وزارة التـعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 08 ماي 1945 قالمة
كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

مـذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهـــادة المـــاستر
فرع علوم التسيير
تخصص: مالية المؤسسات

تحت عنوان

العنوان
الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي
دراسة تطبيقية مؤسسة

من إعداد الطلبة

طاهري حافظ
منصر ياسين

تحت إشراف الأستاذ(ة)

نرجس حداد

السنة الجامعية:2011-2012

اللغة العربية :

الكتابة تكون بخط: **simplified arabic**

الحجم : 14 (la Taille)

مابين الأسطر :cm 1. (Espacement)

الهوامش(les marges):cm 2.5 سم من الأعلى و الأسفل (3 سم يمين، 2سم على يسار، أعلى)

فيما يتعلق بالتهميش:10 سم

اللغة الفرنسية:

الكتابة تكون بخط(police font): Time new roman

حجم (Taille):12

ما بين الأسطر(Espacement) 1. cm

الهوامش(Les marges) 2.5 cm (bras, droit, gauche, haut)

- **العنوانين سميكة (gras) بدون تسطير (pas soulignement)**

الترقيم:

1

1-1

1.1.1 ⟶ a.1⟶ 1.11.

ملاحظات هامة:

- تجنبوا الألوان
- العناوين سميكة (gras).

الإهداء

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ومجدك على من أنعمت علي من نعم لا تحصي منها...

توفقيك إيانا لانجاز هذا العمل المتواضع.

اهدي ثمرة جهدي إلى :

أمي:المرأة التي تفانت في تربيتي وكانت وراء كل نحاجتي، فأنت نبراس حياتي ومصدر قوتي ،وقلعتي التي أتحصن بها،إلى قمة التضحية والوفاء،إلى التي تحملت الشقاء يسرا من اجل تعليمي،إلى التي كانت شمعة صامتة تحترق من اجل أن تنير لي دربي والتي ترقبت نجاحي بنفسية ممزوجة بين الحزن والفرح ،إليك يا أمي حفظك الله.

أبي: من كان سندا لي لي وتاجا ارفع به راسي إلى من اكتوى بلسعات الدهور وذاق مرارة الحياة ليحيي أولاده ،إلى من ثابر ليلا ونهرا وحرا وبردا من اجل تربيتي ،اى من وفر لي كل الإمكانيات الضرورية لمواصلة الدراسة وتقديمه لي النصائح والتشجيعات الهادفة التي كانت حافز النجاح ،إليك يا أبي محمد السعيد حفظك الله .

اخوي:زكي ونور الدين و خطيبته مروى متمنيا لهم السعادة والذرية الصالحة.

أهلي:كل خالاتي وعماتي وجميع أبنائهم والى روحي عامر وعمي حمد الذين رحلا عنا وتركا فراغا رهيبا في حياتنا رحمكما الله ولن ننساكم ماحيينا إلى لبنى وراضية متمنيا لهما النجاح في البكالوريا

ياسين :صديقي الذي لم اعرفه من قبل ، حتى جمعت المذكرة بيننا ولم أكن أتصور إن قلبه بشاسعة البحر ،أشكرك لأنك كنت صبورا معي ، وقاسمتني صعاب هذا العمل المتواضع والى كل عائلتك الكريمة "منصر".

أصدقائي:جميعهم دون استثناء لكي لا انسي احد

الى بنت عمتي هادية ورفيقت الدرب متمنيا لها النجاح في الحياة الجامعية

وفي الأخير إلى كل من ذكرته في قلبي ونسيه قلمي.

"حافظ"

الإهداء

احمد الله جزيل نعمه، واشكره شكر المعترف بمننه وآلائه.

واصلي و اسلم على صفوة أنبيائه وعلى أصحابه وأوليائه.

وعزاء حروفي في كتابتها تنبض فوق الصفحات وتجسد معاني الكلمات وأي كلمات:

"وقضى ربك إلا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا ".

أمي: من حملتني وتحملت كل العناء ،يا من أرشحها أميرة النساء ، إليك يا من كان وما زالت

البلسم والدواء ، يارمز الحب والعطاء.

"أمك ثم أمك ثم أمك"

أهديك نجاحي لأنك سر كفاحي ،أهديك فرحتي لأنك سر سعادتي.

أبي ،إلى من كان سندا لي وتاجا ارفع به راسي إلى من اكتوى بلسعات الدهر.

وذاق مرارة الحياة لأحي أنا، إلى من علمني أني خلقت للنجاح وليس للفشل.

إلى رجل لا ينسى ولا يعرف النسيان، قدمت لنا يا أروع الآباء.

والى جميع إخوتي وأعمامي وأخوالي وخالاتي وعماتي وجميع أبنائهم

والى جميع الأصدقاء والأحباب وكل من يعرفني.

ياسين

التشكرات

عملا بقوله تعالى :"فاذكروني أذكركم واشكروا لي ولا تكفرون ".

صدق الله العظيم

أول وخالص شكر لله عز وجل الذي منحنا الصبر والقوة والإيمان

وإعطانا من المقدرة ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العمل المتواضع.

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك .

ومن تمام شكره تعالى أن نشكر أهل الفضل فضلهم وجهدهم وان نتعرف لهم بحقهم لقوله صلى الله عليه وسلم:

"لا يشكر الله من لا يشكر الناس ".

نتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان للأستاذة المشرفة:

"نرجس حداد" لما قدمته لنا من توجيهات ونصائح ومساعدتها لنا ومحاولاتها في التبسيط والإلمام بجميع جوانب البحث وذلك بكثير من العطاء وحسن الترحاب

فتحية شكر وعرفان وامتنان لكل من حمل راية العلم وامن بفكرة

"العلم نور والجهل ظلام "

ونشكر كل من قدم لنا العون خاصة الأستاذ بشيشي وليد

كما لا يفوتنا أن تقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية.

فهرس المحتويات:

تشكرات
فهرس المحتويات.....
قائمة الأشكال والجداول.....
قائمة المختصرات.....
المقدمة العامة.....أ- ه
الفصل الأول:المؤسسة و المحاسبة و واقع التنظيم المحاسبي في الجزائر
مدخل الفصل الأول.....02
المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية.....03
المطلب الأول:مفهوم المؤسسة الاقتصادية وخصائصها..... 03
أولا:مفهوم المؤسسة الاقتصادية.....03
ثانيا:خصائص المؤسسة.....04
المطلب الثاني: وظائف المؤسسة الاقتصادية.....05
أولا: وظائف الاستغلال.....05
ثانيا: وظيفة الموارد البشرية.....06
ثالثا: الوظيفة المالية.....07
المطلب الثالث: أهداف المؤسسة.....07
أولا: الأهداف الاجتماعية والاقتصادية.....07
ثانيا: الأهداف الثقافية والرياضية.....08
ثالثا: الأهداف التكنولوجية.....08
المطلب الرابع:تصنيفات المؤسسة.....08
أولا: أنواع المؤسسات تبعا للشكل القانوني.....08
ثانيا: أنواع المؤسسات تبعا لطبيعة الملكية.....08
ثالثا: أنواع المؤسسات تبعاً للطابع الاقتصادي.....09
رابعا:أنواع المؤسسات تبعا لحجم المؤسسة.....10
المبحث الثاني: ماهية المحاسبة.....11
المطلب الأول:نشأة و مفهوم المحاسبة.....11
أولا:نشأة المحاسبة وتطورها عبر التاريخ.....11
ثانيا:مفهوم المحاسبة وتعريفها.....14
المطلب الثاني:الوظائف و المبادئ الأساسية للمحاسبة.....16
أولا:المبادئ المحاسبية.....16
ثانيا: وظائف المحاسبة.....18
المطلب الثالث: الفرضيات والقيود المحاسبية.....19
أولا: فرضيات المحاسبة.....19
ثانيا:القيود المحاسبية (المحددات).....20
المطلب الرابع :فروع المحاسبة وأهدافها.....21
أولا :الفروع المحاسبية.....21
ثانيا: أهداف المحاسبة في المؤسسة.....23
المبحث الثالث: واقع التنظيم المحاسبي في الجزائر.....24
المطلب الأول:مفهوم وهيئات التقييس المحاسبي في الجزائر.....24
أولا:مفهوم التقييس المحاسبي في الجزائر.....24
ثانيا:هيئات التقييس المحاسبي في الجزائر.....25
المطلب الثاني:أعمال التقييس المحاسبي في الجزائر.....29

أولا:التقييس المتعلق بممارسة مهنة المحاسبة.....29
ثانيا:التقييس المتعلق بالطرق والمبادئ العامة للمحاسبة.....30
ثالثا:التقييس المتعلق بالمهام 32
المطلب الثالث:عرض المخطط الوطني المحاسبي.....34
أولا:نشأة وتطور المخطط المحاسبي الوطني.....34
ثانيا:تعريف المخطط الوطني للمحاسبة.....35
ثالثا:خصائص المخطط المحاسبي الوطني.....35
المطلب الرابع:الشكل العام وأهداف و مبادئ المخطط الوطني للمحاسبة.....36
أولا:المبادئ الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة.....36
ثانيا :أهداف المخطط المحاسبي الوطني.....37
ثالثا: الإطار الشكلي.....38
المبحث الرابع:دراسة نقدية للمخطط الوطني للمحاسبة.....39
المطلب الأول:من حيث الأهداف والمبادئ والطريقة التي اعد بها المخطط المحاسبي.....39
أولا:الكيفية والطريقة التي أعد بها المخطط الوطني للمحاسبة.....39
ثانيا: أهداف المخطط الوطني للمحاسبة 40
ثالثا: المبادئ و الفروض المحاسبية 40
المطلب الثاني:من حيث معالجة العمليات ومعايير تصنيف الحسابات.....44
أولا:عدم معالجة بعض العمليات المهمة.....44
ثانيا:معايير تصنيف الحسابات.....45
المطلب الثالث:المصطلحات المستعملة وقواعد سير الحسابات.....47
أولا:المصطلحات.....47
ثانيا:قواعد سير الحسابات.....49
المطلب الرابع:من حيث قواعد وطرق التقييم و القوائم المحاسبية الختامية.....50
أولا:قواعد وطرق التقييم.....50
ثانيا:القوائم المحاسبية الختامية.....51
خلاصة الفصل الأول.....53
الفصل الثاني:النظام المحاسبي المالي الجزائري
مدخل الفصل الثاني.....55
المبحث الأول :المعايير المحاسبية الدولي.....56
المطلب الأول :ماهية و نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها.....56
أولا:ماهية معايير المحاسبية الدولية.....56
ثانيا :نشأة المعايير المحاسبية الدولية.....56
ثالثا :أهمية المعايير المحاسبية الدولية.....57 رابعا :
أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية.....58
المطلب الثاني:لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC 59
أولا :نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية.....59
ثانيا :إجراءات تطوير معايير المحاسبة الدولية..... 60
ثالثا:أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية..... 61
المطلب الثالث :مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB 66
المبحث الثاني: إطار النظام المحاسبي المالي.....70
المطلب الأول :الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي.....70
أولا: أعمال اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني.....70
ثانيا: أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي 73

ثالثا: الاختيار الجزائري للإصلاح.....74
المطلب الثاني:إطار النظام المحاسبي المالي.....75
أولا: النظامان المحاسبيان الأساسيان وتأثيرهما على المرجعيات المحاسبية.....75 ثانيا:
تعريف و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.....77
المطلب الثالث:الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية..... 78
أولا:الإطار التصوري.....78
ثانيا:المبادئ المحاسبية الأساسية.....79
ثالثا:المعايير المحاسبية.....81
المطلب الرابع تنظيم المحاسبة الكشوف المالية الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة 81
أولا:تنظيم المحاسبة.....81
ثانيا:الكشوف المالية.....82
ثالثا:الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة.....85
رابعا:تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.....85
المبحث الثالث: قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات وكيفية التقييم والإدراج في
الحسابات و تقديم الكشوف المالية مدونة الحسابات وسيرها.....86
المطلب الأول:قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات.....86
أولا:مبادئ عامة.....86
ثانيا:قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات.....88
المطلب الثاني:الكيفيات الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات.....91
أولا: العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب أطراف أخرى.....91
ثانيا: الإدماج -تجمع الكيانات – الحسابات المدمجة.....91
ثالثا: العقود الطويلة الأجل 92
رابعا: الضرائب المؤجلة..... 92
خامسا: عقد إيجار التمويل 93
سادسا: المنافع الممنوحة للعاملين.....93
سابعا: العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية..... 93
ثامنا: تغييرات التقديرات، أو الطرق الحسابية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان.....94
تاسعا: الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة.....94
المطلب الثالث:تقديم الكشوف المالية.....94
أولا: الميزانية.....94
ثانيا:حسابات النتائج.....95
ثالثا: جدول سيولة الخزينة(الطريقة المباشرة وغير المباشرة).....96
رابعا: جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة 96
خامسا:ملحق الكشوف المالية 97
المطلب الرابع:مدونة الحسابات وسيرها.....97
أولا:مدونة الحسابات.....97
ثانيا:سير الحسابات.....98
المبحث الرابع :منهجية تطبيق النظام المحاسبي المالي.....106
المطلب الأول: التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي..... 106
أولا:التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي 106
ثانيا:تسيير التغييرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي..... 106
ثالثا:مسالة عدم مساس الميزانية الافتتاحية.....108
رابعا:التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.....108

المطلب الثاني:الإعدادات للانتقال وتحويل أرصدة الحسابات..... 109
أولا: الإعدادات للانتقال.....109
ثانيا:تحويل أرصدة الحسابات..... 110
المطلب الثالث:إعادة المعالجة.....112
أولا:الحسابات التي لم يتم إعداد مطابقتها.....112
ثانيا:معالجة الحسابات الانتقالية.....112
المطلب الرابع:إتمام "الانتقال" وإعداد الكشوف المالية 2009.....113
أولا:مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال..... 113
ثانيا: تصديق الميزانية الافتتاحية..... 114
خلاصة الفصل الثالث.....115
الفصل الثالث:دراسة تطبيقية حالة شركة فرفوس فرع somiphos
مدخل الفصل الثالث.....117
المبحث الأول : نبذة عن مؤسسة.....118
المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة الأم فرفوس.....118
المطلب الثاني: نبذة تاريخي عن فرع somiphos..... 119
المطلب الثالث : إطارات وموظفي المؤسسة.....121
المطلب الرابع:وضعية المؤسسة.....123
المبحث الثاني: قائمة الميزانية" الحصيلة "حسب النظام الجديد.....125
المطلب الأول : ميزانية الأصول حسب النظام المحاسبي المالي لسنة 2009.....125
المطلب الثاني : ميزانية الخصوم حسب النظام المالي الجديد لسنة 2009.....128
المطلب الثالث: عرض جدول حساب النتائج لسنة 2009..... 131
المطلب الرابع:جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي لسنة 2009.....136
المبحث الثالث: عرض حصيلة 2010 حسب النظام المالي الجديد.....138
المطلب الأول:ميزانية الاصول2010.....138
المطلب الثاني:ميزانية الخصوم2010.....140
المطلب الثالث :جدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة2010.....141
المطلب الرابع: القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.....143
خلاصة الفصل الثالث.....146
الخاتمة العامة.....148
قائمة المراجع.....153
الملاحق.
الملخص.

المقدمة العامة:

تعتبر المؤسسة نظام ديناميكي دائم التحول، يتفاعل في ظل محيط اقتصادي جد معقد، أصبحت فيه احتياجات المسيرين والمتعاملين الخارجيين(الدولة، المساهمين، البنوك....)من المعلومات تتزايد يوما بعد يوم وبإلحاح وسرعة كبيرين.

تتكفل المحاسبة باعتبارها أهم نظام معلومات في المؤسسة، بمهمة وصف وترجمة الأحداث المتعددة والمتنوعة التي تحدث في حياة المؤسسة وتقديمها إلى مستعمليها.

إن نظام المعلومات المحاسبي من أكثر أنظمة معلومات المؤسسة نضجا وتطورا، نظرا للممارسة الطويلة للمحاسبة (كتقنية، ووظيفية، وكنظام للمعلومات).

يشكل المخطط المحاسبي الإطار النهائي الذي تصاغ فيه المعلومات المحاسبية .فبقدر ما يكون المخطط المحاسبي متناسقا في مبادئه ومعاييره وخصائصه وشكله بقدر ما تكون المعلومات التي ينتجها فعالة ومفيدة.

أبقت الجزائر بعد الاستقلال العمل بالمخطط المحاسبي العام لسنة 1957 الموروث عن الاستعمار الفرنسي إلى غاية 1975/12/31، هذا المخطط الذي كان يتوافق مع نظام اقتصادي حر، وهو ما جعل بالدولة تسعى جاهدة لبناء مخطط يتماشى مع توجهها الجديد، واحتياجاتها، أين وضع أول مخطط محاسبي سنة1975 ، ودخل حيز التنفيذ في 1976/01/01، وهو المخطط المحاسبي الوطني المعمول به إلى غاية 2009 .

لقد أعد هذا المخطط استجابة إلى مطالب ملحة فرضتها الظروف السياسية والاقتصادية التي كانت سائدة آنذاك، من بينها مطلبين أساسيين هما:

1- مطلب السيادة الوطنية، حيث كان لزاما على الجزائر المستقلة التزود بمخطط وطني يعزز مبدأ السيادة الوطنية ويكرس الاستقلال الشامل للاقتصاد الوطني.

2- أما المطلب الثاني فهو مطلب موضوعي وتقني يتمثل في تزويد الاقتصاد الوطني المخطط والموجه آنذاك، بمخطط وطني يتوافق مع المعطيات والتوجهات الكبرى للسياسة الاقتصادية على المستويين الكلي و الجزئي.

هذا التوجه الذي انطلق من مبدأ الاشتراكية خيار لا رجعة فيه وصلا إلى اقتصاد السوق خيار حتمي، وأمام هذا الوضع الصعب اتجهت الحكومة الجزائرية في منتصف الثمانينات إلى انتهاج سياسة شاملة للإصلاح الاقتصادي، شملت تقريبا كل الميادين أهمها التحرير الإقتصادي والتحول إلى إقتصاديات السوق وكذلك تشجيع القطاع الخاص على الإستثمار في الأنشطة المختلفة.

الجزائر اليوم تقوم بفتح اقتصادها على الاقتصاد العالمي في إطار الشراكة، وأشكال أخرى من التعامل كالاستثمار المباشر وفتح رأس المال وتأجير مؤسسات وطنية لمؤسسات أجنبية ذات تجربة و أقدميه في التعامل الاقتصادي أوفي مجال التسيير وأنظمته، والتي في الواقع من بين العناصر التي تسعى المؤسسات الجزائرية إلى الاستفادة منها والتكيف في نفس الوقت مع الواقع الاقتصادي في إطار العولمة.

في بداية سبعينيات القرن الماضي كانت الأهمية القصوى من وضع المعايير الدولية للمحاسبة تكمن في مشاكل تجميع القوائم المالية للفروع من مختلف الدول من طرف الشركة الأم، غير أن هذا الوضع تغير بتاتا حيث أصبح الهدف الرئيسي هو حماية الشركات الدولية من الانهيارات، خاصة بعد الأزمة المالية التي عصفت بدول جنوب شرق آسيا في نهاية القرن الماضي، ثم أزمة شركة البترول آنرون وأكبر شركة محاسبة في العالم" آرثر أندرسون "حيث تسترت الثانية على أعمال غير مشروعة تقوم بها الأولى من خلال القوائم المالية، وأخيرا الأزمة المالية التي عصفت بالاقتصاد العالمي ، كل هذه الأزمات كانت السبب المباشر والروتيني في مراجعة وإعادة النظر في المعايير المحاسبية الدولية.

بعد إبرام الجزائر لاتفاق الشراكة الاورو متوسطية سنة 2002 ، وانضمامها المرتقب لمنظمة التجارة العالمية، وكذا مطالبة البنك العالمي بضرورة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة لكون المخطط المحاسبي البنكي مستنبط منه، كذلك فإن عدم توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع المعايير المحاسبية الدولية من بين أسباب تأخر عملية الخوصصة،التي أدت بالحكومة الإلى إنفاق لمبالغ ضخمة على دراسات

تقييم وضع المؤسسات الوطنية لنشرها للمستثمرين، تعتبر هذه بعض أسباب تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية وكللت جهودها في هذا الميدان بجملة من القوانين والمراسيم والقرارات المتضمنة النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول إلى غاية2004 ، وهي :القانون رقم07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي،المرسوم التنفيذي رقم08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008 ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرسوم تنفيذي رقم06-110يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

إلا أنه يبقى مجال تطبيقها تشوبه مجموعة من الصعوبات أهمها عدم فهمها من قبل المهنيين والاكاديميين، كما أن الملتقيات والدراسات وعمليات التكوين حول النظام المحاسبي المالي نظرية وغير تطبيقية رغم قلتها.

وتكمن الأهمية القصوى لهذه الدراسة في تسليط الضوء على أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية والمزايا الناجمة عن تطبيقها، من خلال إبراز عيوب المخطط الوطني للمحاسبة ومقارنة هذا الأخير مع المعايير المحاسبية الدولية، وكذا عرض للنظام المحاسبي المالي، وكذا التعرف على صعوبة الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، لكن هذا الأخير لم يتضمن ولو إشارة وجيزة لعملية الانتقال أو تطبيق هذا النظام للمرة الأولى.

1. الإشكالية:

وبناءا على ما سبق تتضح الإشكالية التي نحن بصدد دراستها والمتمثلة في السؤال الجوهري التالي: بعد تكييف الجزائر لمخططها المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية وصدور قانون النظام المحاسبي المالي، كيف تتم عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسة؟

من خلال الإشكالية الأساسية تبرز مجموعة من الأسئلة نذكر منها:

- ماذا نعني بالمخطط الوطني للمحاسبة، وما هي أسباب التخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة؟
- ماذا نقصد بالنظام المحاسبي المالي، وما هي أسباب تبنيه؟
- ما هي صعوبات الانتقال وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمرة الأولى؟
- ما هي مزايا الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؟

2. **الفرضيات:**

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات السابقة اعتمدنا على مجموعة من الفرضيات تتمثل فيما يلي:

- المخطط الوطني للمحاسبة يؤثر سلبا على مستعملي القوائم المحاسبية.
- وجوب تبني المعايير المحاسبية الدولية للانخراط في البيئة العالمية والولوج إلى الأسواق المالية الدولية.
- النظام المحاسبي المالي يؤثر إيجابا على قرارات مستعملي القوائم المالية، ويفتح المجال واسعا لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر.

3. إطار الدراسة:

الحدود المكانية :فيما يخص الجانب النظري تضمن الفصل الأول المؤسسة و المحاسبة التي عرفتها مختلف حضارات العالم، أما الفصل الثاني و الثالث تمت دراسة حالة الجزائر، وفيما يتعلق بدراسة الحالة تم اختيار شركة فرفوس بئر العاتر ، التي قامت بالتحضير والاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي .

وسعيا منا في إثراء هذه الدراسة اعتمدنا على البحث المكتبي، حيث استخدمنا مجموعة من الكتب باللغتين العربية والفرنسية، وكذا مجموعة من البحوث العلمية والمجلات، وبعض الملتقيات والأيام الدراسية، إضافة إلى مواقع مختلفة للانترنت.

لا كما قمنا بتدعيم هذا البحث بتجربة تطبيقية على إحدى المؤسسات، رغم بعض الصعوبات التي اعترضتنا في الحصول على المعلومات والوثائق، كذلك الصعوبات التقنية في انجاز التطبيق بعد الحصول على هاته الأخيرة.

الحدود الزمنية :فيما يخص المبحث الثاني تم التطرق إلى تطور المحاسبة عبر العصور أي من حضارات ما قبل الميلاد إلى يومنا هذا، أما في الفصل الثاني وباقي الفصل الأول يتعلق بحالة الجزائر فتم التطرق إلى الأنظمة المحاسبية التي طبقتها الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، أما الفصل الثالث فتم اختيار 2009-2010 كفترة انتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي .

4. أسباب اختيار الموضوع:

الدوافع الذاتية:

- اهتمام الطالبين بميدان المحاسبة.
- طبيعة التخصص.
- محاولة الإضافة إلى الدراسات السابقة..

الدوافع الموضوعية:

- تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، وصدور القوانين المتضمنة النظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التطبيق.
- إشكالية الانتقال، خاصة في ظل قصور النظام الجديد عن وضع قواعد وآليات الانتقال.
- كذلك لأن هذا الموضوع الشغل الشاغل للمحاسبين في المؤسسات، و الجامعات و الثانويات...الخ.
- نقص البحوث والدراسات حول هذا الموضوع، وبالتالي المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية.

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية السابقة إضافة إلى مجموعة من الأهداف نذكر منها:

- التعريف بالمحاسبة والأنظمة المحاسبية.
- إفادة المؤسسات بنموذج أو اقتراح لعملية الانتقال.
- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى إبراز عيوب المخطط الوطني للمحاسبة ومزايا النظام المحاسبي المالي من خلال الجديد الذي تضمنه.
- تهدف هذه الدراسة إلى إبراز المشاكل المحاسبية عند الأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسة وصعوبة تطبيقه كاملا في البيئة الجزائرية.

6. أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من وجهتين اثنتين متكاملتين هما:

- أهمية التقيد بالمعايير الدولية ، وتقدير عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي حق قدرها.
- أهمية تقييم مضاعفات وتسليط الضوء على تحديات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.

7. منهج الدراسة:

حتى يتم الإلمام بالموضوع، اعتمدنا في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي كحتمية أملتها طبيعة الموضوع:

وهذا عند التطرق إلى نشأة المحاسبة عبر التاريخ، وعرض مجموعة من التعاريف حسب مراحل زمنية مختلفة، وكذلك التطرق لأهم الانجازات التاريخية للجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

وكذا عند جمع وتلخيص معلومات وحقائق مرتبطة بتنظيمات محاسبية تبنتها أو طبقتها الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا .وفي المستقبل القريب على الأقل، والكشف عن الآثار الناجمة عند تطبيقها من طرف المؤسسة الجزائرية.

أما في جانب دراسة الحالة قمنا بتوظيف ما أتيح لنا من وثائق ومعلومات متعلقة بالمؤسسة وبالقدر الذي نحتاجه في موضوعنا.

في الأخير للإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، كل فصل يتضمن مقدمة أو تمهيد وختمه بخلاصة ، بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة حيث يتناول:

- **الفصل الأول :**ماهية المؤسسة الاقتصادية،من خلال التعريف بها وأقسامها وكذا وظائفها،مدخل للمحاسبة،وهذا من خلال التطرق إلى نشأة المحاسبة عبر التاريخ ومفهومها من خلال إعطاء مجموعة من التعاريف،واقع التنظيم المحاسبي في الجزائر،وفي الأخير قمنا بدراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني.
- **الفصل الثاني :**مدخل للمعايير المحاسبية الدولية،النظام المحاسبي المالي :ما الجديد، بتصوير إطار النظام المحاسبي المالي، ثم قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات، ثم تقديم الكشوف المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي ومدونة الحسابات التي تضمنها الأخير،وأخيرا منهجية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.
- **الفصل الثالث :**دراسة حالة بشركة فرفوس بئر العاتر، بداية بعرض وجيز عن الشركة ، ثم بإعداد قائمة الميزانية طبقا للنظام المحاسبي المالي، ثم جدول حساب النتيجة وجدول تدفقات الخزينة وجدول حركة رؤوس الأموال، وفي الأخير الملحق.

مدخل الفصل الثاني:

لماذا تخلت الجزائر عن النظام المحاسبي لسنة 1975(PCN) وعوضته بالقانون المتضمن النظام المحاسبي المالي(SCF)، هل من أجل تبني نظام منبثق عن المعايير الدولية .أم أن الهدف من هذا التغيير هو لأجل تلاغم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية مع المعايير و التطبيقات المنصوص عليها في المخطط الدولي.

العبور أو الانتقال من قواعد المخطط الوطني للمحاسبة نحو المعايير المحاسبية الدولية ليس سهل، ويعتبر تطبيق المعايير الدولية في الجزائر لأول مرة صعب لعدة أسباب:

- الاختلاف بين حجم المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية في الخارج والمؤسسات الجزائرية،لأنه لا يمكن مقارنة مؤسسات صغيرة وهشة مع مجمع شركات ذات فروع دولية.
- التباعد الشاسع و التاريخي بين المحاسبة و الجباية ينعكس سلبا على حالة الجزائر.
- اختلاف نظرة البيئة الجزائرية لمفهوم حوكمة المؤسسات، النظام الإعلامي، الجباية...الخ.
- والأكثر من ذلك تبني الجزائر لنموذج محاسبي انجلوسكسوني الذي يصلح في بيئة قوية اقتصاديا وغير مقيدة قانونيا(حرية اقتصادية)، بعكس النظام القديم الذي يغلب الجانب القانوني على الاقتصادي.

ولقد تناولنا في المبحث الأول معايير المحاسبية الدولية كون النظام المحاسبي المالي منبثق منها،وفي المبحث الثاني الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي،وفي المبحث الثالث قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات وكيفية التقييم والإدراج في الحسابات و تقديم الكشوف المالية مدونة الحسابات وسيرها،وفي الأخير كيفية الانتقال والمنهجية المتبعة.

المبحث الأول :المعايير المحاسبية الدولية.

ظهرت في منتصف السبعينيات للقرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية، واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة .فتعددت وتناقضت المعالجات المحاسبية لنفس الظاهرة في الشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى، وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني، ناهيك عن الاختلاف الكبير على المستوى الدولي.

وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة وضع معايير دولية محاسبية تلقى القبول العام، وتسهل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

المطلب الأول :ماهية و نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها.

أولا:ماهية معايير المحاسبية الدولية.

بفعل تطور التبادلات التجاري بين الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف الدول، أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية لهذه الشركات و فروعها أمرا عسيرا، وأصبح من الصعب كذلك تقييم أداء الشركات وفروعها مختلفة في تلك الدول.

وقد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية، تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل والصعوبات، وتحظى باعتراف من طرف الشركات الكبرى ومن طرف الدول.

"فالمعايير المحاسبية تعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية "

ويمكن إعطاء التعريف التالي للمعايير الدولية" هي مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، أي أنها تلك القواعد التي تحكم دقة وسلامة وملائمة ما تحتويه القوائم المالية من أرقام وبيانات على المستوى الدولي"[1]

وتظهر الحاجة للمعايير المحاسبية من خلال:[2]

•تحديد وقياس الأحدث المالية للمنشأة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.

•إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار.

- عملية اتخاذ القرار، وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار المناسب.

أما الجوانب في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى[3] :

- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد يؤدي إلى المنشآت لاستخدام طرق متباينة وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.

- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية، وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين.

- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة، وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل.

- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين، وكذلك الدارسين وغيرهم.

ثانيا :نشأة المعايير المحاسبية الدولية.

لقد عرف العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورا اقتصاديا واجتماعيا وتشابكا في العلاقات التجارية الدولية، مما أدى بالمنظمات المحاسبية الدولية والدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية والشركات الدولية التي تكون متشابهة في القياس والتي تأثر على المؤسسة وطريقة عرض قوائمها المالية، ونتيجة لكل هذه، تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام 1973 أسندت إليها عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي وقد تم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين في 10 دول هي:أستراليا،كندا، ألمانيا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية وقد تم انضمام حوالي 50 دولة أخرى إلى هذا المجتمع[4].

---

[1] خالد محمد الجعارات ، **معايير التقارير المالية** ،الشارقة:إثراء للطبع والتوزيع ،2008،ص12 .

[2] حكمت أحمد الراوي، **المحاسبة الدولية**، الأردن: دار حنين ، 1995 ، ص 47 .

[3] حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص47 .

[4] بوراس احمد،كرماني هدى،**اثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**،الملتقي الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية،عنابة،21-22 نوفمبر2007 ،ص 10.

ثالثا :أهمية المعايير المحاسبية الدولية.

نظرت اللجنة في إصدار المعايير الدولية أهمية تتلخص كالتالي:[1]

- جاءت المعايير الدولية لكي تلاءم ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية.
- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال:
  - توحيد الطرق التي تم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة.
  - إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين.
- أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية وإذا لم تكن تتلاءم، فإن المعايير المحاسبية القطرية هي التي يعمل بها.
- إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج القطر.
- الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين الأكاديميين والمهتمين في هذا المجال.
- تساعد الدول القطرية إلى الأخذ بما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلاءم وضعها المحاسبي.

رابعا :أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية[2]

1- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد و تجهيز القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا.

2- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة، والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنضمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الإلزام.
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثاني:لجنة معايير المحاسبة الدولية"IASC ".

أولا :نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية.

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة، تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التوصيل المالي حول العالم .لقد شكلت اللجنة في عام1973 نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية.

---

[1] حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص 53.

[2] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلمي، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2002 ، ص 22 .

ومنذ 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلومليوني محاسب،كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في الكثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من 13 بلدا (أو مجموعات من البلدان)معينين من قبل مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، ومن 4 منضمات مهتمة بوضع التقارير المالية . يمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثل أو اثنين ومستشار فني لحضور اجتماعات المجلس، وتشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضم وفده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في الصناعة وشخص آخر من العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير.

وأنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري، دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة وفي الأعمال ومستخدمين آخرين القوائم المالية، ودور هذا المجلس الاستشاري هو تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، ومن بين أشياء أخرى القيام بها[1] :

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة أن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها.
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى.
- البحث عن، والحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية[2].

يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري في المشاركة أو التأثير على هذه القرارات.

ثانيا :إجراءات تطوير معايير المحاسبة الدولية.

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنضمات أخرى وأفراد موظفي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية .وتضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسة محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة، ومن خلال التشاور مع المجموعة الاستشارية والهيئات الأعضاء في اللجنة وهيئات وضع المعايير ومجموعات مهتمة أخرى وأفراد على مستوى العالم، كما أن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى معدي ومستخدمي القوائم المالية.ويتم إجراء تطوير معيار محاسبي دولي كما يلي[3]:

- يقوم المجلس بإنشاء لجان توجيهية يرأس كل واحد منها ممثل في المجلس وتضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منضمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو خبراء في موضوع معين.
- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية، وتقوم هذه الأخيرة كذلك بدراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة ملائمة حسب الظروف المتعددة وبعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المتضمنة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر و التوزيع، 2000، ص19 .

[2] Odile Dandon, **Laurent Didelot, Maîtriser Les IFRS**, Groupe Revue Fiduciaire, 2éme Édition, Paris ,2006, P 16.

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير المحاسبية الدولية**، عمان:شركة مطابع الخط،1999 ، ص17.

- بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت، تقوم عادة اللجنة بإعداد ونشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى، الغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها.
- تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة، أما في حالة تعديل معيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا.
- تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة تعليقات على مسودة المبادئ وتضم القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة عليها، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب إلا أنها لا تنشر رسميا.
- تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار المصادقة عليها من قبل المجلس و بعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس يتم نشرها و تدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل.
- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس وبعد المراجعة يصدر المعيار بعد موافقة ثلاثة أرباع على الأقل.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أومن الأفضل إصدار ورقة المناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحد قبل تطوير معيار محاسبي دولي.

ثالثا:أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية.

إن أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية تحدد وفق الإستراتيجية المسطرة من قبل اللجنة، مراعية في ذلك التنظيمات المحاسبية لكل دولة.

1-أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية :

وتتمثل في مايلي:[1]

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير و الإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

2- المبادئ المعتمدة من قبل IASC:

يمكن تلخيص المبادئ الأساسية في الجدول التالي:

جدول رقم 01: المبادئ المعتمدة من قبل "IASC"

الفروض الأساسية (القاعدية)

[1] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، الأردن: الدار العالمية الدولية-دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2000 ، ص36 .

محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق)			
الاستمرارية			
الخصائص النوعية للمعلومات	المحددات التي تؤثر على هذه الخصائص	شروط تحقق هذه الخصائص	القيود على تحقق هذه الخصائص
.القابلية للفهم			
.الملائمة	. طبيعة المعلومات . الأهمية النسبية		. التوقيت الملائم .الموازنة بين الخصائص النوعية . المواءة بين التكلفة و العائد
.الموثوقية		. الصورة الصادقة . تغليب المحتوى (الجوهر)على الشكل . الحيادية و الشمولية.	
.قابلية المقارنة			

المصدر:

Grégoriy H**, lire les états financiers en IFRS** édition, Paris : organisation, 2004, p3.

3- إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية:

أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات كما أصدر المجلس إطار لإعداد و عرض القوائم المالية ليساعد في[1] :

- تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية، وفي المعايير المحاسبية الصادرة.
- تشجيع اتساق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية.

كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكثير من أجل تحسين و زيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم .

طلبة المنضمة الدولية من لجان الأوراق المالية (الإيسكو) توفير معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل متبادل للاستخدام في عرض الأوراق المالية متعددة الجنسيات .إن عدد من أسواق الأسهم تسمح أو تطلب من مصدري الأوراق المالية الأجانب عرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن حقيقة تطابق قوائمها المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أنجزت اللجنة الدولية المعايير خلال سنة 1998 آخر مشاريعها الرئيسية، وهو برنامج أعمال لتطوير هذه المعايير الذي يعتبر انجاز تاريخي وهام لمعدي ومستخدمي البيانات المالية .وقد بينت الأحداث التي شهدتها الأسواق المالية مؤخرا الحاجة الماسة والعاجلة لإجراء تحسينات على علم المحاسبة وما يتعلق به على النطاق العام، وسيتم ذلك من خلال المعايير المحاسبية التي تم من خلالها حتى تاريخ إيجاد القاعدة العريضة لهذه التحسينات من خلال مستواها العالي وما سينعكس ذلك على شفافية ما تظهره تلك البيانات وقابلية ما تظهره لأغراض أعمال المقارنة والإفصاح.

وفي أكتوبر 1998 طلبت الدول الصناعية السبع للجان الأوراق المالية أن تجري من حين لآخر تقييم لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية.[1]

[1] حكيمة مناعي،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**،مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة، جامعة باتنة،2009/2008، ص 130.

قائمة المعايير نافذة المفعول 2008: وهي41 معيار، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت IASC أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير، بحيث بقي منها في عام 2008 فقط 31 معيارا نافذ المفعول.

و الجدول التالي يبين قائمة المعايير نافذة المفعول 2008:

جدول رقم 02: قائمة المعايير نافذة المفعول2008.

رقم المعيار و اسمه	نطاق المعيار
المعيار رقم1 :عرض القوائم المالية(IAS1)	يغطي هذا المعيار المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام.
المعيار رقم2 :المخزون (IAS2)	يغطي هذا المعيار البضاعة تامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للمنشأة و البضاعة تحت التشغيل والأدوات التي تستخدم في عملية الإنتاج.
المعيار رقم7 :قائمة التدفقات النقدية(IAS 7)	يغطي هذا المعيار التدفقات النقدية
المعيار رقم8 :السياسات المحاسبة والتغيرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء(IAS 8)	يغطي هذا المعيار السياسات المحاسبة والتغيرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء.
المعيار رقم10 :الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (IAS 10)	يغطي هذا المعيار الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
المعيار رقم11: عقود الإنشاء(IAS 11)	يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين، كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل.
المعيار رقم12: ضرائب الدخل(IAS 12)	يطبق هذا المعيار في المحاسبة من ضرائب الدخل، ويشمل الضرائب الدخل، كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة.
المعيار رقم14:التقارير حول القطاعات(IAS 14)	يجب تطبيق هذا المعيار في المجموعات الكاملة القوائم المنشورة المعدة وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية، والتي تضم الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وإيضاحات مرفقة بها .يلزم هذا المعيار الشركات المدرجة أسهمها في سوق الأوراق المالية ويتم تداول أسهمها في تلك السوق وأدوات الدين الصادرة عنها السندات.
المعيار رقم16: الممتلكات والمصانع والمعدات(IAS 16)	يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 في المحلية عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أتوريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير.
المعيار رقم17: عقود الإيجار(IAS 17)	يغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية والبترول والمناجم.

[1] حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص 131.

المعيار رقم18 :الإيراد (IAS 18)	يغطي مبيعات بضاعة، تقديم الخدمات للغير، استخدام أصول المنشأة من قبل الغير مما يتولد عنه دخل المنشأة.
المعيار رقم19 :منافع الموظفين(IAS 19)	منافع الموظفين قصيرة الأجل، المنافع بعد انتهاء الخدمة الوطنية للعاملين، مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين، منافع الموظفين طويلة الأجل.
المعيار رقم20 :محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS 20)	يطبق في :المنح الحكومية، المساعدات الحكومية
المعيار رقم21 : أثارالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية(IAS 21)	يطبق في :المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية –ترجمة القوائم المالية للعملات الأجنبية. –ترجمة نتائج أعمال وميزانية الشركات التابعة إلى العملة التي تعرض بها القوائم المالية للشركة.
المعيار رقم23 : تكاليف الاقتراض(IAS 23)	–يتناول المعيار تكاليف الاقتراض المتعلق بعملية الاقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كالتزام.
المعيار رقم24: الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة(IAS 24)	تطبيق متطلبات المعيار في: تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة –بيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها - بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود –تحديد الافصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود.
المعيار رقم26 :المحاسبة والتقرير عن برامج التقاعد IAS 26)	يطبق في: المحاسبة والتقرير عن برامج التقاعد
المعيار رقم27 :القوائم المالية الموحدة والمنفصلة (IAS 27)	يطبق هذا المعيار على القوائم المالية الموحدة والمنفصلة
المعيار رقم28 :المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة(IAS 28)	يطبق هذا المعيار على جميع الاستثمارات التي توصف على أنها في شركات زميلة.
المعيار رقم29 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع (IAS29)	يطبق هذا المعيار على التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
المعيار رقم31 : الحصص في المشاريع المشتركة(IAS31)	يطبق هذا المعيار على الحصص في المشاريع المشتركة
المعيار رقم32 : الأدوات المالية العرض(IAS 32)	يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية العرض
المعيار رقم33: ربحية السهم الواحد (IAS 33)	يطبق هذا المعيار على الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصات أو تكون معروضة للاكتتاب العام، أوفي سبيلها لإصدار أسهمها في أسواق الأوراق المالية وكذلك الكيانات الأخرى التي تختار الإفصاح عن ربحية السهم الواحد، كما يطبق هذا المعيار على المعلومات المجمعة فقط إذا كانت الشركة الأم تعد قوائم مالية مجمعة.
المعيار رقم34 : التقارير المالية البينية(IAS34)	يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت المطلوب منها قانونا من الجهات النظامية مثل هيئة سوق المال ومصلحة الشركات والبورصات أو التي تختار طواعية نشر تقارير مالية قصيرة الأجل (بينية) تغطي فترة أقصر من نسبة مالية كاملة.
المعيار رقم36 : الانخفاض في قيمة الأصول (IAS36)	يطبق هذا المعيار على الانخفاض في قيمة الأصول.
المعيار رقم37 : المخصصات، الالتزامات المحتملة، الأصول	يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت عند المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، فيما عدا تلك الناشئة عن العقود التنفيذية، الأدوات المالية المرحلة بالقيمة العادلة، عقود التأمين مع حملة البوالص، الأحداث والمعاملات المغطاة

المحتملة(IAS 37)	بواسطة معايير محاسبة دولية أخرى.
المعيار رقم38 :الأصول غير الملموسة(IAS 38)	يطبق هذا المعيار على تكاليف الإعانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الاختراع والترخيص وأفلام الصور المتحركة وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية، والامتيازات وإتاوات العملاء السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الاستيراد وغيرها وحصة
المعيار رقم39 : الأدوات المالية(IAS 39)	الاعتراف والقياس، ينبغي تطبيق هذا المعيار على كافة الأدوات المالية.
المعيار رقم 40الاستثمارات العقارية(IAS 40)	يطبق في الاستثمارات العقارية، العقارات المملوكة –العقارات المحتفظ بها من قبل المنشآت العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة.
المعيار رقم41 : الزراعة (IAS 41)	يطبق في الزراعة.

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على :
الجعارات خالد جمال،**معايير التقارير المالية الدولية**، عمان: إثراء للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،2008.

المطلب الثالث :مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية"IASC"الكثير برغم القيود التي يفرضها هيكلها عليها، ومع ذلك ففي ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية، والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال، والضغط المتزايد من أجل أنه من "IASC" مجموعة واحدة من معايير محاسبية المتناغمة دوليا، اعتقد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي يتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفاعلية.[1]
وفي هذا الصدد تم تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها (مؤسسة- Fondation) حيث تتشكل هذه الهيئة من (19) إداريا يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين[2].

ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب التوزيع التالي:
- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية؛
- 06 أعضاء من أوروبا؛
- 04 أعضاء من آسيا؛
- 03أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن (05) أعضاء من بين (19) عضوا يترك تعيينهم للفيدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC) ، شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستخدمي القوائم المالية والجامعيين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الإداريين لمدة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويتمثل دورهم الأساسي في:
- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة؛
- إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة.
- تعيين أعضاء كل من مجلس (SAC)، (IFRIC).
- تقييم إستراتيجية و فعالية (IASC-Fondation) و (IASB) سنويا.

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تحت كنف IASC-F ويتشكل من (14) عضوا يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم بحيث يشغل (12) عضوا من بينهم المهام بوقت كامل، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا.

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمسة سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل،

[1] مدني بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية" بالتطبيق على حالة الجزائر"**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2004 ، ص 130 .

[2] Pascal Barneto ,**Application aux états financiers–Normes IFRS** -2éme édition, Dunod, Paris, 2006, P 25.,

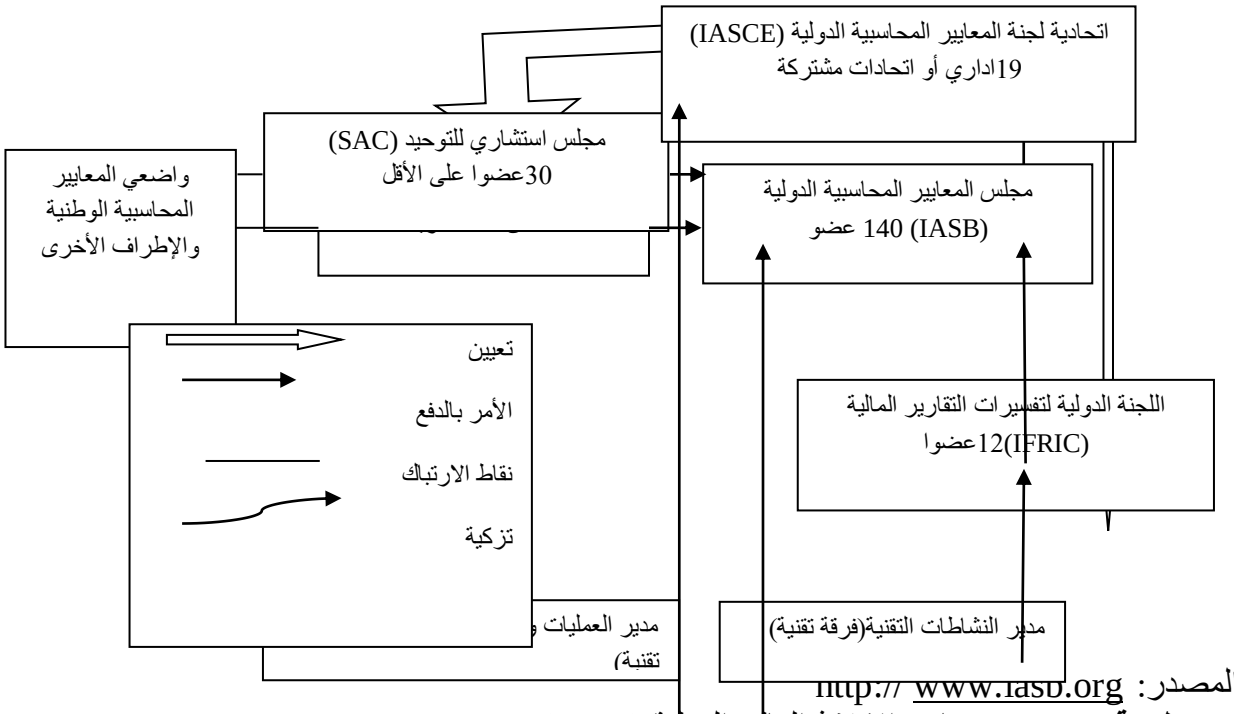
شريطة أن يتحرر الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، وخصوصا إذا كان لهذه العلاقات التأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير .ويكلف مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية:[1]

- إعداد، نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولية.
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع معايير المحاسبية الدولية الجارية.
- إعداد إجراءات معاجلة التدخلات (commentaires).
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة.
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق. وصلاحياتها في محيط متنوع متباين.

وقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى في جلسة فنية في أفريل 2001 ، وأثناء هذا الاجتماع وافق على قرار بتبنى مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة، الصادرة عن مجلس الإدارة للجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" السابق وتفسيراتها، وأعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد "IASB" أيضا أن أمناء مؤسسة "IASC" وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن "IASB" ب"معايير التقارير المالية الدولية "IFRS" ، مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة ب "معايير المحاسبة الدولية" "IAS".ويفترض أن هذا التغير قد أحدث من أجل تمكين المجلس من التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة بواسطته و تلك التي ورثها عن مجلس "IASC" السابق.[2]

والمخطط التالي يبين الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبية الدولية.

شكل رقم01: هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية.



المصدر: http:// www.iasb.org

جدول رقم 03: يبين معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

اسم و رقم المعيار	نطاق المعيار
المعيار رقم1 تبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة(IFRS1)	-تخضع القوائم المالية لمعايير الإبلاغ المالي للمرة الأولى، حتى ولو كانت المنشأة قد عرضت معظم قوائمها السابقة بالالتزام مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وأنه لا تحتوي على بيان صريح بأنها تلتزم بهذه المعايير.

[1] مدني بلغيث ،مرجع سابق ، ص 131.

[2] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مصر: الدار الجامعية، 2006 ،ص 34 .

	-كما تطبق على المنشآت التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.
المعيار رقم2 :المدفوعات على أساس الأسهم (IFRS2)	يجب أن يطبق المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلى أساس مدفوعاتالأسهم وبخاصة: -تسويات حقوق الملكية. -تسويات نقدية على أساس سعرا لسهم. -العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات.
المعيار رقم3 : اندماج الأعمال (IFRS3)	يتناول ما يلي: -طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال. -يمكن أن يتم ضم الأعمال بطرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أو أخرى وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية عن مشروع آخر أو شراء صافي أصول مشروع آخر.
المعيار رقم4 عقود التأمين (IFRS4)	تطبق المنشأة هذا المعيار على:عقود التأمين التي تصدرها وعقود إعادة التأمين الواردة إليها.
المعيار رقم 5الأصول غيرا لمتداولة المحتفظ بها لأغراض البيع والعمليات المتوقفة(IFRS5)	تنطبق متطلبات تصنيف وعرض هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة وعلى كل مجوعات التصرف في أصول مع بعضها وتنطبق متطلبات القياس الواردة في العيار على كل الأصول غير المتداولة ومجموعات التصرف.
المعيار رقم6 الكشف عن المصادر المعدنية وتقييمها (IFRS6)	يجب تطبيق المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية من حيث لا ينطبق على نفقات الاستكشاف: -التي تدفع قبل حصول المنشأة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة أو منجم. -التي دفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.
المعيار رقم7 الأدوات المالية الافصاحات(IFRS7)	يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية.
المعيار رقم8 تقديم التقارير حول القطاعات(IFRS8)	يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت و القطاعات.

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على المصدر الآتي:

الموقع الالكتروني:www.afc-dz.com تاريخ التصفح 2011/11/5

المبحث الثاني: إطار النظام المحاسبي المالي.

إن هدف النظام المحاسبي هو توفير المعلومات المالية التي يرتكز عليها صنع القرار، هذه المعلومات تفرض وجود لغة مشتركة لضمان درجة عالية من الشفافية وتأمين إمكانية مقارنتها، غير أن وجود عدة أنظمة محاسبية كان عائقا لتحقيق ذلك، فتكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية هدفها توحيد الأنظمة المحاسبية الدولية واعتماد نظام محاسبي عالمي واحد مشترك.

المطلب الأول :الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي.

بدأت أعمال الإصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد سنة 1975 ، لتعويض النظام الموروث عن المستعمر الفرنسي المتمثل في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 ، و الذي لم يساير التوجه الجديد الذي انتهجته الجزائر آنذاك .غير أننا سنركز على أعمال الإصلاح التي قامت بها الدولة بداية من سنة 1998 و المتمثل في تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني والذي تكفل به المجلس الوطني للمحاسبة في بداية الأمر، ثم أسندت مهمة الإصلاح فيما بعد إلى هيئة أجنبية، فسنتطرق في هذا المطلب إلى الأعمال التي قامت بها الهيئتين في إطار الإصلاح المحاسبي.

أولا: أعمال اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني.

في إطار الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية والذي تم تأسيسه سنة 1996 ،وحددت مهمته الأساسية في مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وتكييفه وفق الانتقال نحو الاقتصاد العالمي.

حيث كون المجلس مجموعة للتفكير بمدخل منهجي لمراجعة المخطط المحاسبي، وبعد الموافقة على هذا المسعى تم تحويلها إلى لجنة المخطط المحاسبي الوطني، حيث انتهجت اللجنة المسعى التالي:

- تقييم الجداول التوضيحية والنقائص على مستوى الخطط لمحاسبي.
- إعداد مشروع مخطط محاسبي.
- جمع الملاحظات وتوصيات المختصين والمستعملين حول المشروع.
- إعداد مخطط محاسبي جديد بناءا على ملاحظات المختصين.
- طرح المشروع على المجلس المحاسبي للاختبار.

استبيان التقييم[1] :

في إطار عملها أحدثت لجنة المخطط المحاسبي الوطني استبيانين لتقييم المخطط المحاسبي الوطني، حيث أرسل الاستبيان الأول إلى خبراء المحاسبة في جانفي سنة 1999 ، حيث كان هذا الاستبيان طويل نوعا ما وأرسل في فترة كان فيها الخبراء منشغلين بأعمال نهاية الدورة، وهذا ما يفسر العدد القليل للأجوبة المرسلة إلى المجلس الوطني للمحاسبة، أما الاستبيان الثاني فهو أيضا موجه إلى خبراء المحاسبة أرسل في جويلية من سنة 2000حيث كان أقل من سابقه.

يتكون الاستبيان الأول من جزأين، يتعلق الجزء الأول بالاهتمامات العامة، معالجة المبادئ المحاسبية،نقد ومرجعية المفاهيم، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتسوية الحسابات، سندات العمل، المهام المحاسبية، العمليات الخاضعة للقانون ومؤشرات التسيير ويطلب من المجيبين لهذا الاستبيان إعطاء رأيهم حول كل موضوع.

والجزء الثاني يتعلق بالتقييم الحالي للمخطط الوطني المحاسبي أي تنظيم ومسك المحاسبة، المصطلحات،قواعد وسير الحسابات والتقييم، وهي مأخوذة من نصوص المرسوم والقرار المتعلق بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ويطلب من كل المجيبين إبداء وجهة نظرهم و إعطاء رأيهم حسب سلم.

وفيما يتعلق بالاستبيان الثاني كانت الأسئلة مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات و الإطار المحاسبي وبتقديم الميزانية، جدول النتائج، الملاحق، الوثائق الشاملة وطرق التقييم.

لابد من الإشارة إلى أن الاستبيانين ركزا على المشاكل التقنية وعلى الشكل العام، وأيضا خصص إطار مفاهيمي لتوجيه أعمال اللجنة لإعطاء قاعدة خاصة بالمشاكل التقنية.

حيث كانت نتائج الاستبيان الأول للتقييم ملخصة في تقرير التقييم الصادر في نوفمبر 1999 والذي يحتوي على الملاحظات وكشف إثبات الحالة من طرف المجيبين للاستبيان.وتوصلت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في تفسيرها التقني إلى الخلاصات التالية: [2]

- تكريس فصول خاصة للمبادئ، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى الجداول الشاملة.
- إعادة تهيئة و إثراء مدونة الحسابات ليستجيب أكثر لاحتياجات المستعملين.

بالإضافة إلى وجود اقتراحات أخرى حسب اللجنة تستحق التقييم المعمق خاصة بالنسبة إلى:

- التسجيل المحاسبي وتقييم السلع، المواد والمنتجات (نظام الجرد).
- هيكل وتسمية ومحتوى بعض الأصناف وعناوين الحسابات.

اختارت اللجنة مراجعة المخطط المحاسبي الوطني واعتمدت في أعمالها على المبادئ التوجيهية التالية:

- المبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وسير الحسابات يجب أن تشغل مكانا مرموقا في المخطط لمحاسبي الجديد.

-مدونة الحسابات يجب أن تكون كاملة، واضحة ومحسنة لتستجيب لاحتياجات المستعملين.

- الجداول الشاملة يجب أن تكون محسنة، مبسطة وكاملة بالتوافق مع المستلزمات القانونية والمعالجة الآلية للمعطيات.

- الملاحق يجب أن تكون مبسطة وثرية ويجب أن تلعب دورا مكملا بالنسبة للميزانية وجدول حسابات النتائج حسابات وجدول الميزانية مع مزدوج بعمل الملاحق هذه تقوم لا أن ويجب النتائج.

- المحاسبة التحليلية غير مقننة في المخطط المحاسبي الجديد وتترك تحت تصرف المؤسسة.

1 Conseil national de la comptabilité algérien, rapport sur l'avancement des travaux de la commission du PCN, 2000, p 21.

[2]Conseil national de la comptabilité algérien, op-cit,p 22.

ولكن هذه النقاط تطرح العديد من الأسئلة منها :من هم المستعملون للمعلومة المحاسبية؟ وإلى متى تبقى المحاسبة التحليلية خارج المخطط المحاسبي؟

ولقد حققت اللجنة في فيفري 2000 تقدما من حيث المبادئ المحاسبية بضبط 13 مبدأ محاسبي هي: استمرارية النشاط، سنوية الدورة، استقلالية الدورات، ارتباطات أعباء الدورة بإيراداتها، وحدة النقد، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، استمرارية الطرق المحاسبية، الأهمية النسبية، عدم المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم و بين الأعباء والإيرادات، المعلومة الجيدة، تغليب الواقع على الشكل وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

حيث أن مبادئ تغليب الوضع على الشكل والأهمية النسبية والمعلومة الجيدة تكون محل اختبار معمق.وحصل أيضا تعديل على مستوى الإطار المحاسبي ونوجزه فيما يلي:

- الأموال الخاصة من حيث تغيير العنوان و إحداث حسابات جديدة.
- الاستثمارات من ناحية المصطلحات مثل الأصول الثابتة عوض الاستثمارات وأيضا تصنيف الأصول الثابتة إلى مادية ومعنوية ومالية وإلغاء التصنيف بالتخصيص فيما يتعلق بالبنايات الإدارية والتجارية وتجهيزات الإنتاج والتجهيزات الاجتماعية.
- المخزونات من ناحية تعريف فكرة التكلفة المباشرة وزيادة حساب لدراسة المخزون، ومراجعة مدونة الحسابات، إبقاء أو إلغاء الجرد الدائم.[1]
- الأعباء من ناحية المحافظة على ترتيب التكاليف حسب طبيعتها، وتغيير التكاليف خارج الاستغلال بالتكاليف الاستثنائية، والتفرقة بين أعباء الدورة الحالية والسابقة، إعادة النظر في حسابات ح 696 ،ح 75 وح 78 ، وزيادة بعض الحسابات الخاصة بكل من الخدمات ومصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم.
- تغيير اسم حساب" 72 الإنتاج المخزن "وتعويضه ب"التغير في المخزون "أو" التغير في الإنتاج" وحساب" 73 إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة "وتعويضه ب"الإنتاج المستثمر "أو" إنتاج الاستثمار".
- تغيير الفكرة التي تعتبر أن الميزانية وجدول حسابات النتائج هما الجدولان اللذان يقدمان أفضل معلومة ولا بد من تغيير شكل الميزانية بإظهار كل من المجاميع الجزئية، الاستثمارات المادية، المعنوية والمالية، إذن يظهر أن التغيير ارتكز حول الجانب الشكلي، وأيضا حول الجانب التقني ولم يقترح إطار مفاهيمي خاص بالمخطط الوطني بما يظهر الأهداف، المستعملين...الخ، وعليه جاءت أعمال المجلس الوطني الفرنسي.

ثانيا: أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي [2].

أعمال اللجنة الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني توقفت في سنة2001 ، ولقد أعدت مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي والتي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتمويل من البنك الدولي.

وبعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني، قدمت مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ثلاث سيناريوهات ممكنة لإصلاح المخطط المحاسبي الوطني، عرضت هذه الأخيرة على الهيئات الجزائرية المختصة لاختيار أحد السيناريوهات الذي يكون محل دراسة معمقة من طرف مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي.

السيناريو الأول :تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني.

حسب هذا السيناريو فإنه يتم الاحتفاظ بالهيكل الحالي للمخطط المحاسبي الوطني ويحدد الإصلاح بتحديث التقنيات مع الأخذ بعين الاعتبار التغييرات الاقتصادية في الجزائر.

ومن مزايا هذا السيناريو هو عدم إثارة الشك في التطبيقات المحاسبية للممارسين و الأساتذة والأدوات البيداغوجية للتكوين، لكن بساطة هذا السيناريو ليست بدون أضرار حيث لم يتم تحديث النظام المحاسبي الجزائري واحتفظ ببعض نقائصه الحالية، ولم يجد حلول للمشاكل التقنية التي تلقتها المؤسسات.

السيناريو الثاني :تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية.

[1]Conseil national de la comptabilité algérien, op-cit,p 23.

[2] Samir merouani, **le projet du nouveau system comptable financier algérien anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistère, ESC, anneé 2006/2007, p69.

حسب هذا السيناريو يتم الاحتفاظ بهيكل المخطط المحاسبي الوطني مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة حسب معايير المحاسبة الدولية،حيث يسمح هذا السيناريو للمؤسسات بعرض وتقديم الحسابات بشكل واضح ومفهوم للمستثمرين الأجانب وتحسين المعلومات التي توفرها المؤسسة.

ويقدم هذا السيناريو السلبيات التالية:

- إمكانية عدم التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة.
- تعديل الأدوات البيداغوجية الخاصة بالتكوين.

السيناريو الثالث :إعداد نظام محاسبي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية.

هذا السيناريو يعتمد على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد ومتطور على أساس المبادئ، الأسس والقواعد المعتمدة والصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

لابد أن يأخذ المخطط المحاسبي الجديد بعين الاعتبار الأهداف، معايير المحاسبة الدولية وحاجيات المستثمرين الأجانب، ومن جهة أخرى فإن اعتماد هذا السيناريو يستلزم إعادة النظر في نظام التعليم والتدريس المنتهجين.

ويبقى الاختيار بين السيناريوهات الثلاث من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري (CNC).

ثالثا: الاختيار الجزائري للإصلاح.[1]

بعد تقديم السيناريوهات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري باختيار السيناريو الثالث المتعلق بمعايير المحاسبة الدولية والذي يشكل تحولا كاملا بالنسبة لاختيار المتخذ من طرف لجنة المخطط المحاسبي الوطني.

كما يجب الإشارة إلى أن البنك العالمي وصندوق النقد الدولي يفضلون تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تعتمد على مواردها، حيث قام البنك العالمي بتمويل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر والذي كان له الأثر على الخيار الجزائري، وهذا ما يفسر التغيير الجذري لاتجاه الإصلاح.

إن إعادة تقنين المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 كان سببا في ظهور مشروع النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات الذي يدخل في إطار تحديث التجهيزات والذي يجب أن يساير الإصلاحات الاقتصادية، ويأخذ المرجع المحاسبي الجديد للمؤسسات جزءا كبيرا من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

في الواقع يتعلق الأمر بتغيير الثقافة المحاسبية التي تتجاوز محال المحاسبة المتمثلة في محاولة تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية IFRS التي تشكل المرجع العالمي لأنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة من بينها دول الإتحاد الأوروبي، وأكثر من 120منظمة مهنية في العالم.

إن إشكالية تطبيق المعايير الدولية (IAS/IFRS) تبدو متباينة في حدود التوحيد المحاسبي، لأنه في المشروع الجديد للمرجع المحاسبي المالي الجزائري يمثل مرجعية واضحة للمعايير الموجودة حاليا .وتمت دراسة المشروع الجديد وأخذه بعين الاعتبار بداية من 12 جويلية 2006 في مجلس الحكومة.

وهذا المشروع الجديد يأخذ بعين الاعتبار مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية IFRS والذي يأخذ الأوجه التالية: [2]

- تعريف الإطار المفاهيمي (مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، القواعد الأساسية للمحاسبة والمبادئ الأساسية المحاسبة).
- القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي (المبادئ العامة والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم للعمليات العادية والخاصة).
- عرض القوائم المالية (الأصول، الخصوم، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق).

وعلى غرار المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 يدمج المشروع الجديد في خطواته المنهجية مدونة

[1] Samir merouani, op-cit, p.70.

[2] op-cit, p.71.

وسير الحسابات لأن أغلبية المهنيين تم تكوينهم حسب هذا المخطط والمستمد من النماذج المستعملة إلى يومنا هذا) الفرنسية والألمانية .(على عكس المدرسة الأنجلوسكسونية أين تعتبر هذه المفاهيم ثانوية، مما يستلزم إعداد دليل تطبيقي يظم:

- تنظيم المحاسبة (التنظيم والمراقبة، عدم المساس بالتسجيلات المحاسبية، الدفاتر المحاسبية، إثبات وحفظ المستندات المحاسبية).
- مدونة وسير الحسابات(مبادئ مخطط الحسابات، إطار وسير الحسابات).

ويستجيب التسيير المحاسبي في الخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 أكثر إلى المتطلبات الإدارية و الجبائية لأن المؤسسة تعمل على تحقيق أهداف الاقتصاد المخطط، أي أن الاستعمالات والعادات الموروثة من هذا النظام ليس من السهل الشك فيها.

لهذا فإن قرار إعادة تقنين المخطط المحاسبي الوطني لستة 1975 لإعداد مرجح محاسبي مالي جديد يلزم الاحتفاظ بالمبادئ الخاصة للمخطط المحاسبي الوطني IFRS متطابق كليا مع معايير التقارير المالية الدولية لسنة 1975 بوجود مدونة حسابات، عرض أمثلة عن القوائم المالية وإيضاح قواعد سير الحسابات.

المطلب الثاني:إطار النظام المحاسبي المالي.

إن هدف النظام المحاسبي هو توفير المعلومات المالية التي يرتكز عليها صنع القرار، هذه المعلومات تفرض وجود لغة مشتركة لضمان درجة عالية من الشفافية وتأمين إمكانية مقارنتها، غير أن وجود عدة أنظمة محاسبية كان عائقا لتحقيق ذلك، فتكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية هدفها توحيد الأنظمة المحاسبية الدولية واعتماد نظام محاسبي عالمي واحد مشترك.

أولا: النظامان المحاسبيان الأساسيان وتأثيرهما على المرجعيات المحاسبية.

في الأصل هناك نظامان محاسبيان أساسيان (مدرستان لوضع المعايير) هما :المدرسة الانجلوسكسونية و المدرسة الفرنكوفونية[1]

1 - المدرسة الانجلوسكسونية:

للبلدان المتأثرة بشكل ظاهر بأسواق المال.

1.1- خصائص المدرسة الانجلوسكسونية:

- توجه (نظرة) اقتصادي بما يتعلق بالمؤسسة.
- المحاسبة هي أداة لدعم اتخاذ القرارات ولقياس الثروة المحققة للمساهمين.
- غياب النظرة القانونية.
- تفوق الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني.
- استقلال الجباية عن المحاسبة.
- الهدف هو تلبية حاجات المستثمرين.
- المصدر هو الهيئات المهنية.
- لا تنظيم بما يتعلق مسك المحاسبة (لا وجود لتصميم محاسبي :مخطط أو مدونة حسابات).
- وجودة عدة نصوص وأعراف (US GAAP, Compagnies Act…).
-تبويب الأعباء حسب وظيفتها وليس حسب نوعها (طبيعتها).

2.1- البلدان المعنية[2]:

الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة (إنجلترا، بلاد الغال، إيرلندا، سكوتلندا)، كندا، أستراليا، نيوزيلندا، كافة الدول الأنجلوسكسونية.

النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد"SCF" هو مستوحى (منبثق) من هذا النظام.

2 - المدرسة الفرنكوفونية:

للبلدان ذات التقليد الضريبي.

---

[1] جوزف رزق،**مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية**، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراءالمحاسبة بالتعاون مع المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير الدولية المحاسبية، الجزائر :عنابة، أيام :10-11-12نوفمبر2007 ، ص10.

[2] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،الطبعة الثانية،2011،ص 28.

1.2- خصائص المدرسة الفرنكوفونية[1]:

- توجه (نظرة) قانوني ومالي (رأسمال، حقوق الملكية) بما يتعلق بالمؤسسة.
- المحاسبة هي أداة للمراقبة و التنظيم الاجتماعي.
- علاقة وثيقة وملاحظة (ارتباط قوي جدا وملاحظ) بين المحاسبة و القانون.
- تفوق المظهر القانوني على الحقيقة الاقتصادية.
- إرتباط الجباية بالمحاسبة.
- الهدف إحصائي (حساب الدخل القومي) وضريبي (حساب الضريبة).
- قواعد لمسك الحسابات.
- توجيه على صعيد شكل البيانات التحليلية و المالية.

2.2- البلدان المعنية:

أوربا، إفريقيا، إفريقيا الفرنكوفونية، لبنان،بلدان المغرب العربي،بعض دول المشرق، بعض دول آسيا خصوصا اليابان.

المخطط الوطني للمحاسبة القديم " PCN" هو مستوحى (منبثق) من هذا النظام .

ما يكمن الإشارة إليه هو أن:

المدرستان تتجهان نحو التكامل، وهذا بعد اعتماد الإتحاد الأوروبي للمعايير وقد صدر القرار المؤرخ في 13جوان 2000 عن الإتحاد الأوروبي، وتم تشكيل خصيصا لذلك اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي التي تهدف إلى اعتماد المعايير 'الدور سياسي)، وكذا المجموعة الأوروبية للتقرير المالي التي تهدف إلى تحليل وتفسير المعايير و التوسط مع المجلس الدولي للمعايير) الدور تقني وتحفيزي).

إن دمج النظامين مستحب لمصلحة المؤسسات و المستثمرين، ولمصلحة السلطات العمومية النقدية.

ثانيا: تعريف و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

1- تعريف النظام المحاسبي المالي.[2]

النظام المحاسبي المالي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية،وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته نهاية السنة المالية.

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيقه الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

يلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يمكن الكيانات الصغيرة التي لم يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[3].

المطلب الثالث:الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما: [1]

[1] جوزف رزق ،مرجع سابق،ص11.
[2] قانون رقم07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74،ص03.
[3] قانون المالية لسنة 2008 ،المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ، الجريدة الرسمية، العدد 82 ،ص 09.

- محاسبة التعهد.
- استمرارية الاستغلال.
- قابلية الفهم.
- الدلالة.
- المصداقية.
- قابلية المقارنة.
- التكلفة التاريخية.
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

أولا:الإطار التصوري:

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

1- إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية[2]:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية،
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة،
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

2- يهدف الإطار التصوري للمحاسبة إلى المساعدة على:

- تطوير المعايير،
- تحضير الكشوف المالية،
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية،
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

ثانيا:المبادئ المحاسبية الأساسية[3]:

1-الدورية:

يكون للسنة المحاسبية في العادة مدة اثني عشر شهرا تغطي السنة المدنية، ويمكن الرخيص لأية وحدة بأن تكون لها سنة محاسبية تقفل في تاريخ آخر غير التاريخ المحدد بـ 31 ديسمبر في حالة ما إذا ارتبط نشاطها بدورة استغلال تتنافى مع السنة المدنية .

وفي الحالات الاستثنائية التي تقل فيها السنة المحاسبية عن 12 شهرا أو تفوقها ولاسيما في حالة إنشاء الوحدة أو توقف نشاطها خلال السنة أو في حالة تغيير تاريخ الإقفال، فإن المدة المعتمدة يجب تبيانها وتبريرها .

2- استقلالية السنوات المحاسبية:

تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها. ولتحديدها، يتعين أن تنسب إليها الحوادث و العمليات الخاصة بها دون غيرها.

3- اصطلاح الوحدة:

تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية قائمة بذاتها ومنفصلة عن مالكيها.والمحاسبة المالية مبنية

---

[1] أنساعد رضوان وآخرون،**تأهيل قطاع السوق المالي لتدعيم تنافسية الاقتصاد الجزائري بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي**،الملتقى الدولي الرابع حول:المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات ،جامعة الشلف،2009،ص 06 .

[2] قانون رقم07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي، جريدة رسمية العدد 74،ص04.

[3] بوزيان إبراهيم ،مخلوف الطاهر ،**"النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية"** ، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،جامعة البليدة،2009/2008،ص 21.

على مبدأ الفصل بين أصول الوحدة وخصومها وأعبائها وحوا صلها، وأصول المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة بها أو المساهمين وخصومهم وأعبائهم وحوا صلهم. والبيانات المالية للوحدة لا تأخذ في الحسبان سوى معاملات المؤسسة وليس معاملات المالكين لها.

4- اصطلاح الوحدة النقدية[1]:

لقد كانت ضرورة اتخاذ وحدة قياس وحيدة لتسجيل معاملات أي مؤسسة من المؤسسات سببا في اختيار العملة (الدينار الجزائري) كوحدة قياس للإعلام الذي تحمله البيانات المالية.

5- مبدأ ذو أهمية نسبية:

تبرز البيانات المالية كل إعلام ذي معنى، أي كل إعلام يمكن أن يكون له تأثير على ما يمكن أن يصدره مستعملو الإعلام من حكم على الوحدة .

أما المبالغ غير الهامة فيمكن جمعها مع المبالغ التي تناسب عناصر مماثلة لها من حيث النوع أو الوظيفة.وإنما تقدر الصورة الوفية للبيانات المالية بالنسبة إلى ما تعبر عنه من المعرفة التي يحملها المسيرون عن الواقع والأهمية النسبية للحوادث المسجلة. وليست المعايير المحاسبية بالتي يفترض تطبيقها على العناصر الخالية من الأهمية.

6- مبدأ الحيطة:

الحيطة هي التقدير المعقول للوقائع في ظروف الشيك والارتياب قصد تفادي الوقوع في خطر تحويل شكوك حاضرة كفيلة بأن ترتهن أو تنقل ممتلكات الوحدة أو نتائجها إلى المستقبل.

7- مبدأ دوام طرق العمل:

إن انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة تقتضي دواما في تطبيق القواعد والإجراءات المتعلقة بتقييم العناصر وتقديم المعلومات .

8- طريقة التقييم: اصطلاح الكلفة التاريخية:

مع مراعاة الأحكام الخاصة فيما يتعلق ببعض الأصول والخصوم، فإن عناصر الأصول والخصوم والحوا صل والأعباء تقيد في المحاسبة وتقدم في البيانات المالية بكلفتها التاريخية، أي على أساس قيمتها في تاريخ معاينتها دون مراعاة آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة .

9- عدم المساس بحاصل الافتتاح:

يكون الحاصل الافتتاحي لأي سنة مالية مطابقا لحاصل إقفال السنة المالية السابقة .

10- تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:

تقيد العمليات في المحاسبة وتقدم في البيانات المالية طبقا لنوعها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التقيد بالمظهر القانوني وحده.

11- عدم المقاصة[2]:

عمليات المقاصة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الحاصل أو بين عناصر الأعباء وعناصر النتائج في حساب النتيجة غير مسموح بها إلا إذا كانت هذه المقاصة مفروضة أو كان التنظيم الحالي يجيزها يمكن المقاصة بين أعباء وحوا صل متصلة بنتيجة معاملات وحوادث مماثلة ولا تكتسي طابعا ذا أهمية .

12- الصورة الوفية:

يجب أن تعطي البيانات المالية صورة وفية للوضع المالي في الوحدة .والصورة الوفية هي الهدف الذي تصبو إليه البيانات المالية للوحدة بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام القواعد المحاسبية التي في مقدورها أن تقدم معلومات ثابتة عن الوضع المالي، وعن الأداء الناتج وتغير الوضع المالي في الوحدة.

[1] نفس المرجع ، ص 22.

[2] بوزيان إبراهيم ،مخلوف الطاهر، مرجع سابق، ص23.

ثالثا:المعايير المحاسبية.[1]

تحدد المعايير المحاسبية:قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات،محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

تشكل المعايير المحاسبية الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة أدناه:

- تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيما يأتي:

التثبيتات العينية والمعنوية،التثبيتات المالية، المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

- تتمثل المعايير المتعلقة بالخصوم أساسا فيما يأتي:

رؤوس الأموال الخاصة،الإعانات،مؤونات المخاطر،القروض والخصوم المالية الأخرى.

- تتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة فيما يأتي:

الأعباء، المنتوجات.

- تتمثل المعايير ذات الصفة الخاصة أساسا فيما يأتي:

تقييم الأعباء والمنتوجات المالية،الأدوات المالية،عقود التأمين،العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير،العقود طويلة المدى،الضرائب المؤجلة،عقود إيجار -تمويل،امتيازات المستخدمين،العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

المطلب الرابع: تنظيم المحاسبة الكشوف المالية الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كيفية تنظيم المحاسبة،الكشوف المالية ،الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة ،تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وهذا وفق النظام المحاسبي المالي.

أولا:تنظيم المحاسبة[2].

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

- يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية، تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث جرد الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية .يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

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

- تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى " القيد المزدوج :" يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، احدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

- يحددا لتسجيل المحاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق .تلخص العمليات من نفس الطبيعة التي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية واحدة.

---

[1] شنوف شعيب، التغيرات المحاسبية، **بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات**، الملتقى الوطني: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، عنابة، 21-22 نوفمبر2007،ص 12.

[2] قانون رقم 07-10مؤرخ في 25 نوفمبر2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74،ص 05.

- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة .
- تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، تلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

ثانيا:الكشوف المالية.[1]

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الكشوف المالية سنويا على الأقل. تتضمن الكشوف المالية الخاصة للكيانات عدا الكيانات الصغيرة.

- الميزانية،
- حساب النتائج،
- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغير الأموال الخاصة،

يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وكثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية، كما توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة .يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج ،وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة،ويتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية .غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية .وفي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من 12شهرا،لا سيما فيحالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية و غير الجارية.

يحدد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع و يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها و كذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية[2].

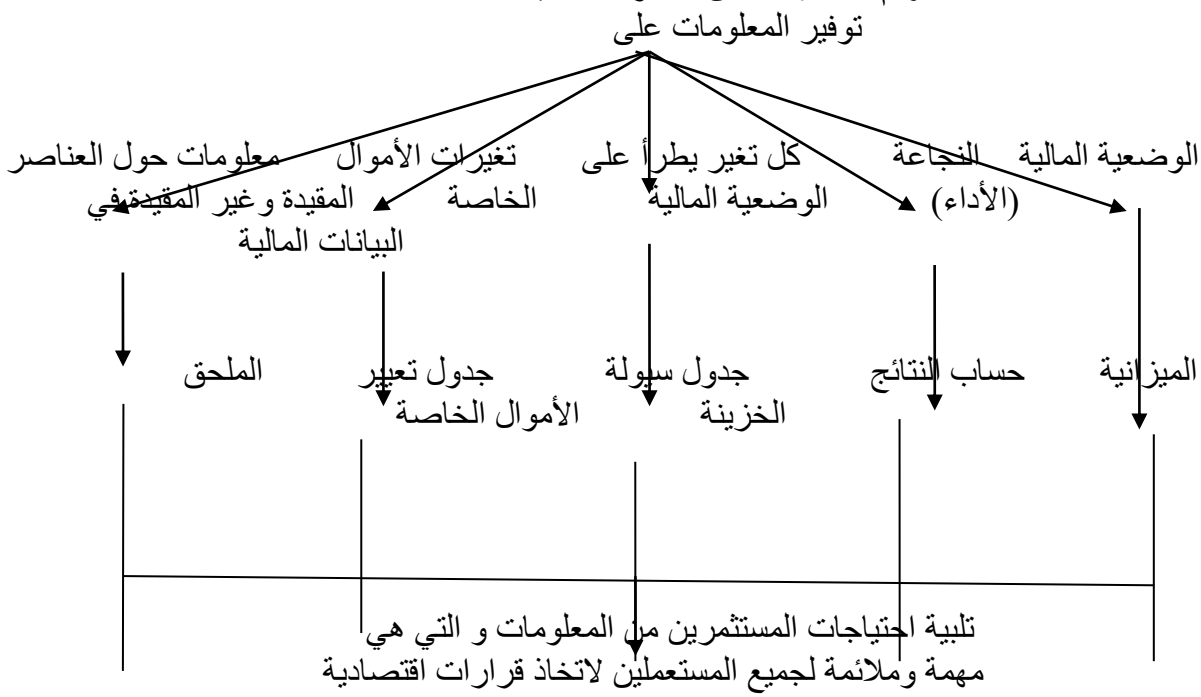
ويمكن توضيح أهداف الكشوف المالية للكيان كما هو موضح في الشكل التالي:

---

[1] بلعروسي احمد التيجاني،**النظام المحاسبي المالي**، الجزائر :دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع،2010،ص 25,

[2] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 26.

شكل رقم02 :الهدف من الكشوف المالية.



المصدر:

CNCC, Eneux de la mise en application des IFRS dans l'espacefrancophone, Alger, 3 au 7 fevrier2007,p 30 .

ثالثا:الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة.

كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات .بهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد.

يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.

تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد .يخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال .تعد الحسابات المدمجة من طرف أي كيان يراقب كيانا أو عدة كيانات أخرى.

رابعا:تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.

يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية، ويرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها.
تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية .لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني. [1]

في المبحث الموالي نتطرق إلى أحد أهم جوانب النظام المحاسبي المالي وهي قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء وإدراجها في الحسابات.

المبحث الثالث: قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات وكيفية التقييم والإدراج في الحسابات و تقديم الكشوف المالية مدونة الحسابات وسيرها.

في هذا المبحث سنتطرق إلى قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات وهذا حسب النظام المحاسبي المالي"SCF"،وذلك من اجل إعطاء صورة أكثر وضوح حول كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول:قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات.

أولا:مبادئ عامة.

1- إدراج الأصول والخصوم و الأعباء و المنتجات في الحسابات[2]:

1.1- يدرج عنصر الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات في الحسابات عندما:
- من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

2.1- يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية المتأتية من بيع سلع أو ممتلكات مدرجة في الحسابات عندما تتوفر الشروط الآتية:
- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر و المنافع الهامة ذات الصلة بملكية السلع والممتلكات.
- أن لا يبقى للكيان ضلع لا في التسيير على النحو الذي يعود الأمر فيه عادة إلى المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع و الممتلكات المباعة.
- أن يكون في المقدور تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقية.
- أن يكون من قبيل الاحتمال أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالصفقة إلى الكيان.
- أن يكون في المقدور تقييم الكلف المستحقة أو المطلوب استحقاقها المتعلقة بالصفقة بشكل موثوق.

3.1- يتم تقييم المنتجات الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

4.1- يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث هدفها و التي تجعلها حوادث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين أرصدة.

---

[1] قانون رقم 07-10مؤرخ في 25 نوفمبر2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74، ص 07 .

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص.06.

5.1- إذا افترضنا أن حادثة لها صلة سببية مباشرة وراجحة بوضعية قائمة في تاريخ إقفال حسابات سنة مالية معينة قد عرفت بين هذا التاريخ وتاريخ إعداد حسابات السنة المالية المذكورة، فإنه يتعين إلحاق الأعباء أو المنتجات المرتبطة بتلك الحادثة بالسنة المالية المقفلة.

6.1- يدرج أي عبء مالي في حساب النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تتوفر تلك النفقة المنافع الاقتصادية المستقبلية شروط الإدراج في حسابات الحصيلة باعتبارها أصلا ماليا أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط.

2- القواعد العامة للتقييم[1]:

- ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اصطلاح الكلف التاريخية،بيد أنه يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا النظام وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:القيمة الحقة(أو الكلفة الراهنة)،قيمة الانجاز،القيمة المحينة(أو قيمة المنفعة).

- تتألف الكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات المقيدة في أصول الحصيلة عند إدراجها في الحسابات،عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، و التخفيضات التجارية و التنزيلات في السعر وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الأتي :بالنسبة إلى السلع و الممتلكات المكتسبة بمقابل مالي من كلفة الشراء،المستلمة كإسهام عيني من قيمة الإسهام، المكتسبة مجانا من القيمة الحقة في تاريخ دخولها، المكتسبة عن طريق التبادل تسجل الأصول المشابهة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة وتسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة الحقة للأصول المستلمة، التي ينتجها الكيان من كلفة الإنتاج.

- يعتمد الكيان عند حلول أي تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته.

وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل المالي.

- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل مالي أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك.فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إنزالها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية عن القيمة الممكن تحصيلها، خسارة في القيمة.

- يعتمد الكيان عند كل إقفال للحسابات إلى تقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل مالي خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت . وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل المالي القابلة للتحصيل.

- يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل مالي خلال السنوات المالية السابقة في شكل حاصل ضمن حساب النتيجة عندما تصبح قيمة هذا الأصل المالي القابلة للتحصيل أعلى من قيمته المحاسبية.

ثانيا:قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص ص07-08.

1- التثبيتات المادية وغير المادية: [1]

1.1- التثبيت المادي هو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، و الإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يعد مدة دوام السنة المالية.

- التثبيت غير المادي هو أصل محدد الهوية غير نقدي وغير مادي، وهو أصل يراقبه الكيان ويستعمله في إطار أنشطته العادية، و المقصود منه مثلا هو المحلات التجارية المكتسبة، و العلامات المميزة، و البرمجيات المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، و المخالصات، ومصاريف تنمية حقل منجمي معد للاستغلال التجاري.

- طبقا لقاعدة التقييم العامة للأصول المالية، يتم إدراج تثبيت مادي أو غير مادي في الحسابات كأصل.

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.

- إذا كانت كلفة الأصل المالي مقومة بصورة صادقة.

- تدرج التثبيتات في الحسابات بقيمتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي أنتجها الكيان لنفسه تندرج فيها كلفة العتاد، و اليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى .وتضاف كلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الإنتاج بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.

2.1- الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه.

- إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل : الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج.وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة قي حالة لم يمكن تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

- إن طريقة الإهتلاك، و المدة النفعية، و القيمة المتخلفة في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات المادية يجب أن تدرس من جديد دوريا :ففي حالة حدوث تغيير كبير للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناجمة عن تلك الأصول.

- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهتلاكات، فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

3.1- يحذف أي تثبيت مادي أو غير مادي من الحصيلة عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل غير صالح للاستعمال بصورة دائمة .ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا، وتدرج الأرباح أو الخسائر في الحسابات كحصول أو كأعباء عملياتية في حساب النتيجة.

2- الأصول المالية غير الجارية (التثبيتات المالي)[2] :

1.2- تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة و الأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها في إحدى الفئات الآتية:

- سندات المساهمة و الديون المرتبطة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها :المشاركة في الشركات الفرعية، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة.

- السندات المثبتة لنشاط الحافظة المعدة لكي توفر للكيان على أمد طويل بقدر أو بآخر، مرد ودية مرضية، لكن دونما تدخل في تسيير الكيانات المحتازة سنداتها.

- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

---

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص 08.

2 بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 62.

- القروض والديون التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي الكيان أو لا يسعه القيام ببيعها في الأمد القصير : الديون لدى الزبائن، وغيرها من ديون الاستغلال لأكثر من أثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد عن اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

2.2- تدرج الأصول المالية أعلاه في الحسابات عند دخول هذه الأصول إلى الكيان، حسب كلفتها وتسجل المشاركات في الشركات الفرعية والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة المعدة للبيع في المستقبل القريب ضمن نفس الحسابات.

3.2- تدرج القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام ببيع تثبيتات مالية في الحسابات كمنتجات أو أعباء عملياتية.

4.2- تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

3- المحزونات والمستحقات:[1]

- المحزونات أصول يمتلكها الكيان وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري،هي قيد الإنتاج بقصد إنجاز قبل هذا البيع،هي مواد أولية أو توريدات لكي تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- تكون المحزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتجات المناسبة له.
- يتم تصنيف أصل في شكل تصنيفات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية)لا على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعمالها في إطار نشاط الكيان.
- عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المحزونات تقوم بأقل كلفتها وقيمة إنجازها الصافية وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر عقب طرح كلفتي الإتمام والتسويق .وتدرج أي خسارة في قيمة المحزونات في الحساب كعبء في حساب النتيجة.
- الطريقة المستعملة لتقييم المحزونات أو متابعتها يجب أن تبين في الملحق.

4- الإعانات المالية:

- الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا.
- تدرج الإعانات في الحسابات كمنتجات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة الكلف التي ترتبط بها والتي يفترض فيها تعويضها .وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك، تكون الكلفة هي الاهتلاك.
- تدرج الإعانات المعدة لتغطية أعباء أو خسائر سابقة في الحسابات كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.

5- الأرصدة من أجل مخاطر الأعباء:

- الرصيد من أجل مخاطر الأعباء هو خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد.
- لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لرصيد من أجل الأعباء.
- لا يستعمل أي رصيد للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

6- القروض والخصوم المالية الأخرى[2]:

- يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب كلفتها التي هي القيمة الحقة للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

[1] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 62.
[2] قانون رقم07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74، ص11.

- تنشر التكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض ويندرج في تكاليف القرض.
- تدرج كلف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة أصل مالي.

7- تقييم الأعباء والمنتجات المالية:

تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي تترتب الفوائد خلالها.

المطلب الثاني:الكيفيات الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات.

أولا: العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب أطراف أخرى.

1- شركات المساهمة[1]:

العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مشارك من المشاركين وهم بالشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره المشاركون المشتركون.

2- امتيازات المرفق العمومي:

في حالة من حالات امتياز الخدمة العمومية، فإن الأصل التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل في الأصل لحصيلة الكيان الاختياري.

3- العمليات المنجزة لأطراف أخرى:

تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل، في الحسابات(في حساب أطراف أخرى). ولا يسجل الوكيل في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.

تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسم الكيان حسب نوعه في أعباء الكيان ومنتجاته.

ثانيا: الإدماج -تجمع الكيانات – الحسابات المدمجة.[2]

1- ترمي حسابات الإدماج إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة كيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

2- تجمد الكيانات المراقبة في إطار إعداد الحسابات المجمدة تبعا لطريقة التكامل الشامل.

3- يشتمل الملحق بالكشوف المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تتيح القيام على الوجه الصحيح بتقدير محيط المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج وممتلكاته ووضعيته المالية ونتيجته.

4- فيما يخص إدماج الكيانات المتشاركة، فإن الكيان المتشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، والذي ليس بالكيان الفرعي ولا بالكيان المؤلف في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.

5- يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بما يتجلى من فرق التقييم، والعنصر الثاني هو فرق اقتناء وهو عبارة عن فائض فارق الإدماج لم يكن إلحاقه بالأصل.

ثالثا: العقود الطويلة الأجل .[3]

1- يتضمن عقد من العقود الطويلة الأمد انجاز ملكية ، سلعة ، خدمة، مجموعة ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة.ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

-عقود بناء.

-عقود إصلاح أصول أو بيئة.

-عقود تقديم خدمات.

2- تدرج الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأمد في الحسابات حسب وتيرة تقدم العملية بحيث تتأتى نتيجة قابلة للمقارنة كلما تم انجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم).

---

[1] أمينة بن بوثلجة،**محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي**،الجزائر:متيجة للطبع،2011،ص 74.

[2] فؤاد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 166.

[3] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 165.

3- عند توقع خسائر بعد الإتمام، يعمد إلى تكوين رصيد بما يعادل الخسارة الكاملة للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات المحاسبية.

رابعا: الضرائب المؤجلة.[1]

1- الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج عبء الضريبة كأعباء في النتيجة المعزوة لعمليات السنة المالية وحدها.

2- الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه)أو قابل للتحصيل(ضريبة مؤجلة أصلية)خلال سنوات مالية مستقبلية .تسجل في الحصيلة وفي حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- فارق زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- تعديلات، وعمليات حذف، ومعالجات معادة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

يجب الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في الملحق (المنشأ، والمبلغ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحساب).

خامسا: عقد إيجار التمويل .

1- عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة ، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة.

وإيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها[2].

-عند المستأجر يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا، كما يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

-عند المؤجر فإن الاستثمار يسجل كأصل وتسجل متحصلات عقد التمويل في الحساب (ح/274) وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

2- يكون الأصل المستأجر موضع إهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات.

سادسا: المنافع الممنوحة للعاملين .[3]

1- تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للعاملين لديه سواء أكانوا في وضعية خدمة أم لا ، في الحسابات كأعباء بمجرد ما يؤدي العاملون العمل المقرر قي مقابل تلك المنافع ، أو بمجرد ما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء العاملين لديه متوفرة.

2- يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكملات المعاش، وتعويضات ومخصصات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد العاملين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة.

سابعا: العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية.

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل كلفتها إلى العملة الوطنية استنادا إلى سعر الصرف المعمول به يوم إبرام الصفقة .ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك البيع أو زوال الأصول.

تحول الديون الدائنة و المدينة المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الطرفين على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية.

---

[1] فؤاد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 167.

[2] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 79.

[3] فؤاد عبد العزيز ،مرجع سابق،ص 168.

تسجيل تقلبات أسعار الصرف كأعباء أو نواتج للسنة المالية الناتجة عن الديون الدائنة أو المدينة.إذا بقيت عناصر نقدية محررة بالعملات الأجنبية، فإن تسجيلها الأصلي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ.

ثامنا: تغييرات التقديرات، أو الطرق الحسابية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان:[1]

تندرج تأثيرات التغييرات في التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، و التي تسمح بالحصول على إعلام أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية، أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغييرات تؤثر فيها أيضا.

تخص تغيرات الطرق المحاسبية تغييرات المبادئ والأسس، والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي وحدة لإعداد بياناتها المالية وتقديمها.

لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.

تاسعا: الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة.

تخضع الكيانات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال، وعدد العمال، والنشاط التي حددتها وزارة المالية، لمحاسبة تعرف بمحاسبة الخزينة .إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها. ومحاسبة الخزينة هذه ترتكز على إعداد سجل الخزينة يبرز التدفق الصافي للأموال(إيرادات أو خسائر صافية).

المطلب الثالث:تقديم الكشوف المالية[2]:

الكشوف المالية هي : الميزانية ، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة .

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية. والكشوف المالية الخمسة (5) الخاصة بالكيانات غير الكيانات الصغيرة قد سبق ذكرها في مقدمة المبحث.

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان . ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر تلي تاريخ إقفال السنة المالية . وينبغي أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن تنشرها الوحدة. تقدم الكشوف المالية المعلومات التي تتيح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، تقدم الكشوف المالية وجوبا بالعملة الوطنية.

أولا: الميزانية.

تصف الميزانية بصفة مفصلة كل على حدى : عناصر الأصول وعناصر الخصوم . وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تخص هذه العناوين:

1- في الأصول : التثبيتات المعنوية، التثبيتات المادية، الاهتلاكات، المساهمات ، الأصول المالية المحزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفا)، خزينة الأموال.

2- في الخصوم :رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (حواصل مثبتة سلفا) ، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية[3].

ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أم تعاقدية.

ثانيا:حسابات النتائج[4].

---

[1] فؤاد عبد العزيز، مرجع سابق، ص169.

[2] د. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**،الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ،الجزء الأول، ، 2008، ص 41.

[3] عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر: دار النشر جيطلي ،2009،ص 12.

[4] د. شعيب شنوف ، مرجع سابق، ص 42.

1- حساب النتيجة هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مميزا بين الربح / الكسب أو الخسارة.

2- المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي الآتية:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :

- الهامش الإجمالي،
- القيمة المضافة،
- الفائض الإجمالي عن الاستغلال ،
- منتجات الأنشطة العادية،
- المنتجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء العاملين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة ،
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية،
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع ،
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة،

في حالة حساب النتيجة المدمجة يجب توضيح حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة وكذلك حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

يمكن تقديم معلومات دنيا أخرى إما في حساب النتيجة، وإما في الملحق المكمل، وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق.

تقدم البنوك والمؤسسات المالية معلومات دنيا في حساب النتيجة غير المذكورة أعلاه.

ثالثا: جدول سيولة الخزينة(الطريقة المباشرة وغير المباشرة).

- الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائر الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات المالية.
- يقدم جدول الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها أي من الأنشطة العملياتية وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل وكذلك الأموال المتأتية من فوائد وحصص أسهم.
- تقدم تدفقات الأموال الناجمة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.
- الموجودات المالية هي السيولات وشبه السيولات الميسورة التحويل إلى سيولات.
- يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف:
  - السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن.
  - العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

رابعا: جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة[1] .

يشكل بيان تغير رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص38 .

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامسا:ملحق الكشوف المالية .

1- يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت تلك المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية(المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعلومات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها : طبيعة العلاقات ، نمط المعاملة ، حجم ومبلغ المعاملات ، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.[1]

2- هناك نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق مثل:

- جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية.
- جدول الاهتلاكات.
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.
- جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة).
- جدول المؤونات.
- بيان استحقاقات الديون الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

المطلب الرابع:مدونة الحسابات وسيرها:

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مدونة الحسابات وسيرها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.

أولا:مدونة الحسابات:

1- مبادئ مخطط الحسابات:

تعد كل وحدة مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكلها ولنشاطها واحتياجاتها إلى الإعلام الخاص بالتسيير .والحساب هو أصغر كيان معتمد لترتيب الحركات المحاسبية وتسجيلها. والحسابات تجمع فئات متجانسة تدعى طبقة . وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

- طبقات حسابات الوضعية.
- وطبقات حسابات التسيير.

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تحدد هويتها بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

2- الإطار المحاسبي الإجباري:[2]

- تشكل خلاصة مخطط حسابات تمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك ترتيبات خاصة تعنيها . وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها .وتقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاث أرقام أو أكثر.
- توزع العمليات المتعلقة بالحصيلة في خمس طبقات حسابات توصف بحسابات الحصيلة.
- العمليات المتعلقة بحساب النتيجة(التقديم حسب طبيعة الأعباء) توزع على طبقتين 6 و7 (من الحسابات الموصوفة بحسابات التسيير).

ثانيا:سير الحسابات.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص39 .

[2] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 117.

1- الصنف 1 حسابات رؤوس الأموال[1]:

10رأس المال" الاحتياطيات" وما شبه ذلك:يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية وهذه الحسابات الفرعية يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني الذي تمارس فيه الوحدة نشاطها.

- الحسابات التي يستخدمها المستغل الفردي:

101أموال استغلال يسجل هذا الحساب الفرعي في اعتماده قيمة إسهامات المقاول في بداية نشاطه أو أثنائه.

108حساب المستغل يسجل فيه قيمة مسحوبات المستغل أو إيداعات مؤقتة ويقفل في نهاية السنة مع الحساب 101أموال الاستغلال.

- الحسابات التي تستخدمها الشركات:

101رأس المال الصادر ، وفي حالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال يجعل الحساب 101 مدين والحساب 109رأس المال المكتتب غير المستدعى بقيمة الجزء غير المستدعى.

وعند استدعاء رأس المال يقيد في الجانب الدائن للحساب 109 الحساب 456 الشركاء، عمليات أجريت على رأس المال.

تقيد الاحتياطيات في الجانب الدائن للحساب 106 الاحتياطات القانونية ، القانونية الأساسية ، العادية ، المقننة .وهي من حيث المبدأ ، عبارة عن الأرباح المخصصة بشكل دائم للوحدة.

يسجل الحساب 107 فارق المعادلة :الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء.

- الحسابات المعمول بها في جميع الكيانات:

يسجل الحساب 104 فارق التقييم :رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة، والناتجة عن تقييم بعض عناصر الحصيلة بقيمتها الحقة وفقا للتنظيم.

يسجل الحساب 105 فارق إعادة التقييم :فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية.

11الترحيل من جديد :يسجل فيه جزء النتيجة الرابحة أو الخاسرة رهن التخصيص.

12نتيجة السنة المالية[2]:يصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز القانوني المختص أو إلى حساب رأس المال الفردي في المؤسسات الفردية.

13المنتجات والأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال[3]: تسجل كل على حدى في الجانب الدائن لهذا الحساب:

131إعانات التجهيز.

132إعانات الاستثمارات الأخرى.

133الضرائب المؤجلة على الأصول.

134الضرائب المؤجلة على الأصول.

138المنتجات والأعباء الأخرى المؤجلة.

15مؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية: تقيد كل على حدى في الجانب الدائن لهذا الحساب:

- المؤونة للأعباء.

- المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة (التزامات التقاعد).

عند حصول العبء، يصفى الرصيد المكون سلفا عن طريق حسم مباشر للتكاليف المناسبة للعبء، والفائض يرصد مع حساب78 .

16الافتراضات والديون المتماثلة:

---

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص40 .

[2] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 138.

[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص40 .

17الديون المرتبطة بالمساهمات:لا يسجل في هذه الحسابات إلا العمليات المالية(وينبغي ألا تندرج فيها العمليات التجارية)،وتدرج هذه الحسابات في خصوم الحصيلة مع الفصل بين:
- العمليات التي هي تابعة للخصوم الجارية، والعمليات التابعة للخصوم غير الجارية.
- العمليات التي تتضمن فوائد والعمليات التي لا تتضمن فوائد.
وعند إقفال السنة المالية، تسجل الفوائد المترتبة وغير المستحق أجلها المتعلقة بالإقتراضات في أقسام فرعية لكل حساب من حسابات الديون المعنية.
18حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل المساهمة:يوضع الحساب 18 تحت تصرف الكيانات لكي تستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تتم بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة . ويصفى وجوبا عند إقفال السنة المالية.

2- الصنف 2 حسابات التثبيتات:

20التثبيتات غير المادية وفارق الشراء:يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية:
203مصاريف التنمية القابلة للتثبيت [1]:في الجانب الدائن الحساب 72 الإنتاج المثبت للأصول غير المادية.
204برمجيات المعلومات وما شبهها :في الجانب الدائن الحساب 72 الإنتاج المثبت للأصول غير المادية في الجانب المدين.
205الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات ، الرخص والعلامات.
207فارق الشراء ، يمكن أن يكون دائنا أو مدينا، مع الأصل غير المادي المعني.
208التثبيتات الأخرى غير المادية[2].
21التثبيتات المادية: تسجل حسابات التثبيتات المادية في تاريخ دخول الأصول المادية تحت رقابة الكيان بقيمة الإسهام، أو بكلفة الشراء أو بكلفة الإنتاج ، وبواسطة الاعتماد حسب الحالة:
- كحساب رأس المال أو من حساب الشركاء عمليات حول رأس المال (القسم الفرعي لحساب45)
- للحساب 40 الموردون أو حسابات أخرى معنية.
- للحساب 73 الإنتاج المثبت.
22التثبيتات في شكل امتياز: يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة طويلة على العموم لقاء حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.
23التثبيتات الجاري القيام بها: تعني التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تقدمها الوحدة لأطراف أخرى من أجل اقتناء تثبيت ما . عندما يصبح التثبيت جاهز يصفى مع الحساب21 .
26المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بمساهمات: يتلقى حساب 26 في جانبه المدين كلفة اقتناء (أو قيمة الإسهام) سندات المساهمة وكذلك الديون الدائنة المرتبطة بتلك السندات.
27التثبيتات المالية الأخرى:تشمل التثبيتات المالية الأخرى (الحساب27) الحسابات الفرعية من 271 إلى 279فهذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقومة بالكلفة التي هي القيمة الحقة للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل المالي.
28إهتلاك التثبيتات:تقيد إهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحسابات 28 إهتلاك التثبيتات وفي المقابل تسجل مخصصات الإهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحساب المخصصات.
29خسائر القيمة عن التثبيتات: يتم اعتماد الحساب 29 ، عند ثبوت خسارة في القيمة، بحسم حسابات التخصيص المتعلق(باستغلال), أو الحسابات المالية أو الاستثنائية ، المعنية (الحسابات 68) أي أنه إهتلاك غير عادي[1].

[1] François MECHIN, **Animation dans le séminaire de formation en normes IAS/IFRS**, Compagnie algérienne d'audit et de comptabilité (CAAC) Biskra et Conseil de l'ordre régional Sud des experts Comptables et des Commissaires aux comptes et Comptables agréés. Biskra du 26 au 29 avril 2008.

[2] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 146.

3- الصنف 3 حسابات المحزونات والمنتوجات قيد التنفيذ[2]:

هناك معياران للتصنيف على العموم في إطار مدونة حسابات المحزونات:

الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات ، أثناء الإنتاج ، الإنتاج المخزن ، البضائع التي أعيد بيعها على حالتها).

طبيعة الأصل المالي المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير على أن اختيار طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة بالمحزونات أي طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد غير الدائم يعود إلى قرار التسيير.

طريقة سير حسابات الصنف 3 تتطابق تماما مع المخطط الوطني للمحاسبة في جميع حسابات بما فيها حساب 38.

4- الصنف 4 حسابات الغير:

40الموردون والحسابات الملحقة:ترد تحت الحساب 40 ، الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات وحسب الحاجة ، تفتح تفرعات في الحساب 40 كما يأتي:

401موردو مخزونات خدمات ، بمبلغ فواتير شراء البضائع أو تأدية الخدمات بالخصم من ح38 أو الصنف 6 (مبالغ خارج الرسوم القابلة للاسترجاع).

403موردون وسندات للدفع ، عند قبول كمبيالة أو سند لأمر.

404موردو المنقولات.

405موردو منقولات ، سندات للدفع.

408موردو فواتير لم تستلم ، يقيد في الجانب الدائن مبلغ الفواتير التي لم تبلغ.

تخفيضات ، 409 موردون مدينون ، بقيمة تسبيقات ودفعات مدفوعة على الحساب وتنزيلات وانتقاصات.

41الزبائن والحسابات الملحقة:ترد ضمن الحساب 41 الديون المتصلة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال الكيان .وتنشأ الأقسام الفرعية للحساب 41 ، حسب حاجة التسيير والإعلام المالي ، وتعدل هذه الأقسام الفرعية أو توسع بحسب حاجات كل كيان.

42المستخدمون والحسابات الملحقة:تنشأ الأقسام الفرعية للحساب 42 حسب حاجات التسيير والإعلام المالي ، تقيد في الجانب الدائن. منها الرواتب وملحقاتها من خلال القيد في الجانب المدين لحسابات الأعباء المعنية63 .

43الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة[3]:يقيد في الجانب الدائن من حسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة المبالغ المستحقة للكيان على مختلف الهيئات الاجتماعية وكذا المبالغ الواجب تسويتها لهاته الهيئات، من خلال القيد في الجانب المدين في حسابات الأعباء حسب كل طبيعة معنية.

44الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة: إن العمليات الواجب قيدها في هذا الحساب هي على العموم ، العمليات التي جرت مع كيانات معينة كسلطة عمومية .ويقسم بحسب الحاجات إلى حسابات فرعية . ماعدا الحساب الفرعي "441الدولة والجماعات العمومية - الإعانات المتوقع استلامها "الذي تقيد في جانبه المدين الإعانات المتوقع استلامها وكذلك الإعانات المكتسبة والتي لم يتم استلامها والقيد في الجانب الدائن إعانات الاستغلال .فإن الحسابات الفرعية الأخرى 442 إلى 448 على العموم تستقبل في الجانب الدائن الضرائب والرسوم والعمليات المماثلة في مقابل حسابات الضرائب والرسوم التي تكون مدينة.

45المجموعة والشركاء: لا تسجل حسابات المجموعة والشركاء العمليات المنجزة كموردين أو زبائن والتي تسجل على الترتيب في الحساب 40 موردون أو في الحساب 41 زبائن .وإنما عمليات مالية التي تتم بين كيانات المجموعة.

---

[1] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 157.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص 48.

[3] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 166.

46المدينون والدائنون الآخرون: أثناء التنازل عن أصول غير جارية باستثناء السندات المثبتة في نشاط الحافظة فإنه يدخل في دفاتر المحاسبة ، مباشرة ، الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه . في الجانب المدين من حساب فرعي لحساب 65 إذا كان الفارق سلبيا وفي الجانب المدين من حساب فرعي لحساب 75 إذا كان هذا الفارق ايجابيا.

47الحسابات الانتقالية أو المؤقتة:توضع تحت تصرف الكيانات لكي تتلقى أثناء السنة المالية العمليات الآتية:

- العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها.
- العمليات التي تتطلب معلومة إضافية.

48التكاليف أو الإيرادات المثبتة مسبقا و المؤونات:تستقبل الحسابات 486 التكاليف المثبتة مسبقا و 487 الإيرادات المثبتة مسبقا ، المتعلقة بالسنة المالية اللاحقة وهذا عند إقفال السنة المالية .وكذا التسجيل في الجانب الدائن للحساب481 مؤونات خصوم جارية التي يكون مبلغها غامضا واستحقاقها خلال اثني عشر شهرا والقيد في الجانب المدين لحساب 68 مخصصات الاستهلاك ، مؤونات والخسارة في القيمة.

49خسارة القيم في حسابات الغير: عند إثبات خسارة القيمة في حسابات الغير يتم تقييدها في الجانب الدائن للحسابات 49 المنشأة حسب نوع الديون المعنية .وفي المقابل يتم القيد في الجانب المدين لحسابات التكاليف (مخصصات خسارة القيمة). وعند استرداد جزء من الخسارة يتم قيدها في الجانب الدائن للحساب 78 ، وإذا أصبح الدين معدوم تقيد في الحساب654 .

5- الصنف 5 الحسابات الماليةة:

50القيم المنقولة للتوظيف: تقيد في الجانب المدين لحسابات القيم المنقولة للتوظيف تكلفه شراء السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعنية . عند تغير القيمة يكون حساب 50 مدين أو دائن مقابل الحسابين765او665فارق التقييم في الأصول . وعند التنازل تصفى الخسارة أو الربح بجعل حساب50 مدين أو دائن مع أحد الحسابين 667 أو 767 الأرباح الصافية.

51البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المماثلة: بخلاف الحسابات المالية التي يحوزها الكيان، تقيد الفوائد السارية التي لم يحن أجل استحقاقها عند اختتام السنة المالية في الحساب 518 الفوائد السارية .ويصفى هذا الحساب عند حلول الأجل وتصبح الفوائد مستحقة،

52الأدوات المالية المتفرعة: تتمثل في الوعد بالبيع والعقود الآجلة والإعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية[1].

عند اقتناء الأدوات المالية يتم تسجيل كلفة الاقتناء في الجانب المدين للحساب 52 في مقابل الحسابات المالية المعنية دائنا .وعند ارتفاع أو انخفاض قيمتها يكون الحساب 52 مدينا،أو دائنا في مقابل أحد الحسابين 765 دائنا أو 665 مدينا.

53الصندوق:يسجل المبلغ النقدي الذي يقبضه الكيان في الجانب المدين لحساب الصندوق،ويقيد مبلغ النقود المصروفة في الجانب الدائن لهذا الحساب .ويكون رصيده دائما مدينا أو سلبيا.

54صناديق التسبيقات والإعتمادات:يسجل الحساب 54 المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها مديرو الصناديق أو المحاسبون المأمورون بالإعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان الكيان.

58التحويلات إلى حسابات داخلية:هو حساب عبور يستعمل للتسجيلات العملية للمحاسبة وتتم تصفيته بعد انتهاء هذه العمليات مثل التحويل من البنك إلى الصندوق والعكس .وبصفة عامة كل عملية من شأنها أن تسجل في عدة دفاتر مساعدة.

59خسارة القيمة في الأصول المالية الجارية:إن طبيعة الحساب 59 تشبه الحساب 49 فهما حسابان لتصحيح القيمة المحاسبية إلى قيمته القابلة للتحصيل . تثبت الخسارة في الجانب الدائن للحساب 59 وفي مقابل الحساب 686مدينا.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص 49.

6- القسم 6 حسابات التكاليف[1]:

يعتبر توزيع الإيرادات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية.

60المشتريات المستهلكة:يكون هذا الحساب مدينا بجعل أحد حسابات الصنف 3 دائنا.

62.61الخدمات الخارجية:تسجل في الحسابين 61و62 التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير.

63أعباء الموظفين: مستحقات المستخدمين، بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين والكلفة العينية للمستحقات واشتراكات الصناديق الاجتماعية والاحتياط، التكاليف الاجتماعية الأخرى، التكاليف الإجبارية والاختيارية للمستغل في حالة الشركة الفردية.

64الضرائب و الرسوم والمدفوعات الشبيهة: تتعلق المدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية، والمدفوعات التي تقرها السلطة العمومية لاسيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية والاجتماعية.

65الأعباء العملية الأخرى[2]:يتعلق بتكاليف ترتبط بالنشاطات العادية للهيئة.

66الأعباء المالية:يهدف لبيان طبيعة أو أصل الأعباء المالية مثل أعباء الفوائد ، خسائر الديون ، فارق تقويم الأدوات المالية ، خسائر الصرف... الخ.

67العناصر غير العادية الأعباء:لا يستعمل إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير العادية مثل في حالة نزع الملكية أو في حالة كارثة غير متوقعة.

68مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة:يقيد الحساب 68 عكس حسابات التخفيض ، خسائر القيمة والمؤونات المعنية.

69الضرائب على الأرباح ومثيلاتها:يقيد فيه الضرائب على الأرباح، الضرائب الجزافية، وإضافي الضرائب المتعلقة بالتوزيعات.

7- الصنف 7 حسابات المنتوجات:

70مبيعات السلع والمنتوجات المصنعة ومبيعات الخدمات و المنتوجات الملحقة:تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي والرسم المحصل على القيمة المضافة ، مع حسن التنزيلات وتخفيضات الأسعار الممنوحة .يفرع هذا الحساب حسب احتياجات الكيان.

72الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزن:يقتصر استعمال الحساب 72 على تسجيل متغيرات الإنتاج المخزون ويكون دائن أو مدين[3].

73الإنتاج المثبت:يمثل إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة.

74إعانات الاستهلاك:يقيد في هذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصلت عليها الهيئة من خصم حساب الغير أو الخزينة المعنية.

75منتجات عملياتية أخرى: ينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية من 751 إلى 758 ، وهي مكونة لناتج النشاطات العادية للكيان.

76المنتجات المالية:يتفرع الحساب 76 حسب الحاجة إلى الإعلام لإظهار طبيعة أو أصل المنتجات.

77 عناصر إيرادات غير عادية:لا يستعمل إلى في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية غير مرتبطة بنشاط الكيان.

78الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات: يقيد في الجانب الدائن لهذه الحسابات من خلال القيد في الجانب المدين القيمة والمؤونات المعنية،عند التموين حيث يكون تراجع القيمة المسبق بدون جدوى

---

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص 50.

[2] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 182.

[3] بلعروسي احمد التيجاني،مرجع سابق،ص 186.

المبحث الرابع :منهجية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي نظرا لتماشيه مع المعايير المحاسبية الدولية ولا يقتصر فقط على تغيير مدونة الحسابات ادخل تغييرات جذرية على مستوى التعاريف، المفاهيم ،نظم التقييم والتقييد المحاسبي وكذا طبيعة الكشوف المالية وفحواها .

إن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي يعد إذا مشروع مؤسساتي ذو أهمية كبيرة يتعدى الرهانات المحاسبية البحتة.

حيث يتضمن إلزامية تلبية المتطلبات المتعلقة بالتقييم، العرض والتقييد المحاسبي.

المطلب الأول: التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

أولا:التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي .[1]

إن التحويل الناجح إلى النظام المالي يتطلب وضع تسيير للمشروع الذي يسمح بتعبئة قوية لمجمل وظائف المؤسسة، تحديد واضح للأهداف والآجال وتنسيق دقيق مع المشاريع الفرعية الهامة للكيان بغرض تحقيق أهداف المادة11من القانون 07-11.

حسب حجم كل كيان ،فان نجاح هذا المشروع الهام مرتبط بمشاركة المديرية العامة والهياكل الداخلية وكذا إشراك مهنيين داخليين و/أو خارجيين المؤهلين والمتخصصين في مرجعية النظام المحاسبي المالي .

كما يتبن انه من الضروري تكوين فريق عمل يتضمن مختلف الإطراف المشاركة،كل واحدة فيما يخصها ،في تنفيذ المرجعية الجيدة للنظام المحاسبي المالي :المدرية العامة ،المدرية المحاسبية والمالية ،مراقب التسيير ،الخبير المحاسب ،ديوان المجلس،المتدخلين المشاركين في تقييم الأصول وخصوم المؤسسة وكذا ممثل لكل هيئة معنية من الكيان .

ثانيا:تسيير التغييرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي.

في المرحلة الأولى من المشروع ، التشخيص المبدئي سيظهر الآثار والتداعيات الهامة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ،على الإجراءات ،الأنظمة والرقابة في التنظيم المعني . إن هذا التقييم المدعم باتصال داخلي مكثف مع طبية الكيان ،يجب أن يعمل على توعية الإطارات والعاملين برهانات النظام المحاسبي المالي ،من اجل تحسيسهم بالتغيرات التنظمية وكذا المحاسبية.

كما يجب على أعضاء فريق العمل ضبط خطة العمل لتحيد متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بترتيبها حسب أولوياتها .

حيث يكون لهم دور إرشادي ويجب عليهم جهود تعميمية من اجل أن يدرك كل المتعاملين دورهم في نجاح مشروع التحول إلى النظام المحاسبي المالي.

إن النشاط الذي يجب أن يحظى بالأولوية يتعلق أساسا بالتكوين والتحسيس بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي من كل جوانبه ويسلتزم أن يتكيف مع حجم ومتطلبات كل كيان.

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي**،341 و م/م و م، 19-10-2010، ص 02.

إن الركيزة الأساسية لتغيير سيكون غالبا نظام المعلومة المتعلق بإصدار الكشوف المالية.بغرض ضمان إن النظام البرمجي أو البرمجة الموحدة للتسيير يستطيع مرافقة التحول ،يستلزم أن تضمن الكيانات إن هذا الأخير يجب أن يلبي معا :[1]

- المتطلبات التي اقرها المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7افريل 2009.[2]

- تلك التي تتضمن تنفيذ النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يخص تسيير تثبيات المادية والمعنوية، الوسائل المالية.....

- تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية للنظام المحاسبي المالي ،

- احترام المفاهيم ،خصوصا قابلية المقارنة،المعيار الهام للمعلومة....

إن الإجراء المرحلي ، المبين فيما يلي يخضع لانشغال الفصل بين المراحل وتبرير محتوى الحساب 115"التعديلات الناجمة عن التغييرات في الطرق المحاسبية "بواسطة تكوين ملف كامل ووحيد خاص بكل العمليات المتعلقة بالانتقال (التحويل ،إعادة المعالجة) وبصفة عامة كل خيار أو توجه تحدده المؤسسة.

إن هذا الملف يمكن أن يتكون حسب كل حالة:

- من مختلف الدراسات مهما كانت طبيعتها (تقييمات، عناصر الاستثمارات..)

- من تفسيرات خيار إعادة المعالجة المطبقة على مختلف الأقسام (على سبيل المثال المصاريف الإعدادية الأولية المقصاة خصوصا مقابل الأعباء، الاستثمار أو من الحساب 115 " التعديلات الناجمة عن التغييرات في الطرق المحاسبية" ،إعادة معالجة المخزونات التي أقصيت من تكلفتها النشاط الفرعي ....)

- من سجلات التحويل وإعادة المعالجة المستعملة للاحتفاظ بآثار حركات الحسابات الحاصلة.

إن كل القيود خارج المحاسبية يجب أن تكون مدعومة بوثيقة ثبوتية.

يمكن أن يكون هذا الأجراء موضوع تكييف مع حجم كل كيان حيث يمثل ضمان اثر حركات الحسابات الحاصلة بالإضافة إلى تبريرها لكل رقابة موالية لحسابات هذه الكيانات .

تمثل تفاصيل الإجراء المرحلي التي تتضمنها هذه المذكرة إطار شامل وتترك بعض خيارات التبسيط التي يمكن أن تنتج عن حجم الكيان أو عن بعض خصوصية بعض الكيانات.

بالأخذ بعين الاعتبار هذه الإمكانية ، فان خيارات ميزات إعادة المعالجة والعروض النوعية التي يمكن أن تعتمدها المؤسسة ،يجب أن تفسر بوضوح وتجري في إطار إمكانيات العرض التي يسمح النظام المحاسبي.

ثالثا:مسالة عدم مساس الميزانية الافتتاحية.[3]

إذا كان عدم المساس الميزانية الافتتاحية يتم التأكد منه بالمطابقة الكلية للأرقام ،العناوين وأرصدة الحسابات المحولة ،فان جدول المطابقة بين المخطط المحاسبي /النظام المحاسبي المالي يمثل بسبب تغيير الطريقة مطابقة معدلة وغير مباشرة للحسابات .

يعني إقفال حسابات المخطط المحاسبي الوطني والشروع في افتتحاتها طبقا للنظام المحاسبي المالي في 2010-01-01 حسب الطرق المبينة فيما يلي ،إن هذه الطريقة تمتاز باحترام القانون الذي يضع حدا للمخطط

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي**،341 و م/م و م، 19-10-2010، ص 03.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 المؤرخ في07 /2009/04 ، الجريدة الرسمية، عدد21 ،سنة 2009،ص.10.

[3] وزارة المالية، تعليمة وزارية رقم02 المؤرخة في 29-10-2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، ص 06 .

المحاسبي الوطني مع تاريخ31-12-2009 ،دون خرق مبدأ عدم مساس الميزانية الافتتاحية التي يمكن التأكد منها بواسطة مقارنة أرصدة الميزان الختامي التي إعادة معالجتها في 31-12-2009 مع الميزانية الافتتاحية في01-01-2010.

رابعا:التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

باختلاف مصطلاحاته ،الانتقال،التحول،أو التنفيذ ،فان التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي يطرح بسبب خصوصيته بعض القضايا والتساؤلات لدى معدي الكشوف المالية إن المذكرة تقترح الوسائل المناسبة التي ستساعد الكيانات على تطبيقها بطرق جيدة .

إن تعميم تطبيق النظام المحاسبي المالي على مجمل المؤسسات يستلزم تبني طريقة تتمحور حول:[1]

- تنفيذ برنامج تكوين ملائم.
- إعداد مخطط داخلي للحسابات في النظام المحاسبي المالي .
- تعريف نماذج الكشوف المالية للحسابات في النظام المحاسبي المالي .
- إعداد جدول مطابقة (المخطط المحاسبي الوطني/النظام المحاسبي المالي.
- إعداد سجل تحويل الأرصدة المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (اختياري).
- انجاز تشخيص ودراسة للآثار .
- تنفيذ إعادة المعالجات التي اقرها النظام المحاسبي المالي والتعليمة رقم 02 الصادرة عن وزارة المالية.
- إعداد سجل لإعادة المعالجات.
- إعداد الميزان الافتتاحي للنظام المحاسبي المالي 2010بعد إعادة المعالجات والتعديلات .
- إعداد الميزانية الافتتاحية للنظام المحاسبي المالي 2010 بعد إعادة المعالجات والتعديلات.

المطلب الثاني:الإعدادات للانتقال وتحويل أرصدة الحسابات.

أولا: الإعدادات للانتقال.[2]

1- إعداد مخطط حسابات داخلي طبقا للنظام المحاسبي المالي .

استنادا إلى جدول المطابقة الذي تتضمنه التعليمة رقم02 المذكورة سابقا، إن الكيان يهتم مسبقا قبل أي مهمة أخرى ناتجة عن اعتماد النظام المحاسبي المالي بإعداد مدونة حسابات جديدة للنظام المحاسبي عوض المدونة القديمة الخاصة بالمخطط المحاسبي.

[1] وزارة المالية، تعليمة وزارية رقم02 المؤرخة في 29-10-2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، 2010، ص07.
[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي**،341 و م/م و م، 19-10-2010، ص05.

إن إعداد مخطط حسابات داخلي جديد للنظام المحاسبي المالي ،من اختصاص المسؤول الرئيسي للمحاسبة ،يجب أن يستوفي المقتضيات الجديدة التي يتطلبها النظام المحاسبي المالي لا سيما تسيير التثبيتات ،حسابات الغير.

يستلزم أن تخدم المدونة الجديدة لحسابات النظام المحاسبي المالي أساسا إعداد جدول المطابقة العددي.

2- إعداد جدول المطابقة العددي (المخطط المحاسبي /النظام المحاسبي المالي).

إن جدول المطابقة العددي الذي تم انجازه يجب أن يكون كركيزة عمل لإتمام تحويل الأرصدة.

أي يجب في هذه المرحلة تزويد الحسابات الجديدة للنظام المحاسبي المالي المعادلة على أساس أرصدة حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى غاية 2009/12/31 ،التي تم إنشاءها لهذا الغرض.

وعلى وجه الخصوص ،يجب ضمان أن مجاميع ميزان المخطط المحاسبي الوطني إلى غاية 2009/12/31 تساوي تلك المسجلة في جدول المطابقة للنظام المحاسبي المالي .إن جدول المطابقة المعرف بهذه الطريقة والمحدد سيكون عند الاقتضاء ركيزة لإعداد سجل التحويل المحتفظ به في الملف المثبت لعماليات الانتقال

ثانيا:تحويل أرصدة الحسابات.[1]

يعرف التحويل بالنشاط الذي يهدف إلى نقل أرصدة حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى الحسابات المعادلة لها في النظام المحاسبي المال مدعمة بالتحاليل الخاصة بها.غير أن عمليو التحول ليست مجرد عملية منتظمة يتم بموجبها تحويل الأرصدة من جانب إلى أخر كما تبدو من الوهلة الأولى ،بل هي عمل يتطلب مسبقا إعادة ترتيب حسابات المخطط المحاسبي الوطني .

1- إعادة ترتيب الحسابات.

إن إعادة ترتيب الحسابات تتمثل في تفرع حساب إلى عدة حسابات أخرى أو العكس جمع عدة حسابات داخل حساب واحد ،كما هو واضح فان هذه العملية التي تهدف إلى تقسيم الأرصدة وليس الحسابات نفسها تتطلب في بعض الحالات تحليل مسبق .

فعلى سبيل المثال لا الحصر الحسابات 40 في المخطط المحاسبي الوطني تستوجب إعادة ترتيبها اعتمادا على حسابات مدينه في الأصل وكذا حسابات 50في المخطط المحاسبي الوطني تقتضي إعادة ترتيبها حسب أرصدة الحسابات الدائنة الأصلية.

2- تقسيم أو تجميع بعض الحسابات.

مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، فان مدونة حسابات النظام المالي تتميز ب:

- إدخال حسابات جديدة.

- حذف حسابات أخرى.

- الإبقاء على نفس الرموز ونفس التسميات.

- تتغير الترميز.

- تغيير التسميات.

[1] فؤاد عبد العزيز، مرجع سابق، ص188.

كما يجب أن لا تحصل آية عملية تقسيم أو تجميع على حسابات المخطط المحاسبي الوطني التي توافق نفس حسابات النظام المحاسبي المالي.

على العكس من ذلك، يمكن أن يفرع حساب في المخطط المحاسبي الوطني إلى عدة حسابات في النظام المحاسبي المالي كما يمكن آن يضم حساب في النظام المحاسبي المالي عدة حسابات من المخطط المحاسبي الوطني.

في هذه الحالة، يتعين على سجل التحويل أن يقيد تقسيم أرصدة الحسابات المعنية إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الموافقة.

3- إعداد سجل التحويل.[1]

إن سجل التحويل يعد الوثيقة (لا تدخل ضمن الوثائق المحاسبية الملزم بها) تعرض انطلاقا من جدول المطابقة العددي، كل قيود تحويل أرصدة حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الموافقة.

اعتبارا من انه تغيير في الطريقة والنظام المحاسبي الوطني الى حسابات النظام المحاسبي المالي الملائمة .

مع العلم من جهة أخرى أن:

- غياب مطابقة كلية بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني وتلك المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي لا تسمح بتحويل نسقي من حساب المخطط المحاسبي الوطني إلى حساب النظام المحاسبي المالي.

- بنص النظام المحاسبي المالي على تقديم معلومات تسمح بالمقارنة مع السنة المالية السابقة.

- لا يمكن لهذه المقارنة أن يكون لها معنى إلا بعد إعادة المعالجة والتكييف النموذجي لأرصدة السنة المالية 2009.

لذلك يستلزم اتخاذ الجراء الأتي ذكره لجمع رصيد كل الحسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى غاية 2009/12/31 وضمان افتتاح 2010بالنظام المحاسبي المالي .

المطلب الثالث:إعادة المعالجة.[2]

إن هذه المرحلة تتمثل في إعادة المعالجة أرصدة حسابات الأصول والخصوم ،الأعباء و المنتجات حسب قواعد التقييم المحاسبي و القواعد التقييمية كما وضحتها المرجعية المحاسبية الجديدة بالإضافة إلى الأرصدة التي لم يتم تحديد الحسابات المطابقة لها في النظام المحاسبي المالي .

إن اثأر إعادة المعالجة على حسابات النتائج ستقيد في حساب (الرصيد المحول الجديد) كتعديل للنتائج الموزعة كما هو منصوص عليها في التعليمة رقم 2.

إن الآثار المتولدة عن عملية إعادة التقييم يجب أن تعالج وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي المؤطرة لها.

أولا:الحسابات التي لم يتم إعداد مطابقتها.

إن الحسابات التي لم يتم إعداد مطابقتها أي:

- دون مقابل في النظام المحاسبي المالي (مثال حسابات المخطط المحاسبي الوطني :50،40.....)

[1] فؤاد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 189.

[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي**،341 و م/م و م، 19-10-2010، ص 08.

- التي يجب تقسيمها إلى عدة حسابات في النظام المحاسبي المالي (مثال حسابات المخطط المحاسبي الوطني:61،31.....)

- التي يجب تجميعها في حساب واحد (مثال حسابات المخطط المحاسبي الوطني:100،101،102الى 101 في النظام المحاسبي المالي)

- أصول وخصوم يستلزم إعادة معالجتها و/أو حذفها من دفتر التقييدات (مثال حسابات المخطط المحاسبي الوطني:200،203،195....)

- المرتبطة بالأصول والخصوم الواجب إنشائها ؛(مثال حسابات النظام المحاسبي المالي: 274،167.....)

- بالإضافة إلى كل الحسابات التي لا تندرج ضمن الفئات المذكورة سابقا والتي تقتضي المعالجات التي نصت عليها التعليمة رقم 2.

بصفة استثنائية،فان حسابات المخطط المحاسبي الوطني و التي لم يحدد لها حسابات مقابلة في النظام المحاسبي المالي يمكن أن تحول مؤقتا في حساب انتقالي الذي يمكن استحداثه في فئة الحساب المعني .

في نهاية مرحلة إعادة المعالجة، فان كل الحسابات الانتقالية التي تم إحداثها يجب أن ترصد من خلال الحسابات الملائمة،وفي جميع الأحوال قبل إقفال السنة المالية 2009 وفقا للنظام المحاسبي المالي.

إن إعادة معالجة الحسابات كما في 2009/12/31 ،يجب أن يكون موضوع ملف موثق يعرض تفصيل كل عملية وحساب معني.

إن الحسابات الانتقالية المستعملة في سجل التحويل سيتم حتما تحليلها و إعادة معالجتها في المرحلة الموالية ،ثم يتم ترصيد هذه الحسابات كما في 2009/12/31 وفقا للنظام المحاسبي المالي.

ثانيا:معالجة الحسابات الانتقالية. [1]

- يقتضي ترصيد كل الحسابات الانتقالية التي تم إحداثها حسب متطلبات الانتقال في سجل إعادة المعالجة.

- إن عملية إعادة المعالجة تقتضي ترصيد الحسابات الانتقالية بواسطة حسابات النظام الجديد الملائمة.

- يجب أن تقسم الحسابات الواجب تفريعها على أساس المعطيات المتاحة للمؤسسة.

- كما ستدمج الحسابات الواجب تجميعها طبقا للمدونة.

المطلب الرابع:إتمام "الانتقال" وإعداد الكشوف المالية 2009.[2]

إن ميزان النظام المحاسبي المالي 2009 "شكليا"سيسمح بإعداد الكشوف الملية لسنة 2009 وذلك لمتطلبات المقارنة مع تلك الخاصة بسنة 2010.

إن جدول سيولة الخزينة الذي سيعد لسنة 2009(دون سنة مقارنة) سيتطلب اللجوء إلى معلومات تكميلية تستخلص عند الاقتضاء من سجلات الخزينة(الصندوق أو البنك).

ينقل جدول تغيرات الأموال الخاصة فقط رصيد الانطلاق إلى غاية 2008/12/31 ومعطيات سنة 2009(دون سنة مقارنة)

---

[1] وزارة المالية، تعليمة وزارية رقم02 المؤرخة في 29-10-2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي**، 2010، ص09.

[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي**،341 و م/م و م، 19-10-2010، ص 09

إن الملحق الذي تنقل عناصره الأساسية في ذلك الخاص بسنة 2010، سيتضمن حتما معلومات سردية ،وصيفية وعددية متعلقة بالانتقال وذلك بالخصوص:

- الإجراء المتخذ (الطرق والخيارات)

- إعادة الترتيبات الحاصلة .

- إعادة المعالجات الرئيسية التي تتطلب تفسيرات.

- تبرير الآثار الواردة على النقل من جديد.

- إعداد جدول يعرض الآثار على الأموال الخاصة.

أولا:مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال.

بالنسبة للكيانات الخاضعة للرقابة القانونية (محافظة الحسابات)،فان الانتقال يجب أن يكون موضوع معاينة من طرف محافظ (أو محافظي)الحسابات في إطار مهمة خاصة طبقا لأحكام المادة 03 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 ،وذلك بوضع حيز التنفيذ للإجراءات الملائمة.

يبدي محافظ الحسابات رأيه حول الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01 بمعزل عن الرأي حول الحسابات التي تم ضبطها إلى غاية 2009/12/31 في المخطط المحاسبي الوطني.كما يبدي رأيه بجميع التحفظات الخاصة التي يرى أنها ملزمة في هذا الإطار .

ثانيا: تصديق الميزانية الافتتاحية.[1]

تختم الأجهزة الاجتماعية للتسيير الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01 وتقدر اثر إعادة المعالجة التي كانت لها تأثير على الأموال الخاصة قبل إعادة فتح حسابات 2010.حيث ستعرض على الجمعية العامة العادية على ابعد تقدير التي يجب أن تثبت في السنة المالية 2010.

بالنسبة للشركات غير الخاضعة للرقابة القانونية (محافظة الحسابات)، فان معاينة إعادة المعالجات التي نتجت عن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ستتم من طرف الأجهزة النظامية.

فيما يخص الكيانات الصغيرة سيتم التصديق عن طريق المستغل نفسه وسيضبط بوثيقة قانونية يقوم هو بالتأشير عليها و تتضمن ميزانية الانتقال و حساب النتائج كما يجب الاحتفاظ بهذه الوثائق بنفس الطريقة مثل الوثائق الأخرى ذات الطبيعة نفسها الملزمة للكيان .

خلاصة الفصل الثاني:

مما تقدم يمكن القول،أن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر،بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي السياسي والاجتماعي،والتي كان لها اثر بالغ على واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومحيطها الذي تعمل فيه.

فالمخطط المحاسبي الوطني لم يعد يلاءم ويساير التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر،كما إن الإبقاء على تطبيق هذا المخطط بشكله الحالي في ظل الظروف الجديدة،قد يزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية ويثقل كاهلها،ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي،الذي أصبحت الممارسة المحاسبية للمؤسسات فيه،مستندة لإطار مرجعي دولي يحكم عملية التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية الدولية.فالإقبال على تطبيق

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي**،341 و م/م و م، 19-10-2010، ص 10.

المعايير المحاسبية الدولية(أو على الأقل تكييفها)أصبح ضرورة حتمية تمليها الشروط الجديدة التي أصبحت تحكم العلاقات الاقتصادية الدولية بين المؤسسات ومن تهمهم أعمال هذه المؤسسات،بهدف إرساء لغة عالمية موحدة للاتصال تمكن من بلوغ مستوى الفهم العالمي المطلوب في عالم الأعمال.

ومن اجل ذلك،فقد كان من الضروري،القيام بتعديلات جوهرية على المخطط المحاسبي الوطني، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية،وذلك من خلال إعداد مخطط محاسبي جديد للمؤسسات أطلق عليه تسمية "النظام المحاسبي المالي" الذي شرع في تنفيذه منذ جانفي 2010.

إن مشروع هذا النظام،من شانه أن يقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية،من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر،كما أن النص يحدد بوضوح المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات للتقليل من الأخطار وتسهيل مرجعة الحسابات ويستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية بخصوص الحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات،وكفيلة بأجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

وفي الأخير،نشير إلى أن تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة المحاسبية العالمية لا تتوقف عند حدود إعداد وإصدار مخطط محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية،ولكنه يتطلب ضرورة وجود كفاءات مهنية تكون قادرة على تطبيقه بشكل جيد وفعال،ومن ثم إيصال المعلومة المحاسبية والمالية الدقيقة لمستعمليها.وحتى يتحقق ذلك فان ذلك يستوجب التركيز على عامل التكوين والتحضير الجيد لهذا الانتقال .

مدخل الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل سيتم إسقاط ما تناولناه في الدراسة النظرية على مؤسسة اقتصادية هي شركة **SOMIPHOS** بئرالعاتر، تمت هذه الدراسة على مستوى الإدارة العامة لشركة وهو تحت سلطة المدير المباشرة ، وبالضبط بمكتب المحاسبة و المالية إن هذه الدراسة تتعلق بشكل رئيسي بمعالجة الإشكالية الرئيسية للبحث من خلال الدراسة الميدانية، ومعرفة كيفية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وهذا من خلال التحضير ثم التنفيذ.

تم تقسيم هذا العمل إلى ثلاث مباحث، يتناول الأول تعريفا بهذه الشركة، أما المبحث الثاني فتناول جزء من الدراسة التطبيقية أي الانتقال من الميزانية المحاسبية حسب النظام القديم إلى النظام الجديد وهو أهم شطر، أما المبحث الثالث فتم تناول ميزانيتي الأصول والخصوم و حساب النتائج وكذا جدول تدفقات الخزينة لسنة 2010.

وقد اعتمدنا في عملنا هذا على القوائم المحاسبية والملحقات للشركة وتتضمن هذه الملاحق ميزانية الأصول وميزانية الخصوم وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة كمايتضمن ميزان المراجعة العام بعد الجرد.

المبحث الأول : نبذة عن مؤسسة "SOMIPHOS"

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مجمع فرفوس المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات التي تمثل المؤسسة الأم لشركة "**SOMIPHOS**" ثم إعطاء لمحة حول مؤسسة مناجم الفوسفات الكائن مقرها بمدينة بئرالعاتر "**SOMIPHOS**" وإعداد بطاقة فنية عن المركب التي تمت فيه الدراسة التطبيقية.

المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة الأم فرفوس.

التعريف بالمؤسسة الاقتصادية للحديد والفوسفات "مجمع فرفوس"

انشات المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات بموجب الأمر رقم 441/83 بتاريخ 16جويلية 1983 وذلك بعد هيكلة المؤسسة الوطنية للأبحاث والاستغلالات المنجمية سونار يم "sonarem" والتي بدورها تأسست اثر تأميم المناجم في 06ماي 1966 إذ كانت مؤسسة متخصصة حسب المنتج لتتحول فيما بعد إلى مؤسسة اقتصادية عمومية.

فروع الشركة الوطنية للحديد والفوسفات: تتكون فرفوس من ستة فروع هي:

1- شركة مناجم الفوسفات somiphos: مقرها الاجتماعي بمدينة واهم وحدة مركب جبل العنق ببئرالعاتر الذي يعتبر القلب النابض والعمود الفقري للشركة والمجموعة الصناعية ككل.

2- شركة مناجم الحديد somifer :مقرها الاجتماعي بتبسة .

3- شركة البوزلان spmc :ويتواجد مقرها الاجتماعي ببني صاف "عين تموشنت" ويقتصر على مركز بني صاف .

4- شركة الصهر والسبك sfo fonderie : ومقرها الاجتماعي بالونزة وتقوم بصهر المواد الحديدية

5- شركة الخدمات العقارية ferbat:ويتواجد مقرها الاجتماعي بعنابة وتقوم بإشغال البناء وكل ما يتعلق بالأمور العقارية .

6- شركة نقل الموارد المنجمية sotramine: وهي شركة أنشئت حديثا لنقل الموارد المنجمية والفوسفات من بئرالعاتر إلى عنابه وكذلك نقل البوزلان من بني صاف إلى مراكز البيع .

وتجدر الإشارة هنا أن العلاقة بين مجمع فرفوس باعتباره مؤسسة قابضة وفروعه الست التي سبق التعرض لها تتطابق ومتطلبات القانون الجاري الذي يحكم مثل هذا النوع من الشركات ويوجهه جمعيتها العامة ،وعموما فهذه العلاقة عبارة عن علاقة مالية :تتعلق بتمويل أنشطة بعض الفروع وعلاقة تسييرية على شكل علاقة تسييرية على شكل رقابة تقنية، قانونية وإدارية.

المطلب الثاني: نبذة تاريخية عن فرع somiphos

اكتشف منجم جبل العنق قبل الاستقلال سنة 1908، بعدها تم إنشاء مؤسسة قائمة بذاتها تحت اسم شركة جبل العنق" SOCIETE DE DJEBL ONK ": S-D-O وذلك سنة 1934، حيث اهتم في بادئ الأمر بالبحوث الاستغلالية ،وقد بدأت في سنة 1936 الأشغال الاستغلالية بالمؤسسة ،وتم تأميم المؤسسة SOCIETE DES RECHERCHES ET EXPLOITATION "SONAREM" مؤسسة الأبحاث والإستغلالات المنجمية والتي كان مقر إدارتها الجزائر العاصمة بالحراش، لكنه حول في 03 جوان1983 إلى ولاية تبسه، وهو التاريخ نفسه التي سميت المؤسسة به "FERPHOS" مؤسسة الحديد و الفوسفات.

أولا:الموقـــع الجـغرافي.

يقع منجم جبل العنق في أقصى شرق البلاد في جنوب ولاية تبسة على بعد 90كلم من مقر الولاية و بالضبط بمدينة بئرالعاتر ويبعد ب 25كلم عن الحدود التونسية ويربط هذا المركب المنجمي بميناء عنابة عن طريق خط السكك الحديدية و التي تمتد على طول 340كلم .

ثانيا:مؤهلات المركب: يمتلك المركب مؤهلات عديدة تجعله يتنافس في الأسواق العالمية من بينها مايلي:

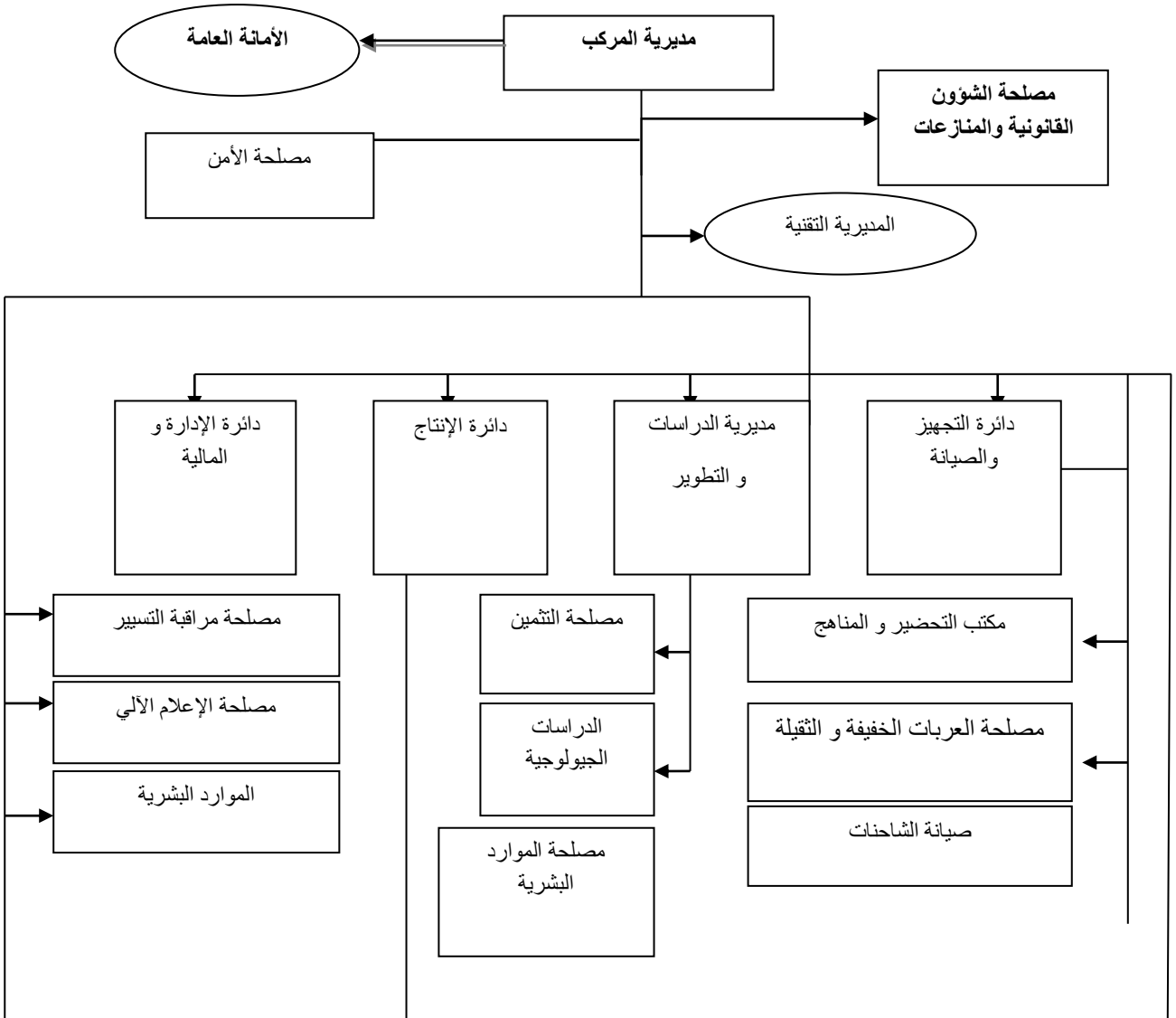
1- وسائل الإنتاج: و تتمثل في المحجر, والمفتت, و هراس عملاق, و غربال, وحوض ضخم للماء, وفرنان للتجفيف, آلة للنفض, آلة لنزع الوحل.

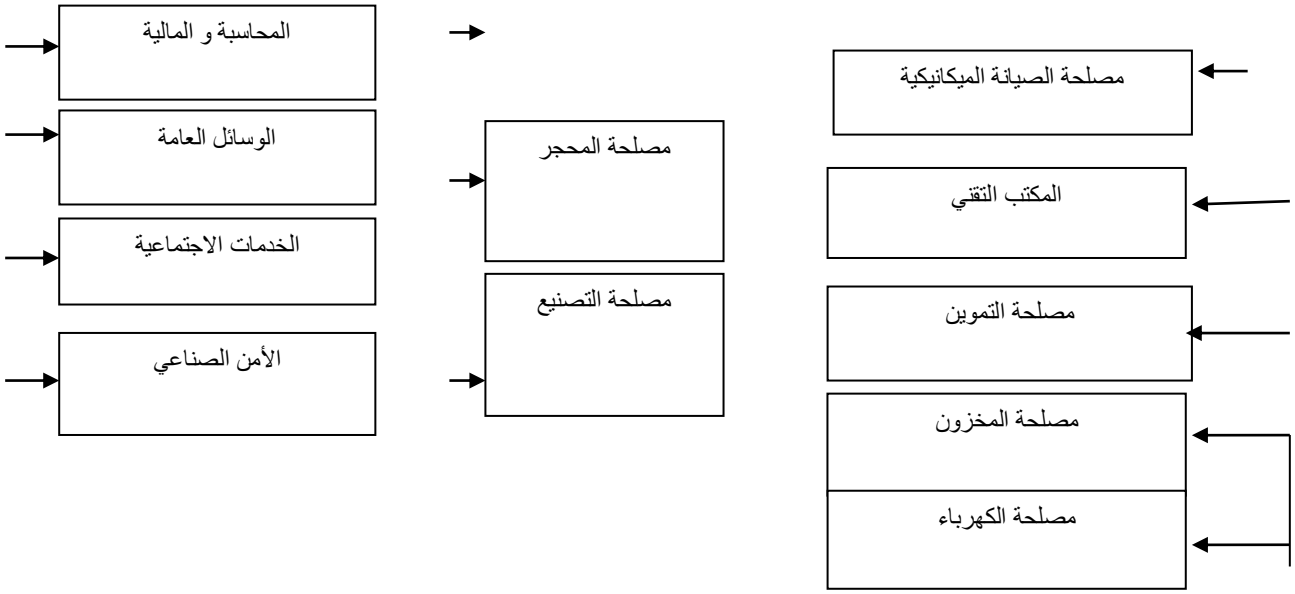
2- وسائل التخزين و النقل: يحتوي المركب على خمسة مطامير لتخزين الفوسفات بالطريقة الجافة,تبلغ سعة الواحد 4 ألاف طن, بسعة إجمالية 20 ألف طن. وسبعة صهاريج لتخزين الفوسفات المعالج بالماء, يتسع الواحد ل 400 طن, بسعة إجمالية 2800 طن. كما يحتوي المركب على آلات تساعد بصفة مباشرة في الإنتاج و النقل منها: شاحنات عملاقة لنقل الفوسفات من المنجم إلى المركب, وأخرى لنقل الفوسفات المعالج إلى محطة التصدير بعنابه, سكة حديدية لشحن الفوسفات مباشرة إلى عنابه, حافلات لنقل العمال والسيارات,إضافة لمولد كهربائي بطاقة 75 ألف فولط, وأربع مولدات هواء.

ثالثا:الهيكل التنظيمي.

الهيكل التنظيمي للمركب: يتكون المركب من مديرية عامة تدير عدة أقسام وكل قسم تتفرع عنه عدة مصالح والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم03:الهيكل التنظيمي للمركب المنجمي





المصدر:وثائق مقدمة من طرف مؤسسة somiphos.

رابعا:أهمية المؤسسة.

1- مكانتها على المستوى الوطني والمحلي :

تحتل مؤسسة " SOMIPHOS " مكانة هامة على الصعيد المحلي و الوطني نظرا لما تزخر به من موارد وما تحتويه من طاقات، و ما لها من أهمية في إنتاج أطنان من الفوسفات، وتظهر هذه المكانة و الأهمية في ما يلي:

تشغيل أكثر من 1300 عامل و بالتالي محاولة القضاء على البطالة أو الإنقاص منها في المنطقة.

- جلب العملة الصعبة من خلال التصدير.

- الاستفادة من العلاقات الخارجية مع مختلف الدول عن طريق الاستثمار.

- تزويد السوق الوطنية و المحلية بكميات كبيرة من الفوسفات.

- إنتاج أكثر من1.5 مليون طن من الفوسفات سنويا و التطلع لكمية 2 مليون طن في المستقبل.

- منح عدة امتيازات للعمال .

- استفادة العديد من الطلبة المتربصين داخل المؤسسة.

- إمكانية ترقية العمال.

المطلب الثالث:إطارات وموظفي المؤسسة.

أولا:وضعية موظفي المؤسسة :

تضم مؤسسة "SOMIPHOS " ببئرالعاتر عددا كبيرا من الموظفين ،باختلاف مناصبهم ودرجاتهم ومكان عملهم، ويصل عددهم حوالي 1340عامل تقريبا ، يتم تشغيلهم عن طريق عقود قابلة للتجديد ،في حالة ما لمست المؤسسة توفر الشروط اللازمة في العامل، كالتفاني في

العمل والمهارة وحسن السيرة ، وبعد اكتساب الخبرة اللازمة يثبت العامل في منصبه، وتجد في المؤسسة أربعة أصناف من العمال يتوزعون حسب درجاتهم كالآتي:

1- الإطارات السامية .

يرتبون في الدرجة 18 فما فوق، وهذا الصنف من العمال يحتاج إلى تكوين فني و تقني و علمي عالي، فهو يشمل المهندسين والجامعيين الأكفاء، فهي مناصب ذات مسؤولية كبيرة ، وبالمؤسسة 13إطار سامي ومنهم :

- مدير المؤسسة.

- المدير التقني.

- رؤساء الأقسام.

- بعض رؤساء المصالح.

2- الإطارات:

تضم المؤسسة حوالي 67 تقريبا إطارا موزعين بين الأقسام و المصالح، يستوجب التوظيف في هذه المناصب، توفر مستوى ثقافي معين وخبرة معينة والتي يمكن فيها الترقية في الدرجة، وهنا تتراوح بين 13 إلى 18 درجة.

3- عمال التحكم:

يبلغ عددهم حوالي 780 عاملا تقريبا، مثل رؤساء الفروع و مهمتهم الأساسية الإشراف على العمال الموجودين بالفروع التي يعملون بها من خلال التوجيه و المتابعة، وتتراوح درجة هذا الصنف من العمال بين 10إلى 13.

4- عمال التنفيذ:

هذا النوع من العمال لا يتطلب خبرة أو مستوى تعليمي معين، حيث يقومون بتنفيذ القرارات الصادرة عن رؤسائهم وتشمل عمال النظافة، البستاني.....الخ.

5- مهام مدير المؤسسة و مكانته :

يكتسي دور مدير مؤسسة "SOMIPHOS " أهمية كبيرة من حيث المهام التي يقوم بها حيث أنه مسؤول عن كل ما يجري في المؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى من خلال السلطة التي يتمتع بها فهو يراقب ويشرف على جميع المصالح والأقسام بالمؤسسة و نستطيع أن نلخص مهامه فيما يلي:

- مراقبة تنفيذ الأهداف.

- السهر على تنفيذ المخططات على أكمل وجه .

- الإشراف على تسيير جميع المصالح و الأقسام .

- توقيع جميع الوثائق و المستندات.

- العمل على احترام القوانين و التنظيمات.

- السهر على تنظيم الإجراءات الإدارية بالمؤسسة .

- السهر علـى تقديم أرقى الخـدمات للزبائن.

- تحقيق المـرودية المثلى لخزينة المؤسـسة .

- تنـظيم عمل المرؤوسـين وفقا للـشـروط و القوانـين.

المطلب الرابع:وضــعية المؤسـسة .

1- المشـاكل التـي تواجهـها المؤسـسة :

بالرغم من النجاحات التي تحققها المؤسسة ،إلا أنها نظرا لكبر حجمها وكثرة تعاملاتها ، وعلاقاتها فإنها تبقى دائما تواجه صعوبات ومشاكل تعيق وتعرقل مصالحها ،ومن بين هذه المشاكل :

- مشكلة تسويق المنتوج والتي تبقى عائقا لعملية بيع الفوسفات.
- نقل المنتوج إلى مكان التصدير.
- إستراد وسائل الإنتاج من الخارج بأسعار مرتفعة وهذا ما يزيد من نفقات الإنتاج
- تأخر وصول وسائل الإنتاج المستوردة وهذا ما يؤذي إلى إضاعة الوقت

2- المشاكل الإدارية التي تواجه الموظفين في أداء عملهم :

- اللجوء إلى نقل الفوسفات عن طريق الخواص وهذا ما يرهق ميزانية المؤسسة.
- عدم وجود هيكل تنظيمي خاص بالمؤسسة.
- اكتساب الخبرة عن طريق الممارسة أي غياب التخصص الإداري لعدد من الموظفين.
- نقص عدد الموظفين ذوي الخبرة و الكفاءة.
- تشعب مهمة و أدوار مختلف المصالح.

3- الامتيازات التي تقدمها المؤسسة لموظفيها :

تتولـي المؤسسة عنـاية كبـيرة لـعمالها و موظـفيها ، فـهي تعـمل عـلى توفيـر أحـسن الـظروف للـعمل ،بالإضـافة إلى تدعيمـهم لتـقديم كـل ما لديهـم لإنـجاح المؤسـسة وتـطويرهـا ولـهذا فـهي تمـنح امتـيازات عديـدة نلمسـها مـن خـلال :

- القيام بـدورات تكويـنية للعـمال في العديـد من المـجالات.
- المـساعدة الاجـتماعية للموظـفين .
- تـقديم المـساعدات الـمالية لمحتاجـيها من الموظفـين كالتسـبيقات عـلى الأجـور مثـلا .
- توفير الأمـن والوقايـة للعمـال لمتابعـة عملهـم في أحـسن الـظروف.

4- الــمديريــة:

تـشمل المـديرية عـدة أقسـام ومصـالح، يشـرف علـيها مـدير المؤسـسة تسـاعده سـكريتا ريا، ونـجد هـذه المـديرية تتكـون مـن مصـالح وهـي:

- مـصلحة مـراقبة الجـودة و البـيئة .
- مـصلحة الشـؤون الاجتمـاعية.
- مـصلحة طـب الـعمل .
- مـصلحة مصـلحة المحاسبة والمالية
- مـصلحة الإعـلام الآلــي.

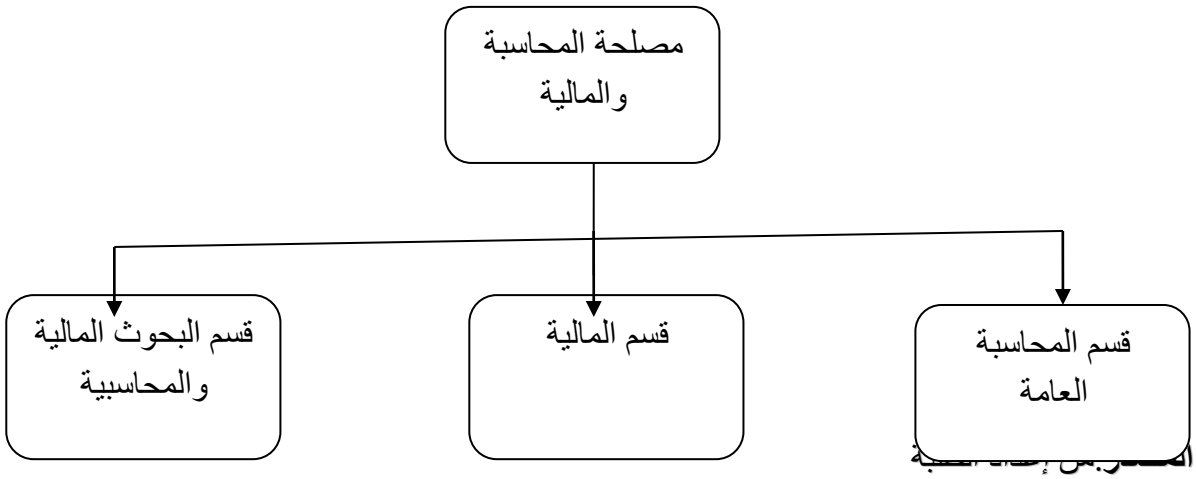
وقـد اخـترنا مصـلحة المحاسبة والمالية والتي سنـخصها بـالـذكر فـي مذكرتـنا هـذه.

3- مصـلحة المحاسبة والمالية :

تعتبر مصلحة المحاسبة والمالية ذات أهمية كبيرة في معرفة ما للمؤسسة و ما عليها من أرباح وتكاليف، يشرف عليها رئيس القسم، يساعده في التسيير موظفين مختصين في الدراسات الاقتصادية المحاسبية والمالية بالإضافة إلى سكرتا ريا، و ينقسم إلى أقسام

والشكل التالي يبين أقسام المصلحة:

شكل رقم04: هيكل مصلحة المحاسبة والمالية لشركة"SOMIPHOS "



المبحث الثاني: قائمة الميزانية" الحصيلة "حسب النظام الجديد:

سنقوم في هذا المبحث بنقل محتوى الميزانية المحاسبية المعدة حسب المخطط الوطني للمحاسبة إلى قائمة الحصيلة حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : ميزانية الأصول حسب النظام المحاسبي المالي لسنة 2009.

إن أول خطوة في إعداد الميزانية الافتتاحية في أول جانفي 2010 طبقا للتنظيم الجديد يتطلب إعادة معالجة للمعطيات المقارنة للسنة 2009 بهدف ضمان قابلية المقارنة بين هذه الأخيرة والكشوف المالية لسنة 2010 التي يجب إن تعرض طبقا للتنظيم الجديد.

وفي مايلي أهم الحسابات ومبالغها لميزان المراجعة لسنة 2009 المساعدة على انجاز ميزانية الأصول بعد المعالجة.

من حساب 204 مصاريف إعدادية:223494760.45

إلى حساب 115 التعديلات الناجمة عن التغييرات في الطرق المحاسبية:223494760.45

من حساب 21 القيم المعنوية 41405859.48

إلى حساب 20 تثبيتات معنوية 41405859.48

من حساب 240 المباني : 761014690.73

من حساب 250 مباني اجتماعية 84557187.86

إلى حساب 213 مباني : 845571878.59

من حساب 24 تجهيزات الإنتاج(ما عدا240) 5297475110.34

من حساب 25 تجهيزات اجتماعية (ماعدا250) 53509849.60

إلى حساب 218 تثبيتات عينية أخرى 5350984959.94

تثبيتات ممنوح امتيازها:1.00(وضع لها 1 دينار كمبلغ رمزي حتى يبدأ العمل بها)

من حساب 28 استثمارات قيد التنفيذ 1337785345.03

إلى حساب 23 تثبيتات يجري امتيازها: 1337785345.03

من حساب 421 حقوق الاستثمارات 1551943549.06

إلى حساب قروض و أصول مالية أخرى غير جارية: 1551943549.06

من حساب 3 المخزونات 1420536184.25

إلى حساب 3 حسابات المخزونات الجاري العمل بها 1420536184.25

من حساب 39 مؤونة تدهور قيمة المخزونات 279975830.85

إلى حساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها 279975830.85

من حساب 470 الزبائن 928176970.04

إلى حساب 411 الزبائن 928176970.04

من حساب 463 تسبيقات للمستخدمين 349632586.04

إلى حساب المدينون الآخرون: 349632586.04

من حساب 45 تسبيقات على الحساب 291891843.59

إلى 447 الضرائب و ما شابهها: 291891843.59

من حساب 43 حقوق على المخزونات 51350.47

إلى حساب حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة: 51350.47

من حساب 485 البنك 173052249.93

إلى حساب الخزينة 173052249.93

من حساب 49 مؤونات تدني قيم الحقوق 20302824.94

إلى حساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن 20302824.94

بعد إتمام نقل الحسابات نحصل على ميزانية الأصول حسب النظام المحاسبي المالي الجديد:

جدول رقم 04:ميزانية الأصول لسنة 2009 حسب" SCF"

الوحدة:1 دينار جزائري.

الأصل	المبالغ
أصول غير جارية.	
فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي.	-
تثبيتات معنوية.	41405859.48
تثبيتات عينية.	2 894 821 274.55
أراضي.	-
مبان.	845571878.59
تثبيتات عينية أخرى.	5350984959.94
تثبيتات ممنوح امتيازها.	1.00
تثبيتات يجري امتيازها.	1337785345.03
تثبيتات مالية.	1551943549.06
سندات موضوعة موضع معادلة.	/
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها.	/
سندات أخرى مثبتة.	/
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية.	1551943549.06
ضرائب مؤجلة على الأصل.	1420536184.25
مجموع الأصل غير الجاري.	**9261196572.20**
أصول جارية.	
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ.	1420536184.25
حسابات دائنة و استخدامات مما ثلة.	1569752750.15
الزبائن.	928176970.04
المدينون الآخرون.	349632586.04
الضرائب و ما شابهها.	291891843.59
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة.	51350.47
الموجودات و ما شابهها.	**173052249.93**
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى.	/
الخزينة.	173052249.93
مجموع الأصول الجارية.	3163341184.33
المجموع العام للأصول.	**12424537765.52**

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على جداول المؤسسة.

المطلب الثاني : ميزانية الخصوم حسب النظام المالي الجديد لسنة 2009.

وفي مايلي أهم الحسابات ومبالغها لميزان المراجعة لسنة 2009 المساعدة على انجاز ميزانية الخصوم:

من حساب 100 مساهمات الدولة 1600000000.00

إلى حساب 101 رأس مال تم إصداره : 1600000000.00

من حساب 13 الاحتياطات 3018926270.77

إلى حساب 106علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة: 3018926270.77

نتيجة صافية: 467220761.43.

من حساب 204 مصاريف إعدادية 223494760.45

إلى حساب 115 رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد : 223494760.45

من حساب 56 ديون الاستغلال 934316893.40

إلى حساب قروض و ديون مالية:934316893.40

من حساب 64 الضرائب والرسوم 52644479.21

إلى حساب ضرائب (مؤجلة و مرصود لها):52644479.21

ديون أخرى غير جارية:1.00(وضع لها 1 دينار كمبلغ رمزي حتى يبدأ العمل بها)

من حساب 578 نواتج مسجلة مسبقا 258852621.70

إلى حساب 487 مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا: 258852621.70

من حساب 530 الموردون 111029326.82

من حساب 522 اعتمادات الاستثمارات 296078204.85

من حساب 562 ديون الخدمات 518136858.94

إلى حساب موردون و حسابات ملحقة: 925244390.16

من حساب54 مبالغ محتفظ بها في الحساب62836854.82

إلى حساب ضرائب : 62836854.82

من حساب 566 قيمته 1593010069.64

من حساب 568 الهيئات الاجتماعية 663754195.68

من حساب 563 العاملون 398252517.41

إلى حساب ديون أخرى: 2655016782.74 بعد إتمام نقل الحسابات نحصل على والجدوال التالي يبين ميزانية الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي الجديد:

جدول رقم 05:ميزانية الخصوم لسنة 2009 حسب" SCF

الوحدة:1 دينار جزائري.

الخصوم	المبالغ
رؤوس الأموال الخاصة.	
رأس مال تم إصداره.	1600000000.00
رأس مال غير مستعان به.	/
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة.	3018926270.77
فوارق إعادة التقييم.	/
فارق المعادلة.	/
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع)	467220761.43
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد.	223494760.45
حصة الشركة المدمجة.	/
حصة ذوي الأقلية.	/
المجموع.	**3928210748.89**
الخصوم غير الجارية.	
قروض و ديون مالية.	934316893.40
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها).	52644479.21
ديون أخرى غير جارية.	1.00
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا.	258852621.70
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	1245813995.31
الخصوم الجارية.	
موردون و حسابات ملحقة.	925244390.16
ضرائب.	62836854.82
ديون أخرى.	2655016782.74
خزينة سلبية.	/
مجموع الخصوم الجارية(3)	**36343098027.72**
مجموع عام للخصوم.	**8817122771.93**

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على جداول المؤسسة.

المطلب الثالث: عرض ميزان المراجعة لسنة 2009.

سنقوم بعرض ميزان المراجعة لسنة 2009 (المبالغ المتعلقة بجدول حسابات النتائج) وإعداد جدول حسابات النتائج بالإضافة إلى عرض جدول تدفقات الخزينة.

من حساب 70 مبيعات بضائع 4857379.33

من حساب 71 إنتاج مباع 4755374368.03

من 74 أداء خدمات 97147586.68

إلى حساب700 المبيعات و المنتوجات الملحقة : 4888912023.03

من حساب 72 إنتاج مخزن 313487066.73

إلى حساب تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع : 313487066.73

من حساب 73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة 18909323.77

إلى حساب 73الإنتاج المثبت: 18909323.77

من حساب 790 إعانات مسلمة 448706447.64

إلى حساب 74 إعانات الاستغلال: 448706447.64

من حساب 60 بضائع مستهلكة 3400165.53

من حساب مواد ولوازم مستهلكة 793801968.63

إلى حساب 60 المشتريات المستهلكة: 797202134.16

من حساب 62 الخدمات 4121993603.85

إلى حساب الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى : 4121993603.85

من حساب 63 مصاريف العاملين 858485951.67

إلى حساب أعباء المستخدمين: 858485951.67

من حساب 64 الضرائب والرسوم 15323006.23

إلى حساب 641 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة: 15323006.23

من حساب 77 نواتج متنوعة 50537857.20

من حساب 79 نواتج خارج الاستغلال 61768492.13

إلى حساب 75 المنتجات العملياتية الأخرى: 112306349.32

من حساب 66 مصاريف متنوعة 93482308.75

من حساب 69 تكاليف خارج الاستغلال 114256154.91

إلى حساب الأعباء العملياتية الأخرى: 207738463.48

من حساب 68 مصاريف الاهتلاكات والمؤونات 784169029.21

إلى حساب المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة: 784169029.21

من حساب 796 استرجاع تكاليف سابقة 433058671.97

إلى حساب 78 استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات: 433058671.97

من حساب 770 إيرادات مالية 205188031.31

إلى حساب 76 المنتوجات المالية : 205188031.31

من حساب 65 مصاريف مالية 71343797.62

إلى حساب 66 الأعباء المالية: 71343797.62

مجموع منتجات الأنشطة العادية: 6389035224.78

مجموع أعباء الأنشطة العادية: 6856255986.21

صافي نتيجة السنة المالية: 467220761.43

من خلال ميزان المراجعة أن قيمة الحساب 70 المبيعات و المنتوجات الملحقة هي: 4857379334.04
و قيمة الحساب 72 تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع هي: 313487066.73
و قيمة الحساب 73 الإنتاج المثبت 18909323.77
و قيمة الحساب 74 إعانات الاستغلال 448706447.64
وعليه يكون إنتاج السنة المالية =ح/70+ح/72+ح/73+ح/74
=4857379334.04
+448706447.64+18909323.77+313487066.73
=5638482172.17
وحساب 60 ا لمشتريات المستهلكة قيمته (797202134.16)
وحسابي الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى 61و62 قيمتهما معا هي: (4121993603.85)
وعليه قيمة استهلاك السنة المالية = 60ح/+ح/61+ح/62
= (797202134.16)+ (4121993603.85)
= (4919195738.01)
وأما القيمة المضافة للاستغلال فتكون بطرح إنتاج السنة المالية من استهلاك السنة المالية فتكون

القيمة المضافة للاستغلال= 5638482172.17 -4919195738.01
=719286434.17
قيمة أعباء المستخدمين63 هي (858485951.67)
قيمة الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة 64 هي (15323006.23)

وعليه قيمة إجمالي فائض الاستغلال = القيمة ا لمضافة للاستغلال- أعباء المستخدمين- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة:

15323006.23 - 858485951.67 -719286434.17
(154522523.73) =

قيمة المنتجات العملياتية الأخرى 75 هي 112306349.32
وقيمة الأعباء العملياتية الأخرى 65 هي (207738463.48)
وقيمة المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة 68 هي (784169029.21)
وقيمة الاسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات 78 هي 43305671.97
و قيمة النتيجة العملياتية= **إجمالي فائض الاستغلال + حـ 75 – حـ 65 – حـ 68 + حـ 78.**

207738463.48-112306349.32 +(154522523.73) =
43305671.97 +784169029.21-
(601064995.12)=

وقيمة المنتوجات المالية76 هي 205188031.31
وقيمة الأعباء المالية 66 هي (71343797.62)

و النتيجة المالية = حـ76 – حـ 66.

71343797.62-205188031.31=
133844233.69=

النتيجة العادية قبل الضرائب هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة.

النتيجة العادية قبل الضرائب=(601064995.12) + 133844233.69
(467220761.43)=

مجموع منتجات الأنشطة العادية هي 6389035224.78
مجموع أعباء الأنشطة العادية هي (6856255986.21)
النتيجة الصافية للأنشطة العادية هي (476220761.43)
النتيجة غير العادية هي (467220761.43)
وعليه يكون جدول حساب النتائج حسب النظام المالي الجديد كالأتي:

جدول رقم 06:جدول حسابات النتائج لسنة 2009 حسب" SCF"

الوحدة:1 دينار جزائري.

التعيين	المبالغ
المبيعات و المنتوجات الملحقة .	4888912023.03
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع .	313487066.73
الإنتاج المثبت .	18909323.77

إعانات الاستغلال .	448706447.64
1- إنتاج السنة المالية.	**5638482172.17**
المشتريات المستهلكة.	(797202134.16)
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى.	(4121993603.85)
2 - استهلاك السنة المالية.	**(4919195738.01)**
3 - القيمة المضافة للاستغلال(2-1).	**719286434.17**
أعباء المستخدمين.	(858485951.67)
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.	(15323006.23)
4 - إجمالي فائض الاستغلال.	**(154522523.73)**
المنتجات العملياتية الأخرى.	112306349.32
الأعباء العملياتية الأخرى .	(207738463.48)
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة.	(784169029.21)
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات.	433058671.97
5- النتيجة العملياتية.	**(601064995.12)**
المنتوجات المالية.	205188031.31
الأعباء المالية.	(71343797.62)
6 -النتيجة المالية.	**133844233.69**
7 -النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**(647220761.43)**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية.	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية.	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية.	6389035224.78
مجموع أعباء الأنشطة العادية.	(6856255986.21)
8 -النتيجة الصافية للأنشطة العادية.	(467220761.43)
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	-
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	-
9 -النتيجة غير العادية.	-
صافي نتيجة السنة المالية.	**(467220761.43)**

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على جداول المؤسسة.

المطلب الرابع:جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي لسنة 2009.

إن الهدف من جدول سيولة الخزينة هوا عطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

جدول رقم 07:جدول سيولة الخزينة لسنة 2009 حسب" SCF"

الوحدة:1 دينار جزائري.

التعيين	2009
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	10154244564.08
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدم	11582137771.26
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة	22196966.47
الضرائب عن النتائج المدفوعة	38177042.15
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	(1488267215.80)
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)	

صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	(1488267215.80)
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية	194230871.10
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية	-
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	-
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	-
اكتتاب	1748422882.50
تأدية أو سداد	2757058885.00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	57482835.75
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	871887967.15
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل .	-
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم.	-
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	-
التحصيلات المتأتية من القروض	576707640.22
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	97125000.00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	497582640.22
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات.	-
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)	(136796608.42)
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية.	289546033.86
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية.	152749425.44
تغير أموال الخزينة خلال الفترة.	(136796608.42)

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على جداول المؤسسة.

قدم لنا جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية2009 حسب مصدرها :

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية وهي التي تتولد عنها منتوجات وهي المتعلقة بالزبائن الموردون والضرائب .
- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة الاستثمارية كالمسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية اكتتاب و تأدية أو سداد و الفوائد التي تم تحصيلهاعن التوظيفات المالية.
-التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل كالتحصيلات المتأتية من القروض و تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة .

المبحث الثالث : عرض حصيلة 2010 حسب النظام المالي الجديد.

بعد ان تتطرقنا في المبحث السابق إلى كيفية الانتقال من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي سنقوم بعرض ميزانية 2010.

المطلب الأول:ميزانية الأصول 2010.

تتكون أصول شركة somiphos كما هو موضح في قائمة الميزانية ضمن الملحق من ثلاثة فصول هي :الاستثمارات، المخزونات، والمدينون، يتكون كل فصل من عدة عناصر.
وفي مايلي ميزانية الأصول مرفقة بمبالغ الاهتلاكات والقيم الصافية النهائية بالاعتماد على مبالغ ميزان المراجعة لسنة 2010 المساعدة على انجازها.

جدول رقم 08:ميزانية الأصول لسنة 2010 حسب" SCF"
الوحدة:1 دينار جزائري.

الأصل	المبالغ الإجمالية	مبالغ الاهتلاكات	المبالغ الصافية
أصول غير جارية.			
فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي.	-	-	-
تثبيتات معنوية.	85658467.67	40733445.56	44925022.11
تثبيتات عينية.	8053718760.95	4473828743.87	3579890017.09
أراضي.	-	-	-
مبان.	845571878.59	483099643.55	362472235.04
تثبيتات عينية أخرى.	7208146881.37	3990729100.32	3217417781.05
تثبيتات ممنوح امتيازها.	1.00	1.00	1.00
تثبيتات يجري امتيازها.	170187327.07	-	170187327.07
تثبيتات مالية.	2853791202.45	-	2853791202.45
سندات موضوعة موضع معادلة.	-	-	-
مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بها.	-	-	-
سندات أخرى مثبتة.	-	-	-
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية.	2853791202.45	-	2853791202.45
ضرائب مؤجلة على الأصل.	133504979.11	-	133504979.11
مجموع الأصل غير الجاري.	11296860737.24	4514562189.42	6782 298 547.82
أصول جارية.			
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ.	729822630.08	198815036.58	531007593.50
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة.	1 857552947.01	20302824.49	1837250122.52
الزبائن.	1 411460127.58	20302824.49	1391157303.08

المدينون الآخرون.	40815684.51	-	349632586.04
الضرائب و ما شابهها.	405145901.57	-	405145901.57
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة.	131233.35	-	131233.35
الموجودات و ماشابهها.	**463830149.00**	**-**	**463830149.00**
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى.	-	-	-
الخزينة.	463830149.00	-	463830149.00
مجموع الأصول الجارية.	3 051205726.09	219117861.08	2832087865.01
المجموع العام للأصول.	14348066463.33	4733680050.05	9614386412.83

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على جداول المؤسسة.

المطلب الثاني:ميزانية الخصوم2010.

تتكون خصوم شركة somiphos كما هو موضح في قائمة الميزانية ضمن الملحق من الأموال الخاصة التي تتكون من رأس مال الشركة، أي مساهمة الدولة باعتبارها المساهم والشريك الوحيد في الشركة، وكذلك الاحتياطات المكونة من قبل الشركة، والديون التي تمثل الفصل الثاني في ميزانية الخصوم.

وفي مايلي ميزانية الخصوم بالاعتماد على مبالغ ميزان المراجعة لسنة 2010 المساعدة على العمل

جدول رقم 09:ميزانية الخصوم لسنة 2010 حسب" SCF"

الوحدة:1 دينار جزائري.

الخصوم	المبالغ
رؤوس الأموال الخاصة.	
رأس مال تم إصداره.	1 600 000 000.00
رأس مال غير مستعان به.	-
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة.	3 018 926 270.78
فوارق إعادة التقييم.	-
فارق المعادلة.	-
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع)	3 228 404 935.36
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد.	69 0715 521.88
حصة الشركة المدمجة.	-
حصة ذوي الأقلية.	-
المجموع.	**7 156 615 684.26**
الخصوم غير الجارية.	-
قروض و ديون مالية.	53 081 391.87
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها).	52 644 479.21
ديون أخرى غير جارية.	1.00

مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا.	355 440 695.04
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**461 166 567.12**
الخصوم الجارية.	-
موردون و حسابات ملحقة.	377 934 712.19
ضرائب.	22 851 656.04
ديون أخرى.	1 586 431 932.43
خزينة سلبية.	-
مجموع الخصوم الجارية(3)	**1 996 604 161.46**
مجموع عام للخصوم.	**9 614 386 412.83**

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على جداول المؤسسة.

المطلب الثالث :جدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة.

سنتناول الآن جدول حساب النتائج بما يحتويه من أهم النتائج خلال سنة 2010 التي تمثل سنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد.

أولا: جدول حساب النتائج.

وفي مايلي جدول حساب النتائج بالاعتماد على مبالغ ميزان المراجعة لسنة 2010 المساعدة على العمل

جدول رقم 10:جدول حساب النتائج لسنة 2010 حسب" SCF"

الوحدة:1 دينار جزائري.

التعيين	**المبالغ**
المبيعات و المنتوجات الملحقة .	7 193 395 616.04
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع .	(474 190 530.84)
الإنتاج المثبت .	-
إعانات الاستغلال .	354 759 787.87
1-إنتاج السنة المالية.	**7 073 964 873.06**
المشتريات المستهلكة.	(563 496 108.85)
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى.	(1 461 079 335.79)
2 -استهلاك السنة المالية.	**(1 055 710 216.77)**
3 -القيمة المضافة للاستغلال(2-1).	**5 049 389 428.43**
أعباء المستخدمين.	(1 055 710 216.77)
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.	(6 732 224.32)
4 -إجمالي فائض الاستغلال.	**3 986 946 987.34**
المنتجات العملياتية الأخرى.	60 730 181.63
الأعباء العملياتية الأخرى .	(74 383 104.68)
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة.	(1 008 610 823.58)
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات.	279 975 830.85
5 -النتيجة العملياتية.	**(3 244 659 071.57)**
المنتوجات المالية.	83 776 531.86

الأعباء المالية.	(86 401 228.87)
6 -النتيجة المالية.	**(2 624 697.01)**
7 -النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**3 242 034 374.56**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية.	(13 629 439.20)
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية.	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية.	**7 498 447 417.41**
مجموع أعباء الأنشطة العادية.	**(4 256 413 042.85)**
8 -النتيجة الصافية للأنشطة العادية.	**3 228 404 935.36**
عناصر غير عادية (منتجات) .	-
عناصر غير عادية (أعباء).	-
9 -النتيجة غير العادية.	-
صافي نتيجة السنة المالية.	**3 228 404 935.36**

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على جداول المؤسسة.

ثانيا: جدول تدفقات الخزينة.

يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة جديدة أتى بها النظام المحاسبي المالي ولم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، كما أنه يمكن من المقارنة مع الدورة السابقة وهو ما يعتبر شيء هام بالنسبة للتحليل المالي.

وفي مايلي جدول تدفقات الخزينة بالاعتماد على الأرصدة الختامية لمختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بمختلف التدفقات المالية خلال سنة2010

جدول رقم 11:جدول تدفقات الخزينة لسنة 2010 حسب" SCF"

الوحدة:1 دينار جزائري.

التعيين	**2010**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	10723515669.02
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدم	7317068021.93
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة	51741791.07
الضرائب عن النتائج المدفوعة	
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	3354705856.02
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)	
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	3354705856.02
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية	597027678.24
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية	2012328.00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	-
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	-
اكتتاب	2871877626.00
تأدية أو سداد	1464121750.50
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	34300132.37

الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	-
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	(1968471093.38)
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل .	-
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم.	-
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	342000000.00
التحصيلات المتأتية من القروض	-
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	742539899.88
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	(1084539899.88)
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات.	-
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)	301694862.76
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية.	152749425.44
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية.	45444288.20
تغير أموال الخزينة خلال الفترة.	301694862.76

المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على جداول المؤسسة.

المطلب الرابع: القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية

سنتناول في هذا المطلب مجموعة من التحليلات والتقييمات لمدى تطبيق النظام المالي الجديد وبعض المعوقات والمشاكل المواجهة في عملية التطبيق.

1- مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير:

نقصد هنا المعايير المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، طبقت الشركة المعايير المحاسبية نسبيا على العموم من خلال قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء، وكذلك محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها وهي المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مع العلم أنها قامت بجميع الاستعدادات والتحضيرات لتطبيقها قبل نهاية السنة الأولى من دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق على الأكثر.

2- أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية:

- ارتكزت طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات،كقاعدة عامة على إتفاقية التكاليف التاريخية.
- في مجال تقييم اهتلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية الواردة في الميزانية، اتبعت الشركة نفس الطرق المتبعة من قبل وهي طريقة الاهتلاك الثابت أو الخطي.
- في مجال تقييم ومتابعة المخزونات، تقيم الشركة مخزوناتها بتكلفة الشراء أو الإنتاج أو الحيازة وتتابعها بطريقة الجرد الدائم أي حساب الرصيد في النهاية.
- في مجال تقييم الأصول والخصوم، طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.

3- مكملات إعلام للميزانية وحساب النتائج:

- لا تملك الشركة مخزونات أمان، أي مخزونات مثبتة ضمن الأصول الدائمة.
- فيما يخص الاهتلاكات تم حسابها عن طريق القسط الثابت أي التكلفة التاريخية مقسومة على العمر
- لم تخصص الشركة أي مخصصات أو استئنافات أو مؤونات سواء للأصول أو للخصوم خلال السنة المالية.
- تحوز الشركة أي تثبيتات أو ممتلكات عن طريق القرض الإيجاري، وبالتالي فهي غير معفاة من التزامات في هذا المجال.
- جميع ديون الشركة هي متوسطة المدى أي بين سنة و 5 سنوات، فيما يخص ديون الاستثمار نصفها بين سنة وخمس سنوات والنصف الآخر لأقل من سنة، فيا يخص ديون الاستغلال كلها لأقل من سنة، ولا توجد أي ديون خاصة غير محددة المدى.

- لم تقم الشركة بعملية إعادة التقييم لأي قيمة من قيم الميزانية، وكذلك فيما يخص الاهتلاكات، ولا يوجد أي فارق تقييم أو فارق إعادة التقييم.

خلاصة الفصل الثالث:

واجه المؤسسات الكثير من التحديات التي ارتبطت بموضوع التحول للنظام الجديد، منها ما يرتبط بالقانون الجديد والإجراءات المرافقة لتطبيقه نتيجة التحول العميق الذي قد يمس بشكل مباشر الثقافة والممارسة المحاسبية في الشركة وعدم ملائمة منظومة التعليم المحاسبي التحولات التي مست عالم الأعمال وبيئة المحاسبة من خلال نقص التكوين.

ومنها ما يرتبط بالإمكانيات والوسائل المادية والبشرية التي يجب تسخيرها لضمان تحول سلس نحو النظام المحاسبي المالي الجديد وإحداث قطيعة مع الممارسة المحاسبية التي استندت لأكثر من ثلاثة عقود على المخطط المحاسبي الوطني.

و من خلال الدراسة التطبيقية بشركةsomiphos ، تبين لنا صعوبة الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وهذا بسبب الاختلاف الشاسع بين النظامين سواء من الجانب الشكلي أو الهيكلي أو من جانب المضمون كالمصطلحات وقواعد التقييم وسير مدونة الحسابات بالإضافة إلى القوائم المالية الختامية، كما أن النظام المحاسبي المالي الجديد يعاني من فراغ بسبب عدم التطرق إلى كيفية موحدة الانتقال، وهذا سيفتح الباب للاجتهاد والتأويل من طرف مختلف المحاسبين، مما قد يؤدي إلى انطلاقة خاطئة بعد ما بدأ حيز التطبيق، والسبب في ذلك يرجع إلى أن سلطات التقييس المحاسبي في الجزائر تأخذ بجميع المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول ولا تقوم بماكبتها بسرعة عندما تتغير رغم التطور السريع الذي تعرفه المعايير المحاسبية الدولية.

الخاتمة العامة

للمعلومة المحاسبية التي توفرها المخططات المحاسبية دور وأهمية بالغة، من خلال تلبيتها لاحتياجات مختلف المتعاملين .إن المعلومة المحاسبية لا يمكن أن تستعمل أو تفيد جميع المستعملين إلا من خلال توحيد طرق التسجيل والعرض المحاسبي، ولا يتأتى ذلك إلا في إطار أعمال تقييس دولية، وبقدر ما كان التقييس يخضع إلى قواعد محكمة بقدر ما تكون المعلومة المحاسبية فعالة.

تبنت الجزائر في مجال التقييس المحاسبي النموذج الفرنكوألماني، إذ تتكفل السلطات العمومية بمهمة التقييس وتكون أعمال التقييس في شكل قوانين وتشريعات ملزمة .يعتبر منتوج أو مردود التقييس المحاسبي في الجزائر متواضع، فبعد الاستقلال تكفلت الدولة بإعداد نظام محاسبي يتوافق مع التوجه الاقتصادي الجديد آنذاك توج بالمخطط الوطني للمحاسبة، ثم تخلت الدولة عن أعمال التقييس بعد إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في أفريل 1991 ، غير أنه لم يقدم ولا منتوجا واحدا يذكر، هذا ما أدى بالدولة بالأخذ على عاتقها بأعمال التقييس المحاسبي وهذا بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية سنة 1996 ، وأخذ على عاتقه مهمة تحسين المخطط الوطني للمحاسبة ثم وضع النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير الدولية للمحاسبة.

تبين لنا أن المخطط المحاسبي، يرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد الوطني، ويتأثر بالمحيط الموجود فيه، وعليه فلا يمكن للمخطط المحاسبي أن يبقى جامدا في ظل التحولات المحيطة به. ورثت الجزائر عن الحقبة الاستعمارية مخطط محاسبي المسمى المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، هذا الأخير الذي كان يحمل في طياته بذور فنائه كما أنه كان مرفوض من قبل المنظمات المهنية حتى في موطنه الأصلي فرنسا، وقد أصبح لا يتماشى ولا ينسجم مع الإيديولوجية المتبعة من طرف النظام الجزائري بعد الاستقلال خاصة في ظل الاقتصاد الموجه وبقي مطبقا في الجزائر لعقد ونصف من الزمن.

أما المرحلة الثانية من سنة 1976 إلى يومنا هذا فقد تميزت هذه المرحلة بوضع وتطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، هذا الأخير جاء ليلبي احتياجات الأجهزة المركزية والمحلية العمومية أي على المستوى المركزي والمحلي من المعلومات، وهذا في ظل اقتصاد اشتراكي مخطط رغم أن ملامح التخلي عن هذا النموذج الاقتصادي لاحت في الأفق وقت إعداده وبدأت الإجراءات العملية لذلك منذ بداية الثمانينات من القرن الماضي ورغم ذلك بقي مطبق إلى يومنا هذا، أي أننا أمام نظام اقتصادي حر قضى خطوات كبيرة نحو الرأسمالية ونظام محاسبي وضع ليتماشى ويخدم نظام اقتصادي اشتراكي، ولم تنتبه الدولة لذلك إلا بعد عقدين من الزمن واستغرق وضع نظام محاسبي ودخوله حيز التطبيق لخدمة نظام اقتصادي حر عقد آخر من الزمن.

أما المرحلة الثالثة فستكون لصالح المعايير الدولية للمحاسبة المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، إن هذا الأخير الذي دخل حيز التطبيق سنة 2010 ، تضمن المعايير الدولية السارية المفعول إلى غاية سنة 2004 ، أي هناك فارق زمني كبير جدا بين المحاسبة الدولية والوطنية، لأن خلال هذا الفارق الزمني قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإلغاء بعض معايير المحاسبة الدولية وإصدار حوالي عشرة معايير للتقارير المالية الدولية ومثلها من التفسيرات، وعلى سلطات التقييس المحاسبي الجزائرية أن تستدرك ذلك بسرعة وأن تقوم بتحيين النظام المحاسبي المالي بالتوازي مع صدور معايير أو تفسيرات جديدة أو حذف أو تعديل إحداها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة التفسيرات.

إن هذه المرحلة الثالثة تميزت بتبني الجزائر لمحاسبة هجينة، بالرجوع إلى النظام المحاسبي المالي نجد أن الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية منبثقة من النظام الانجلوسكسوني، هذا الأخير الذي يأخذ على عاتقه بوضع المعايير والمبادئ ويترك لكل وحدة اقتصادية باعتماد طريقة تناسبها لعرض قوائمها المالية، ولا نكاد نجد في الدول التي تبنت هذا النظام مدونة حسابات متفق عليها، وهذا ما أدى بسلطات التقييس المحاسبي الجزائرية إلى إسقاط الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي على النموذج الفرانكفوني، حيث أن مدونة الحسابات التي تضمنها النظام المحاسبي المالي تنطبق تماما على المخطط المحاسبي العام الفرنسي الساري المفعول في الوقت الحاضر، وبالتالي فهي محاسبة هجينة مستمدة من نموذج انجلوساكسوني وآخر فرانكفوني.

إن عدم أخذ الجزائر بعين الاعتبار لمعايير التقارير المالية الدولية التي دخلت حيز التطبيق ابتداء من سنة 2005 ، ومن بينها معيار التقارير المالية الدولية"IFRS1" تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة، سيؤدي حتما إلى بروز مشاكل جمة عند الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي خاصة بدخول الأخير حيز التطبيق من جهة، وكذلك عند إخضاع المؤسسات التي تطبق النظام الجزافي أو نظام المحاسبة المالية المبسطة لنظام المحاسبة المالية أو المؤسسات التي تبدأ الاستغلال لأول مرة من جهة أخرى، لأنه يوفر إطار سليم للانتقال من المعايير الوطنية إلى المعايير الدولية ويمنع حدوث انحرافات ويعطي تصور واحد للمعايير الدولية عند الأخذ بها لأول مرة، أي أن المشاكل الناجمة عن الأخذ لأول مرة للمعايير الدولية لن تنتهي بنهاية المرحلة الانتقالية وإنما ستبقى قائمة.

1. النتائج:

خلصت دراستنا النظرية أن المحاسبة قديمة قدم التاريخ، وأن الإطار الفكري للمحاسبة المالية يعتبر كأساس لإصدار معايير المحاسبة المالية، تحدد أهداف المحاسبة المالية من حاجات مستعملي القوائم المالية التي يجب أن تنسجم كذلك مع المحيط. لقد بينا من خلال دراستنا أن هندسة المخطط الوطني للمحاسبة كان منطلقها ضمان خلق بنك للمعلومات يسخر لجهات التخطيط العمومية، أما النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير الدولية كان منطلقه ضمان خلق بنك معلومات للمستثمرين بالدرجة الأولى.

أما الجانب التطبيقي وفي ظل فراغ تشريعي حول عملية الانتقال وصعوبة عملية الانتقال حتى على المؤسسات الكبرى مثل الشركة محل الدراسة، كان على السلطات الجزائرية أن تفرض النظام المحاسبي المالي فقط على الشركات المتداولة أسهمها في بورصة الجزائر مثل صيدال، رياض سطيف...الخ .وهذا على غرار دول الاتحاد الأوروبي ثم على باقي المؤسسات تدريجيا.

2. اختبار الفرضيات:

يتضح مما سبق تأكيد الفرضيات التي بني عليها البحث وهي:

- المخطط الوطني للمحاسبة يؤثر سلبا على مستعملي القوائم المالية:

لأنه وضع لتلبية حاجيات مصالح التخطيط العمومية من المعلومات وليس المستثمرين في ظل نظام اشتراكي ممول من طرف الدولة وبعد تبني الدولة لشعار" اقتصاد السوق خيار حتمي" توجب التخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة.

- وجوب تبني المعايير المحاسبية الدولية للانخراط في البيئة العالمية والولوج إلى الأسواق المالية الدولية.

لأنه بتبني المعايير الدولية تصبح أسهم المؤسسات الجزائرية متداولة في البورصات الدولية ومنه تنويع مصادر التمويل.

- النظام المحاسبي المالي يؤثر إيجابا على قرارات مستعملي القوائم المالية ويفتح المجال واسعا لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر.

لأن القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي تعتبر المرآة العاكسة لوضعية المؤسسة،مما يؤدي إلى جلب الاستثمار الأجنبي المباشر لأنه من جهة أخرى يقضي على مشاكل توحيد القوائم المالية من طرف الشركات المتعددة الجنسيات التي تملك فروع في الجزائر.

3. الاقتراحات:

من أجل ضمان تحيين وتحسين وفعالية النظام المحاسبي المالي يجب على المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الجهاز المكلف بالتقييس المحاسبي أن يأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التالية:

- الأخذ بجميع معايير التقارير المالية الدولية والتفسيرات المتعلقة بها وكذا معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها إلى أن يتم سحب أو تعديل هذه الأخيرة ومن ضمنها معيار التقارير المالية الدولية.

- تحيين النظام المحاسبي المالي ومراجعته في الوقت المناسب، لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إصدار معيار جديد، أو إلغاء أو تعديل معيار قديم فإنه يترك فاصل زمني بين تاريخ الإعلان وتاريخ الدخول حيز التطبيق، وبالتالي على الجزائر أن تطبق ذلك في نفس التاريخ المحدد لدخول السريان.

- يجب على الجزائر أن تعد وتصدر معاييرها الوطنية التي لم ترى النور لحد الساعة، وأن تكون ضمن إحدى المجموعات الثلاثة الأولى طبقا لتصنيف مجلس المعايير المحاسبية الدولية:

المجموعة "أ":دول تستخدم معايير المحاسبة الدولية كمعايير وطنية مثل قبرص، الكويت،... الخ،
المجموعة "ب": دول مثل المجموعة أ ولكن معاييرها تغطي موضوعات لا تغطيها المعايير الدولية مثل ماليزيا، غينيا الجديدة،...الخ.
المجموعة "ج": دول تستخدم المعايير الدولية كمعايير قومية ولكنها في بعض الأحيان قد تعدل لتناسب ظروفها المحلية مثل الأردن، سويسرا...الخ.
- فيما يخص نموذج المحاسبة الهجينة الذي اعتمدته الجزائر من خلال معايير انجلوساكسونية ومدونة حسابات فرانكفونية، فإنها لم تراعي بذلك بيئتها مما سينعكس سلبا في المستقبل، لأنها ستبقى في حالة تبعية لنموذجين، وعليها أن تتخلى عن النهج أو السلوك تدريجيا.

4. أفاق الدراسة:

نأمل أن تستمر الدراسة في هذا الموضوع، خاصة من جانب التحديات التي تواجه المؤسسات عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة التي فاقت كل التوقعات في مدى تعقيدها، وتكاليف باهظة في بعض الحالات، وعدم فهم الأسباب التي دفعت إلى ذلك الانتقال.

قائمة المراجع

I. باللغة العربية.

1. الكتب:

1- إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
2- احمد طرطار ، **تقنيان المحاسبة العامة في المؤسسة** ، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية،الطبعة الأولى ، 1995.
3- أحمد طرطار ،**تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة** ،الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية ، 1999
4- أحمد ماهر، **إدارة الموارد البشرية**، القاهرة: دار الغريب للنشر والتوزيع، 1981.
5- أمينة بن بوثلجة،**محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي**،الجزائر:متيجة للطبع،2011.
6- بلعروسي احمد التيجاني،**النظام المحاسبي المالي**، الجزائر:دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،2010.
7- بني عطا حيدر محمد علي،**مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، عمان: دار حامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ،2007.
8- بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة** ، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.

9- جربوع يوسف ،محمود حلس، سالم عبد الله، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،2002 .
10- الجعارات خالد جمال،**معايير التقارير المالية الدولية**، عمان: إثراء للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى، 2008.
11- حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون،**أصول المحاسبة المالية**،الأردن:دار المسيرة،الطبعة الثانية،1998.
12- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، الأردن: الدار العالمية الدولية-دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2000 .
13- حكمت أحمد الراوي، **المحاسبة الدولية**، الأردن: دار حنين، 1995.

14- خالد أمين عبد الله و اخرون ، **لأصول المحاسبة** ، الأردن: مركز الكتب الأردني ، طبعة 1999
15- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي, عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1998.

16- شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**،الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1992.
17- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**،الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ،الجزء الأول، 2008.
18- الصفار هادي رضا، **مبادئ المحاسبة المالية**، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2006.
19- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر و التوزيع، 2000 .
طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مصر: الدار الجامعية، 2006 .

20- عبد الحليم كراجة،علي ربابعة ، **الإدارة و التحليل المالي** , عمان: دار صفاء للنشر و التوزيع ،2000.
21- عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر:دار النشر جيطلي، 2009.

22- عمر حنين، **تطور الفكر المحاسبي**، مصر: دار الجامعات المصرية، 1976.
23- عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**،الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة،2003.
24- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: **المعايير المحاسبية الدولية**، شركة مطابع الخط، 1999.

25- محمد بوتين ،**مبادئ المحاسبة العامة** ، الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية،1998.
26- محمد مسن، **التدبير الاقتصادي للمؤسسات تقنيات واستراتيجيات**،الجزائر: دار ساحل للنشر ،2001.

27- محمد مطران، **المحاسبة المالية**، عمان: مكتب الفلاح للنشر والتوزيع، 1995.
28- مخادمة أحمد، زريقات مجدي،**أصول المحاسبة المالية**، عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،2002.
29- مطر محمد، **مبادئ المحاسبة المالية**، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2001.
30- منصور عبد الكريم، **المحاسبة العامة**، الجزائر: المؤسسة الوطنية للكتاب، 1992 .
31- ناصر دادى عدون، **اقتصاد المؤسسة**، الجزائر: دار المحمدية العامة، الطبعة الأولى، 1998.
32- نعيم دهمش، **مبادئ المحاسبة**،الأردن : معهد الدراسات المصرفية ، 1999.
33- هوام جمعة،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الجزائر:ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية،2011.
34- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلمي، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2002 .

2. المذكرات:

1- حكيمة مناعي،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**،مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة،جامعة باتنة،2009/2008.
2- طارق حمزة،**المخطط الوطني للمحاسبة دراسة تحليلية انتقاديه**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر: كلية الاقتصاد،دفعة 2003.
3- عقاري مصطفى،**مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف: كلية الاقتصاد،2004 .

4- فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المال على ضوء المعايير الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة،دفعة2009/2008.

5- مدني بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية" بالتطبيق على حالة الجزائر"**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2004 .

6- موساوي نور الدين، **واقع الاقتراض المصرفي للمؤسسة العمومية الجزائرية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،دفعة 2004/2003.
7- نوي الحاج،**النظام المحاسبي المالي الجزائري** ،مذكرة ماجستير ،جامعة البليدة، تخصص مالية، 2006/2005.

3. الملتقيات والأيام الدراسية:

1- أنساعد رضوان وآخرون،**تأهيل قطاع السوق المالي لتدعيم تنافسية الاقتصاد الجزائري بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي**،الملتقى الدولي الرابع حول:المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات ،جامعة الشلف،2009.

2- بوراس احمد،كرماني هدى،**اثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**،الملتقي الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية،عنابة،21-22 نوفمبر2007.

3- بوزيان إبراهيم ،مخلوف الطاهر ،**النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،جامعة البليدة،2009/2008،.

4- جوزف رزق،**مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية**، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراءالمحاسبة بالتعاون مع المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير الدولية المحاسبية،عنابة، أيام :10-11-12نوفمبر2007.

5- شنوف شعيب، التغيرات المحاسبية، **بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات**، الملتقى الوطني: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، عنابه، 21-22 نوفمبر2007.

4. النصوص التشريعية:

1- الأمر71-82، مؤرخ في 1971/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية لسنة 1971.

2- الامر75-35،المؤرخ في 29 أفريل 1975 ، يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية العدد37 .

3- القانون 91-08 ،مؤرخ في 1991/04/27،يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية ،العدد20 .

4- مرسوم تشريعي رقم93-10، مؤرخ في 1993/05/23، يتعلق ببورصة القيم المنقولة، الجريدة الرسمية، العدد34.

5- الأمر 95-20، المؤرخ في 1995/07/17، يتعلق بمجلس المحاسبة،الجريدة الرسمية العدد 39

6- مرسوم تنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في1996/09/25 ،يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه،الجريدة الرسمية،العدد20.

7- قانون رقم07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74.

8- مرسوم تنفيذي رقم 07-364، مؤرخ في 2007/11/28، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد75.

9- قانون المالية لسنة، 2008 المؤرخ في 30 ديسمبر2007 ، الجريدة الرسمية، العدد82 .

10- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009.

11- المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 المؤرخ في07 /2009/04 ، الجريدة الرسمية، عدد21، سنة 2009.

12- وزارة المالية، تعليمة وزارية رقم02 المؤرخة في 2009/10/29، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.

13- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي،341 و م/م و م، 2010/10/19.

II.باللغة الفرنسية:

1. Les livers:

1- Collette C et Richard J**, Les système comptables français et anglo-saxons**, 6eme édition, ed Dunod, Paris ,2002.
2- Dictionnaire de la comptabilité; lavilleguérin éditions; 4eme Ed; paris,1993-1994 .

3- Dictionnaire Encyclopédique Larousse, librairie Larousse, Paris, 1979.
4- Michel DARBELET et autres, **Economie d'entreprise**, Paris: Ed foucher, 1994, P13.

5- Grégoriy H**, lire les états financiers en IFRS** édition, Paris : organisation, 2004, p3.
6- Odile Dandon, **Laurent Didelot Maîtriser Les IFRS**, Groupe Revu Fiduciaire, 2éme Édition, Paris, 2006.
7- Pascal Barneto , **Normes IFRS –Application aux états financiers**, 2éme édition, Dunod, Paris ,2003.

2. Les Mémoires:

1- Laffont jean, **fondements et théorie de la comptabilité**, thèse de doctorat d'état en science économique, université de Toulouse 1997.
2- Ouandlous Mohamed**, instrument comptable et gestion des société nationales**, mémoire d'étude supérieure, université d'Alger, ISE 1976.
3- Rezzag Labza Imad, **Nécessité d'adapter le plan comptable national aux nouvelles exigences comptables international**, Mémoires PGS-Comptabilité, Esc, 2004.
4- Samir merouani, **l'application des normes des normes IFRS en algerie**, enjeux et perspectives, mémoire de fin d'étude, I.E.D.F, koléa tipaza,anneé 2004-2006.
5- Samir merouani, **le projet du nouveau system comptable financier algérien anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistère, ESC, 2006/2007.

3.Les séminaire:

1- CNCC, Eneux de la mise en application des IFRS dans l'espace francophone, Alger, 3 au 7 fevrier2007, p 30 .
3- Conseil national de la comptabilité algérien, rapport sur l'avancement des travaux de la commission du PCN, 2000.
3- François MECHIN, **Animation dans le séminaire de formation en normes IAS/IFRS**, Compagnie algérienne d'audit et de comptabilité (CAAC) Biskra et Conseil de l'ordre régional Sud des experts Comptables et des Commissaires aux comptes et Comptables agréés. Biskra du 26 au 29 avril 2008.

4- M.mehadjbia, **essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays** : le plan comptable national Algérien, 1978.

قائمة المختصرات:

معنى المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة اللاتينية	الاختصار
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards committee	IASC
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Accounting Concepts	SFAC
جمعية المحاسبة الأمريكية	American Accounting Association	AAA
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية	Standing Interpretation Committee	SIC
المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما	Generally accepted Accounting Principales	GAAP
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards	IFRS
لجنة تفسيرات معايير التقارير المالي الدولية	International Financial Reporting Interpretation Committee	IFRIC
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute For Certified Public Accountants	AICPA
مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي	Financial Accounting Standards Board	FASB
المجلس الوطني للمحاسبة– الجزائر-	Conseil national de la comptabilité –Algerie-	CNC

قائمة الجداول والاشكال.

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول رقم 01	المبادئ المعتمدة من قبل "IASC"	62
جدول رقم 02	قائمة المعايير نافذة المفعول2008.	65-64
جدول رقم 03	يبين معايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS"	69
جدول رقم 04	ميزانية الأصول لسنة 2009 حسب" SCF"	128
جدول رقم 05	ميزانية الخصوم لسنة 2009 حسب"SCF"	130
جدول رقم 06	جدول حسابات النتائج لسنة 2009 حسب" SCF"	135
جدول رقم 07	جدول سيولة الخزينة لسنة 2009 حسب"SCF"	136
جدول رقم 08	ميزانية الأصول لسنة 2010 حسب"SCF"	138
جدول رقم 09	ميزانية الخصوم لسنة 2010 حسب"SCF"	140
جدول رقم 10	جدول حساب النتائج لسنة 2010 حسب"SCF"	141
جدول رقم 11	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2010 حسب"SCF"	143

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
شكل رقم01	هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية.	68
شكل رقم02	الهدف من الكشوف المالية.	84
شكل رقم03	الهيكل التنظيمي للمركب المنجمي.	120
شكل رقم04	هيكل مصلحة المحاسبة والمالية لشركة"SOMIPHOS "	124

ملخص:

يعتبر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي حديث الساعة والشغل الشاغل في المؤسستين التعليمية والاقتصادية.

إن المحاسبة قديمة قدم الإنسان، ورغم ذلك فإن نظرية المحاسبة لم تكتمل إلى يومنا هذا وهي في تطور وتغير مستمر، ويمثل المخطط الوطني للمحاسبة"PCN" محاسبة المؤسسة الكلاسيكية وهو لم يعد يفي باحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية، وهذا ما أدى بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي "SCF" الذي دخل حيز التنفيذ مطلع سنة 2010 بعد انفتاح الجزائر على العالم الخارجي وتبني المعايير المالية الدولية، ولذلك قامت معظم المؤسسات بتكوين الإطارات قصد التحضير والاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي، غير أن صعوبات وتحديات الانتقال إلى المعايير المالية الدولية فاقت كل التوقعات،كما أن تكلفتها باهظة في معظم الأحيان، وعدم فهم المؤسسات لأسباب الانتقال من جهة أخرى.

RESUME:

L'Algérie par la loi portant sur le système comptable et financier va abondonner son système comptable de 1975 (PCN) pour adopter un système inspiré des norms internationales. L'objectif de cette réforme est d'harmoniser les états financiers des entreprises Algériennes avec les normes et pratiques reconnues sur le plan international.

La transition des règles comptables du PCN vers les normes comptables Internationales et la production à terme de comptes sociaux selon des conventions et des règles similaires à celles des normes internationales n'est pas aisée comptetenu:

- de la diversité des entreprises et le fait qu'une petite entreprise n'est pas comparable à un groupe de société.
- du lien étroit et historique entre la comptabilité et la fiscalité notamment dans le cas de l'Algérie.
- de l'impact générale que cela provoque du point de vue de la gouvernance des entreprises, des systèmes d'information, de la fiscalité…
- et plus globalement de la perte de souveraineté que cette convergenc consacre ,convergence vers un modèle comptable à dominante Anglo-Saxon c'est-à-dire fortement économique et non juridique.