزائر، جويلية، 2012.

✍ حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق**، أطروحةدكتوراه، جامعة الجزائر، 2006 .

✍ خالد مقدم، **تبني معايير المحاسبة الدولية كنظام محاسبي في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية**، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

✍ دراسة شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، جامعة العقيد الحاج لخضر- باتنة، 2009.

✍ منصوري الزين،**أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وابعاد الافصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر**، جامعة الجزائر، نوفمبر 2011.

3. المجلات والدوريات:

✍ بن بلغيث مدني، **إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربةالجزائر)**، مجلة الباحث، العددالأول، مجلة تصدر عن كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعةورقلة، 2002.

✍ ربيع بوصبيع العايش،فاتح سردوك، عابي خليدة، **أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر**، ملتقى بعنوان واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة الوادي، 2013.

✍ ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني(دراسةمقارنة)**،الملتقى الدولي الأول حول: **النظام المحاسبي المالي الجديد NSCFفي ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية (تجارب،تطبيقات وأفاق)**، جامعة الوادي يومي17و18 جانفي2010.

4. القوانين:

✍ الجريـدة الرسميـة، القـانون رقـم 07-11 المتضـمن النظـام المحاسـبي المـالي، العـدد 74، الجزائـر، 2007 المادة12

✍ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، العدد 27، الجزائر، 2008، المادة.

ثانيا: باللغة الأجنبية

- A.KADDOURI, A.MIMECHE, Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG édition, Alger 2009
- SACI Djelloul, Comptabilité de l'entreprise et système économique, L'expérience Algérienne, O. P. U., Alger 1991,
- Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, Edition DUNOD, 2004.
- Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris 2002.

ثالثا: المراجع الالكترونية:

- http://www.benbelghit.com/cours/cours1/4_cour_scf.pdf
- http://www.sonelgaz.dz