الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة منتوري– قسنطينة –
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الفرع: ماستر أكاديمي

التخصص: محاسبة ومالية

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مطاحن بني هارون –فرجيوة–

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد:

بلهوان زكرياء

هميسي تميم

تحت إشراف:

زرمان توفيق

أعضاء اللجنة

اسم ولقب الخبير	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية
زرمان توفيق	مشرفا	أستاذ مساعد قسم ب	قسنطينة
بريك فريد	ممتحنا	أستاذ مساعد قسم ب	قسنطينة

دورة جوان 2011

شكـــــــــر وتقديـــــــــــر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب

ووفقنا إلى انجاز هذا العملالمتواضع

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل

وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف زرمان توفيق الذي لم

يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي مؤسسة مطاحن بني هارون فرجيوة.

"اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما"

خطة المذكرة

قائمة الأشكال	-
قائمة الجداول	-
قائمة الملاحق	-
المقدمة:	أ..ج
الفصل الأول: التنميط المحاسبي في الجزائر ومراحله.	28-2
المبحث الأول:ماهية المحاسبة ومراحل التنميط المحاسبي في الجزائر.	13-3
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة ودورها.	6-3
المطلب الثاني: تطور المحاسبة تاريخيا	10-6
المطلب الثالث:دراسة مراحل التنميط المحاسبي في الجزائر.	13-11
المبحث الثاني:نقائص المخطط المحاسبي الوطني.	17-14
المطلب الأول:النقائص المتعلقة بالجانب النظري.	15-14
المطلب الثاني:النقائص المتعلقة بالجانب التطبيقي.	17-15
المبحث الثالث:التوافق المحاسبي الدولي وأثره على مسار التنميط المحاسبي في الجزائر.	28-18
المطلب الأول:مفهوم التوافق المحاسبي الدولي.	23-18
المطلب الثاني: لجنة المعايير المحاسبية الدولية.	27-23
خلاصة الفصل	28
الفصل الثاني:القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري.	70-30
المبحث الأول:تقديم النظام المحاسبي المالي والعناصر الأخرى المكونة للبيانات المالية.	43-31
المطلب الأول: عرض النظام المحاسبي المالي.	38-31
المطلب الثاني:تقديم العناصر الأخرى المكونة للبيانات المالية.	43-38
المبحث الثاني:تقديم الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.	44-
المطلب الأول: العناصر المكونة لأصول الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.	60-44
المطلب الثاني:العناصر المكونة للخصوم حسب النظام المحاسبي المالي.	69-61
خلاصة الفصل	70
الفصل الثالث: التغير الحاصل في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مطاحن بني هارون –فرع فرجيوة-	93-72
المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الإنتاجية التجارية فرجيوة	78-72
المطلب الأول : تقديم المؤسسة تاريخها وأهدافها	75-72
المطلب الثاني: تنظيم المؤسسة.	78-75
المبحث الثاني: دراسة وتحليل القوائم المالية للمؤسسة التجارية والإنتاجية	92-79
المطلب الأول : دراسة الميزانية	84-79
المطلب الثاني : دراسة جدول حسابات النتائج لسنة 2010	92-85
خلاصة الفصل	93

قائمة الأشكال

عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل رقم01: الهيكل التنظيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية	24
شكل رقم (02) يوضح تدفقات الخزينة	40

قائمة الجداول

عنوان الجدول	رقم الصفحة
الجدول رقم 1: الفرق عملية احتساب وعدم احتساب عناصر الاستثمارات المعنوية	48
الجدول2: عناصر الاستثمارات المادية حسب PCN75 ما يقابلها حسب النظام المحاسبي المالي	50
الجدول رقم3 الاصول المالية الثابته حسب النظام المحاسبي المالي وشروط احتسابها:	53
الجدول رقم 04 : عناصر المخزون حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابلها في PCN	57
الجدول رقم5: العناصر المكونة لحساب الحقوق حسب النظام المحاسبي المالي ما يقابلها فيPC N	60
جدول رقم 6: العناصر المكونة للاموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي ومايقابلها فيPCN	63
جدول رقم 7 : العناصر التي تدخل ضمن الخصوم الثابته حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابلها في PCN	66
الجدول رقم 8: عناصر الخصوم المتداولة حسب النظام المحاسبي المالي ومايقابلها فيPCN	68
جدول رقم 9: حسابات الاصول للميزانية الختامية لسنة2010	79
جدول رقم 10 : التغيرات في الاصول الثابته بين المخطط المحاسبي والنظام المحاسبي المالي	81
جدول رقم 11: تغيرات قيمة الاراضي والمباني	82
جدول رقم 12: التغيرات في الصول الجارية	82
جدول رقم 13: حسابات الخصوم للميزانية الختامية	83

قائمة الملاحق:

عنوان الملحق	رقم الصفحة
ملحق رقم 01: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	104
ملحق رقم 02 : جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	105
ملحق رقم 06:جدول حسابات النتائج 2010 حسب النظام المحاسبي المالي	106
ملحق رقم 05: عناصر الخصوم للميزانية الختامية 2010 حسب النظام المحاسبي المالي	107
ملحق رقم 04: عناصر الاصول للميزانية الختامية 2010 حسب المخطط المحاسبي الوطني	108
ملحق رقم 03: عناصر الاصول للميزانية الختامية 2010 حسب النظام المحاسبي المالي	109

مقدمة:

تلعب محاسبة المؤسسة الاقتصادية دورا مهما في الاقتصاد، لتقييدها لكل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، وهي بذلك تقدم معلومات مفيدة لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها، لكن التطور الذي عرفته المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تاريخيا أدى إلى تطوير المحاسبة، حيث مرت بمرحلتين، مرحلة تطبيق النظام المحاسبي العام (الفرنسي 1957) حتى نهاية 1975، ومرحلة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ابتداءً من 1976/01/01 حتى وقت قريب.

لكن التغييرات التي عرفها الاقتصاد الوطني –داخليا- نتيجة الانتقال أو التحول من الاقتصاد الموجه (الاشتراكي) إلى اقتصاد السوق، وخارجيا التغييرات التي عرفتها المحاسبة دوليا – من خلال وضع معايير دولية للمحاسبة - جعلتا المخطط المحاسبي الوطني 1975 لا يتماشى مع هذه التحولات (الداخلية والخارجية).

وفي ظل الاتجاه المتنامي لعولمة معايير المحاسبة الدولية ،تتفاعل البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية لمواكبة المستجدات الحادثة ،من خلال إجراء إصلاحات جذرية على النظام المحاسبي المعتمد منذ 1975، بجعله نظاما مرنا يستجيب للتحولات الاقتصادية الراهنة و التغيرات الحادثة و يعمل على تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر و متطلبات المعايير المحاسبية الدولية عبر تكييف النظام المحاسبي مع أسس و قواعد معايير المحاسبة الدولية.

على هذا الأساس كللت جهود الإصلاح من قبل السلطات الجزائريةبتبني نظام محاسبي جديد هو النظام المحاسبي المالي ولتحقيق هذا قامت السلطات الجزائرية بإصدار القانون رقم 11/07 الصادر في 2007/11/25 المتضمن نظام المحاسبة المالية(SCF) والذي سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2010,كما تعزز هذا القانون بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون السابق,وقامت وزارة المالية بإصدار قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 في العدد رقم 19 للجريدة لرسمية.ويعتبر هذا الإطار القانوني للمعالجة المحاسبية وفقا لنظام المحاسبة المالية.

وبدخول هذا النظام حيز التطبيق فإن المؤسسات مطالبة بتقديم خمسة كشوف مالية هي: الميزانية ،حساب النتائج ،جدول تدفقات الخزينة ،جدول تغير الأموال الخاصة و ملحق الكشوف المالية ،تماشيا مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

وفي هذا البحث سنحاول التعرف على مختلف هذه القوائم التي اقرها النظام المحاسبي المالي.

ومن بين الأبحاث التي اهتمت بهذا الموضوع:

- **مداخلة قام بها:الدكتور أوسرير منور،أستاذ محاضر،المركز الجامعي بخميس مليانة و الأستاذ :مجبر محمد،أستاذ مساعد،المركز الجامعي بخميس مليانة في الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب،تطبيقات وأفاق يومي 17-18 جانفي 2010**
- **مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير من المدرسة العليا للتجارة من إعداد الطالب بودبة خالد سنة 2009.**

غير أن الملاحظ في الدراسات السابقة المذكورة أعلاه أنها لم تقم بدراسة كامل عناصر القوائم المالية فالمداخلة تم التطرق فيها الى دراسة حالة جدول حسابات النتائج فقط بينما اكتفى الطالب الأخر بدراسة الميزانية بشيء من التفصيل.

بالنظر الى ماهو مذكور في الفقرتين السابقتين يمكننا الخروج بإشكالية رئيسية :

ما هي التغيرات التي طرأت على مكونات القوائم المالية إثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؟

وبالتالي تتفرع عنه أسئلة فرعية تدور حول النقاط التالية:

1. ماهي مراحل التنميط المحاسبي في الجزائر؟او ما هي تجربة الجزائر في التنميط المحاسبي ؟
2. ما هي نقائص المخطط المحاسبي الوطني؟وهل جاء النظام المحاسبي المالي بحلول لها.
3. ما الذي جاء به النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني فيما يخص القوائم المالية؟
4. ماهي المعايير المحاسبيةالدولية التي تضم سير القوائم المالية؟وما هي هذه القوائم.

وكمحاولة أولية سنضع بعض الفرضيات للتساؤلات المطروحة :

الفرضية الأولى: التنميط المحاسبي في الجزائر مر بعدة مراحل أي أن الجزائر لها خبرة في هذا المجال.

الفرضية الثانية:النظام المحاسبي مأخوذ من فلسفة المعايير الدولية وهي مختلفة عن ما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني.

الفرضية الثالثة:النظام المحاسبي المالي جاء ليغطي العجز في الإطار المفاهيمي للمخطط المحاسبي الوطني.

تكمن أهمية هذا البحث فيما يلي:

- تسليط الضوء على المخطط المحاسبي الوطني وبيان عجزه عن مسايرة الواقع.

- عرض القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي مع العلم ان تطبيق هذا النظام بدأ هذا العام فقط والمعلومات التطبيقية عنه شحيحة ،وكون هذا البحث يتعرض الى تاريخ التنميط المحاسبي الجزائري.
- للبيانات المالية دور مهم في الأسواق المالية لذا يجب علينا ان نقوم بعرضها بشفافية لان اي مغالطة تؤدي الى زعزعة السوق المالي.

قمنا باختيار الموضوع لأسباب عدة نذكر منها:

- الموضوع جديد لم يتم دراسته من قبل بهذا التفصيل.
- تطبيق المعلومات النظرية الخاصة بالموضوع على الواقع.
- تبيين العوائق التي تواجه المؤسسات اثر الانتقال المباشر الى النظام المحاسبي المالي.

سيتم الاعتماد في هذا البحث على منهجين اثنين أولهما المنهج التاريخي من اجل عرض تاريخ الجزائر مع التنميط المحاسبي
حتى الوصول إلى النظام المحاسبي المالي ،وكذلك المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة أهم نقائص المخطط الوطني .

تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول اهتم الاول منها بدراسة تاريخ التنميط المحاسبي في الجزائر حتى الوصول الى النظام المحاسبي المالي كما لم يهمل دراسة نقائص المخطط المحاسبي الوطني اما الفصل الثاني فقد اهتم بدراسة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ليأتي الفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية لما جاء به الفصلين السابقين.

الفصل الأول

الفصل الأول: التنميط المحاسبي في الجزائر ومراحله:

تمهيد:

من أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وانفتاحها على العالم الخارجي من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة،وكذا املاءات البنك الدولي حاولت ومنذ تخليها على الاقتصاد الموجه (الاشتراكي) وتبنيها لاقتصاد السوق (الرأسمالي) القيام بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي وذلك بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني والذي كان معمولا به منذ سنة 1975 والى وقت قريب والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة والهدف منها ، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات،وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات الأجنبية لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستويين الوطني والدولي، وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS.

أي أن الجزائر لها تجربة في مجال التنميط المحاسبي وهذا ما سنتطرق إليه في فصلنا هذا.

وقد آثرنا تقسيمه إلى ثلاثة أجزاء كالآتي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة ومراحل التنميط المحاسبي في الجزائر.

المبحث الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الثالث:التوافق المحاسبي الدولي وأثره على مسار التنميط المحاسبي في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة ومراحل التنميط المحاسبي في الجزائر

تعد عملية تحديد المصطلحات المستخدمة في علم ما ، أو إدراج مصطلحات جديدة ملائمة في هذا العلم من العمليات الأساسية التي تسهل آلية تبادل الأفكار وتطوير المعرفة وتقلل في نفس الوقت إمكانية نشوء جدل علمي عقيم ناشئ عن سوء الفهم وعدم وجود قاعدة علمية متفق عليها.

وحتى نتجنب كل هذا فإننا سندرس أولا مختلف التعاريف المحاسبية للوصول إلى تعريف شامل نستند عليه في دراستنا.

المطلب الأول:مفهوم المحاسبة ودورها:

أولا: تعريف المحاسبة المالية:

كمختلف العلوم فان المنظرين فشلوا في وضع تعريف موحد للمحاسبة، هذه التعاريف تصب كلها في نفس المفهوم. نبدأ تعريفاتنا أولا بتعريف الباحثين والمنظمات المهنية للمحاسبة ، فقد عرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Association (AAA) على أنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات".[1]

ما يمكن أن نعيبه على هذا التعريف هو أنه يحصر دور المحاسبة في إعطاء معلومات تخص المؤسسة فقط اي انه يعتبرها معزولة عن العالم الخارجي، وليست لها عمليات محاسبية مالية وغير مالية، كما أنه لا يضم مختلف العمليات التي يقوم بها أصحاب المؤسسة (المساهمين). في حين أن التعريف الثاني عرفها أنها : "مجموعة من نظم المعلومات الذاتية هدفها قياس قيمة نتائج وحدة معينة" [2] ،فهذا التعريف يعتبر المحاسبة نظم معلومات تتداخل فيها البيانات الداخلية و الخارجية للحصول على معلومات خاصة بالمؤسسة بعد معالجتها لإيصالها للأطراف ذ و الاهتمام والذين ترتبط قراراتهم ونشاطاتهم بها.

ويعرفها الدكتور "حلمي نمر": "أنها مجموعة من الفروض المنطقية والمبادئ العلمية المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية ، المتعلقة بوحدة محاسبية في مجموعة من الدفاتر والسجلات قصد تحديد نتيجة حركة الأموال في المشروع من ربح أو خسارة".[3]

[1]: أحمد محمد نور،مبادئ المحاسبة المالية،الدار الجامعية،مصر،2000 ص11.

[2]: J.Richard et C.Collectte, systeme comptable français et normes IFRS, Dunod Z eme edition, paris, 2005, P:03

[3]: فكري عبد الحميد عشاوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، 1983، ص19.

إن هذا التعريف ركز على الجانب التقني والآلية التي تقوم عليها العملية المحاسبية فقط، دون التطرق إلى الأهداف أو الغاية من ممارسة المحاسبة ، والاعتماد عليها كنظام معلوماتي متكامل للمساعدة في تحقيق أهداف المؤسسة و المتعاملين معها سواء كانوا حكومة أو مستثمرين أو مستثمرين مستقبليين.

في الأخير نورد التعريف الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية إذ أشارت إلى أن المحاسبة هي : " علم اصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الاقتصادي".[1]

مما سبق نجد أن أغلب التعاريف اتفقت على أن العملية المحاسبية تقوم على مرحلتين أساسيتين تتمثل الأولى في مرحلة القياس المحاسبي من خلال التجميع والتبويب والتسجيل والتحليل لمختلف النشاطات التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، أما المرحلة الثانية فتتمثل في وظيفة الاتصال بتقديم مجموعة من المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة خلال فترة زمنية لجميع الأطراف التي لها مصالح متعلقة بالمؤسسة.

في الأخير يمكننا القول أن نعطي تعريفا شاملا للمحاسبة " المحاسبة هي آلية أو نظام معلوماتي تتفاعل من خلاله المؤسسة مع محيطها الخارجي".

ثانيا: دور المحاسبة المالية:

من أجل إيضاح دور المحاسبة المالية نفرق أولا بين المحاسبة وإمساك الدفاتر، يمكن لنا أن نفرق بينهما عن طريق التفرقة بين الوظائف التي يقوم بها كل من المحاسب وماسك الدفاتر، فالمعروف أن عمليات أي مشروع تنحصر في تبادل قيم في شكل نقدي أو في شكل سلع وخدمات تقاس ويعبر عنها في شكل نقود، وإمساك الدفاتر هو التسجيل المنتظم لهذه العمليات بشكل يساعد على توضيح العلاقة المالية بين المشروع والغير والأثر الجماعي لهذه العمليات في مجموعها على نتيجة الأعمال والمركز المالي للمشروع.[2] ومنه نجد أن دور المحاسب أشمل من وظيفة ماسك الدفاتر، فالمحاسب أو المحاسبة بشكل عام تهتم بالأمور التالية.

- ❖ تحديد عدد وشكل السجلات والدفاتر الواجب إمساكها وتصميم النظام المحاسبي;
- ❖ تحديد ممتلكات والتزامات المؤسسة مع التغيرات التي تحدث فيها وكذا نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة;
- ❖ إعداد الحسابات الختامية لتحديد الأرباح والخسائر وتصوير قائمة للمركز المالي للمؤسسة;

[1] كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص35

[2] محمد أحمد خليل وآخرون، مقدمة في علم المحاسبة، دار النهضة العربية، بيروت، 1982، ص09.

- مساعدة الإدارة و من يهمه الأمر (المساهمين) في التعرف على نتيجة الأعمال والمركز المالي، مما يساعد على رسم السياسات واتخاذ القرارات السليمة، كقرارات الاستثمار ومنح القروض;
- توفير المعلومات المحاسبية المالية للأطراف الخارجية خاصة الدولة كتحديد الوعاء الضريبي بالتنسيق مع التشريع الجبائي لتجنب النزاعات الكبيرة والحساسة.

ثالثا : المحاسبة الدولية:

إن ظهور الشركات العابرة للقارات المتعددة الجنسيات و تكاثرها و انتشارها عبر أنحاء العالم، زاد من حجم الاستثمارات الأجنبية بين الدول، فظهر على إثرها مصطلحات جديدة استجابة إلى هذه المرحلة من عمر التجارة الدولية من بينها "المحاسبة الدولية".

- **مفهوم المحاسبة الدولية:**

هناك تعاريف عديدة للمحاسبة الدولية راجع إلى تعدد مجالاتها و عدم تجانسها، فمنهم من يعرفها من خلال تطورها التاريخي و منهم من يعرفها من خلال مشاكل فروع الشركات الأجنبية التي تعاني منها، و منهم من يعرفها من خلال الفرو قات التطبيقية لها بين الدول.

فمثلاً عرفها "يوالز" (WOWLES) على أنها أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب و المشاكل المحاسبية للمعاملات المالية للشركات المتعددة الجنسيات، أما "جونينغ" (JENNING) فعرفها بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة و المقبولة دوليًا التي تحكم الممارسات العملية للمهنة؛ بينما "مولر" (Mueller) فعرفها بأنها تلك المحاسبة التي تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول، و عرفها "إقبال" (Iqbal) سنة 1997 بأنها محاسبة العمليات الدولية و مقارنة المبادئ المحاسبية بين الدول لإيجاد توافق في المعايير المحاسبية لاستعمالها على نطاق عالمي واسع.[1]

من خلال هذه التعاريف يمكن الخروج بتعريف أكثر شمولاً للمحاسبة الدولية على أنها مجموعة المعايير المحاسبية المقبولة التي تستعمل على نطاق دولي و لا سيما من طرف الشركات المتعددة الجنسيات و العابرة للقارات.

و هذا ما يتيح المجال واسعًا للمحاسبة على عتبار أنها اليوم أصبحت دولية بعدما كانت محلية، ويعطيها الصبغة العالمية "عولمة المحاسبة".

[1] محمد المبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة و النشر و التوزيع، 2005، ص ص 15-20.

و لا يعني ذلك أن المعايير المحاسبية الدولية سهلة التطبيق أو أنها لا تواجه مشاكل في الميدان، إنما هناك عدة مشاكل تعاني منها نذكر:[1]

- ✓ مشاكل مرتبطة بالتغير في قيمة النقود لمختلف العملات الدولية;
- ✓ مشاكل مرتبطة بالاختلاف في التشريعات القانونية للضرائب بين الدول;
- ✓ مشاكل مرتبطة بأسس تقييم المؤسسة و أصولها و موجوداتها ;
- ✓ مشاكل تتعلق بطرق و وسائل المراجعة بين الدول;
- ✓ مشاكل تتعلق بمستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير و القوائم المالية و معايير إعدادها;
- ✓ مشاكل تتعلق باختلاف في تقييم الاحتياطات و المخصصات في المؤسسة المتعددة الجنسيات;

و لتذليل هذه المشاكل فقد بذلت مجهودات كبيرة لتوحيد النظريات و الأفكار المتعلقة بتطبيق المحاسبة على نطاق عالمي و جعلها موحدة إلى حد ما، و ذلك بغرض تحقيق الأهداف التالية:[2]

- ✓ إيجاد نوع من التوافق بين الدول لتسهيل عملية المقارنة;
- ✓ الوصول إلى قواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية;
- ✓ العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية;

المطلب الثاني: تطور المحاسبة تاريخيًا:

مما هو ثابت أن ظهور المحاسبة و تطورها كان وليد ظروف اقتصادية و قانونية واجتماعية، أو بمعنى آخر كانت في تطور مستمر استدعتها الحاجة في ظل هذه الظروف.

بتغير و تطور الظروف الاقتصادية و الاجتماعية تطورت المحاسبة و ظهرت فروع أخرى لها، منها المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، المحاسبة الوطنية، المحاسبة التحليلية...الخ.[3]

[1] أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية، 2004، ص 10.
[2] محمد المبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ،مرجع سبق ذكره، ص 31.
[3] التطور التاريخي للمحاسبة ، من موقع الانترنت: http://www.startimes2.com/f:aspx?t=9427189، تاريخ التحميل 16 أوت 2009.

و أهم هذه الظروف نذكر الآتي:[1]

- ✓ **الظروف الاقتصادية:** إن التطور الحاصل في اقتصاديات البلدان يجعل المحاسبة تواكب هذا التطور، فالاقتصاد المعتمد على الزراعة يختلف عن الاقتصاد المعتمد على الصناعة ، و من ثم فالمحاسبة تكون تابعة لذلك الاقتصاد أو ذاك.
- ✓ **الظروف الثقافية:** إن العادات و التقاليد و القيم من شأنها أن تنعكس على الممارسات المحاسبية، فمثلاً الثقافة الأوروبية تفرض على الدولة بأن تتبع محاسبة صارمة و ربما معقدة للحيلولة دون التلاعب بالأموال و التهرب من الضرائب، بينما الدول الأفريقية الفقيرة ربما يكفي اعتماد محاسبة بسيطة.

و المحاسبة كوسيلة لحفظ المعلومات قديمة قدم الإنسان، حيث وجدت بعض السجلات واللوحات يرجع زمنها إلى ما قبل الميلاد (زمن البابليين و الآشوريين أكثر من 3000 عام قبل الميلاد)، كما وجد قوانين لحمورابي منقوشة على برج بابل كمعلومات قانونية خاصة بالمالية والتجارة [2]، كما وجدت بعض الدلائل لدى المصريين القدماء و الإغريق و الرومان في شكل سجلات و نقوش على الأحجار و الألواح.

أولا: المراحل التي مرت بها المحاسبة:

بصورة إجمالية يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي مرت بها المحاسبة إلى ثلاث مراحل أساسية هي: [3]

- ❖ **المرحلة التمهيدية ما قبل عام 1494 م :**

تسمى هذه الفترة بفترة ما قبل القيد المزدوج Double Entry حيث كان السائد استخدام طريقة القيد المفرد Single Entry كأساس لإمساك الدفاتر ، وتميزت هذه الفترة ببداية تطور الكتابة والحساب ، ففي الكتابة نجد الحضارة اليمنية اعتمدت على خط المسند و الحضارة الفرعونية على الحروف الهيروغليفية والحضارات البابلية و السومرية والأشورية اعتمدت على الكتابة بالصور ، وفي الحساب فقد استخدم اليمنيون القدامى نظام مميز للعد والحساب اعتمد على الحروف واستخدم المصريون نظام العد بالعشرات بدون اأوصفار وأما البابليون فقد طوروا علم الهندسة والحساب واستخدموا رمزا يعبر عن الصفر وآخر يعبر عن العلامة العشرية ، والحضارة الإسلامية طورت العمليات الحسابية والأرقام العربية ، كذلك ظهر النقد كوسيلة للتداول و ساهم بشكل أساسي في تطور المحاسبة حيث كانت في صورة معادن ثمينة كالذهب والفضة تقاس بها كافة المعاملات التجارية ، وظهرت في الصين أشكال معقدة من أنظمة المحاسبة

[1] المحاسبة من منظور تاريخي، من موقع الانترنت http://www.montdyatna.com/vb/t19255.html، تاريخ التحميل 17 أوت 2009.

[2] نعيم دهمش: مبادئ المحاسبة، الطبعة 1،معهد الدراسات المصرفية، مصر، ص 5.

[3] من الانترنت على الموقع : almohasb1.blogspot.com/.../1-historical-development-of-accounting.html , 7l12l2008 تاريخ التحميل 23 أوت 2009 .

الحكومية يعود تاريخها إلى 2000 ق.م تضمنت المحاسبة التاريخية والموازنات، و في بابل فقد شهدت ألاف القطع الفخارية على استخدام نظام إمساك الدفاتر و في مصر كانت الرقابة على المخزون وراء إمساك السجلات، و في اليونان شملت المحاسبة تتبع رصيد أول الفترة و المقبوضات والمصروفات ورصيد آخر الفترة ، وفيما يتعلق بالحضارة الرومانية فهناك ما يشير إلى وجود سجل يومي للمقبوضات والمصروفات وهناك اكتشاف في مصر عبارة عن سجل مكتوب على ورق البردي يعود تاريخه إلى أيام الاستعمار الروماني لمصر.

وساهمت الحضارة الإسلامية في تطوير المحاسبة فقد كان النبي صلى الله عليه وسلم يوكل مهمة جمع الزكاة والصدقات لمن هم أهلا للثقة كان يحاسبهم ويأمر بتسجيل ما يتم تحصيله وصرفه من الأموال وكان أبو بكر يحاسب عماله بدقة وكان عمر بن الخطاب يستقدم عماله مرة كل سنة للمحاسبة ،وتطورت مهنة المحاسبة بشكل كبير في العصرين الأموي والعباسي حيث ظهرت ما يعرف بالمنشورات المالية [1].

❖ **المرحلة الفضية من 1494 إلى 1775:**

يعتبر عام 1494 هو بداية تاريخ ميلاد المحاسبة المعاصرة ، بفضل عالم الرياضيات الايطالي " **لوكا باسيولي**"(Luca Pacioli) الذي يعتبر أول من قدم وصف تفصيلي لقاعدة القيد المزدوج كأساس لمسك الدفاتر وذلك في عام 1494 ، و قد تميزت هذه المرحلة بصدور قوانين تنظم الأعمال التجارية ففي فرنسا صدر قانون للتجارة البرية والمعروف "بقانون سافاري" عام 1673 على يد القانوني الفرنسي " **جاك سافاري**" حيث طالب بمسك سجلات محاسبية نظاميه وإعداد ميزانية عامة تكون بياناتها صحيحة وواضحة وشاملة ، وفي عام 1675 أصدر سافاري كتاب باسم التاجر الكامل ، ثم صدر قانون للتجارة البحرية عام 1681[2].

❖ **المرحلة الذهبية من 1776 وحتى يومنا هذا:**

يعتبر العصر الذهبي للمحاسبة هو عصر الارتقاء إلى مستوى العلوم الاجتماعية المعاصرة و الاهتمام بدور المحاسب و ما ساعد في ذلك عدة عوامل من أهمها :

- <u>الثورة الصناعية</u>: و التي بدأت بوادرها في النصف الثاني من القرن الثامن عشر الانتقال من نظام الإنتاج العائلي إلى نظام الإنتاج الكبير ، والحاجة إلى إعداد حسابات دقيقة وموثوق بها للمساهمين وتقييم أداء الادارة وإخلاء مسؤولياتها تجاه المساهمين ، و لتأكيد الثقة في ذلك كان لابد من اعتماد تلك الحسابات من محاسب قانوني معتمد.

[1] من الانترنت على الموقع : almohasb1.blogspot.com/.../1-historical-development-of-accounting.html , 7l12l2008 تاريخ التحميل 23 أوت 2009 .
[2] نفس المرجع.

- صدور قوانين ضرائب الدخل: ترتب ع ن إصدار العديد من الدول لقوانين ضرائب الدخل على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين إلى ترسيخ استعمال المحاسبة في مجال التحاسب الضريبي.

- ظهور المنظمات المحاسبية والمهنية : مثل لجنة الأمم المتحدة عبر الدول (UNE)، و لجنة الاستثمار الدولي للشركات المتعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD) سنة 1981.

ثانيا :التطور التاريخي للمحاسبة الدولية:

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن، قبل سنة 1972 و بعد سنة 1972.[1]

- **قبل سنة 1972:** قبل هذه السنة كان الاهتمام منصبًا على عقد المؤتمرات و الملتقيات الدولية للتقارب في وجهات النظر و إزالة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، و أهم هذه المؤتمرات نجد:
  - مؤتمرات المحاسبة الأمريكي (AIC) الذي عقد مؤتمره الأول سنة 1949م;
  - مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين و الماليين (UEC)، أول مؤتمر كان سنة 1951 و الذي ضم 12 جمعية محاسبية أوروبية;
  - مؤتمرات الاتحاد الإقليمي لمحاسبي آسيا و المحيط الهادي (CAPA)، أول مؤتمر له كان سنة 1957;
- **ابتداءً من سنة 1972:** و بفعل المؤتمرات الدولية السابقة أسفرت عنها مرحلة جديدة من التطور في المحاسبة الدولية، و انبثق عنها ميلاد منظمتين محاسبيتين عالميتين تعمل على تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول ، و ذلك بمدينة سيدني بأستراليا من خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة، و هما:
  - لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973 م;
  - لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1977 م;

لتظهر بعدها عدة منظمات و لجان دولية، منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول (UNE)، و لجنة الاستثمار الدولي للشركات المتعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD) سنة 1981 و التي تعمل على التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية.

[1] محمد المبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ،مرجع سبق ذكره، ص 21.

بالإضافة إلى المنظمات السابقة فقد أسهمت العديد من المعاهد والجمعيات المحاسبية مهنيا وأكاديميا في تطوير المفاهيم والمبادئ والإجراءات المحاسبية وعلى وجه الخصوص الجمعيات والمجالس و المعاهد الآتية: [1]

* جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ;

* هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) ;

* مجلس مبادئ المحاسبة(APB) ;

* مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ;

* الجمعية الوطنية للمحاسبين (NAA) ;

* مجلس معايير محاسبة التكاليف (CASB) ;

* المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (CICA) ;

* الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ;

*لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) .

الجدير بالملاحظة أن سبب التطور الحاصل في المحاسبة الدولية هو مشكلة أزمة الكساد العالمي (1929م) ، حيث اكتشفت آنذاك عمليات غش و تلاعبات في الإفصاح المحاسبي مما نتج عنه انهيار في الأسواق المالية الأمريكية ثم بعد ذلك في أسواق أنحاء العالم، و هذا ما أدى إلى التفكير في التوحيد المحاسبي.

فعلاً ففي سنة1995 وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل (IOSCO) على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية، كما زاد قبول المعايير الدولية كأساس للإفصاح المحاسبي من خلال صدور قانون الاتحاد الأوروبي سنة 2002 والذي يلزم بموجبه كل الشركات الأوروبية الكبرى على إعداد قوائمها المالية وفق المعايير الدولية و الإفصاح المالي و ذلك ابتداءً من سنة 2005، ليتم تعميم تطبيقه على الشركات المتوسطة في الكثير من دول العالم من بينها الجزائر الذي ستبدأ العمل به سنة 2010م بفضل قانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 [2].

[1] من الانترنت، almohasb1.blogspot.com/.../1-historical-development-of-accounting.html , 7l12l2008. مرجع سبق ذكره.

[2] قانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي ، و القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها .

المطلب الثالث :دراسة مراحل التنميط المحاسبي في الجزائر.

إن المتتبع المختص لمسار التنميط المحاسبي في الجزائر يجده مستمدا إلى حد كبير من الثقافة والتقاليد الفرنسية، الذي يتميز بإشراف الهيئات الحكومية على عملية التنميط مع مشاركة لأطراف أخرى غير حكومية حتى وإن كانت في أغلب الأحيان ثانوية، مع العلم أنه يتميز أيضا بخدمة التوجهات الاقتصادية الكلية والإدارية الجبائية، رغم أن الظروف الاقتصادية الراهنة والارتباطات الجديدة للجزائر (الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والمفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة). غيرت من اتجاه المسار نحو التفتح أكثر و استيعاب أكبر للمبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.

أولا المرحلة الأولى:

تعود البوادر الأولى لمحاولة التنميط المحاسبي في الجزائر إلى نهاية الستينات وبالضبط في شهر ديسمبر سنة 1969، أين كلفت السلطات السياسية آنذاك وزارة المالية بالقيام بإحلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي ورثته الجزائر عن الاستعمار الفرنسي في أجل أقصاه 6 أشهر، حيث قامت وزارة المالية في آخر تلك الفترة (أي 30 جوان 1970) بتقديم حصيلة عملياتها حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19.[1]

ولكن لعدم كفاية المدة فقد تم في نهاية سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، الذي أوكلت له مهمتان أساسيتان وهما تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي في الجزائر وكذا إيجاد مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط السابق لسنة 1957.

في شهر نوفمبر 1973 قامت لجنة التنميط التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة بتقديم المشروع إلى المجلس ليفحصه، و تلي ذلك صدور الأمر 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بداية من سنة 1976 لكل من الهيئات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي والشركات الاقتصادية المختلطة وكل الشركات التي تخضع لنظام ضريبي حقيقي، ثم تلاه صدور مرسوم وزاري والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني وذلك في 1975/06/23 ، وقد عرف المخطط المحاسبي الوطني عدة إضافات خلال مدة تطبيقه نلخصها فيما يلي:

القرار رقم 185/F/DC/CE/89/047 الصادر في 24 ماي 1989 الخاص بالمعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة باستقلالية المؤسسات.

القرار رقم 046/F/ DC/CE/90635 الصادر في 11مارس1990 المتعلق بالمعالجة المحاسبية لحصص العمال في أرباح المؤسسة.

[1] D.Saci, comptabilité d'entreprise et système économique,OPU,Alger,1991,p :230

التعليمة رقم 001/95 الصادرة في 2أكتوبر 1995 والخاصة بالمعالجة المحاسبية لاشتراكات رأس المال Fonds de Participation، حيث استحدثت الحساب رقم 41 "قيم منقولة" " valeurs mobiliers" ، وكذا الحساب رقم 51 "قيم منقولة محتجزة" "valeurs mobiliers détenues".

التعليمة رقم 518 بتاريخ 21أفريل1997 من طرف المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، والتي تخص كيفية إعادة إدماج فرق إعادة التقييم وأشكاله وقد تم إنشاء خمسة مخططات محاسبية قطاعية، الأول خاص بالزراعة 1987، والثاني خاص بقطاع التأمينات 1987، الثالث خاص بقطاع البناء والأشغال العمومية 1988، والرابع خاص بقطاع السياحة1989، والأخير (الخامس) خاص بقطاع البنوك1992.

ثانيا: المرحلة الثانية:

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات للمخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت للعديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي نسخة 35-75 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملين الاقتصاديين الجدد[1].

وفي الواقع لقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي:

- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.
- المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات;
- المرحلة الثالثة: صياغة أو وضع نظام محاسبي جديد سمي بالنظام المحاسبي المالي .

في إطار الاستقصاء الذي قامت به اللجنة في المرحلة الأولى لتقييم المخطط المحاسبي الوطني ثم وضع ثلاث خيارات تطوير ممكنة[2]

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني-الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2008، ص ص: 13-14.
[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية،مرجع سبق ذكره، ص 14

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية من قبل مرسوم وزاري رقم 42 في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسة القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري المحاسبي المعمول به. أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبيين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان عدد من المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاما مختلطا ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.

الخيار الثالث: بالنسبة لهذا الخيار فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي و المبادئ والقواعد تماشيا مع الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

وبعد تحويل ملاحظات الخبراء الجزائريين إلى الخبراء الفرنسيين حول مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد ليتم التكفل بها بناءا على الجمعية العامة المنعقدة في 27ماي 2002 والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم.

وفي الأخير قدمت النسخة النهائية للمشروع التي تم المصادقة عليها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، وبعدها صادق عليها أيضا البرلمان الجزائري وحدد أيضا تاريخ بدء العمل بهذا النظام المحاسبي الجديد في سنة 2009

المبحث الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني:

عوّض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975م المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957م بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير، إلا أنه في تطبيقه على أرض الواقع من طرف المستعملين نتج عنه عدة ثغرات ونقائص والتي ظهرت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، هذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع المعايير المحاسبية الدولية ولقد قمنا بتقسيم مجمل النقائص إلى قسم خاص بالجانب النظري وقسم آخر بالجانب التطبيقي التقني.

المطلب الأول: النقائص المتعلقة بالجانب النظري:

إن المقصود هنا بكلمة نقائص هي صلاحية أو عدم صلاحية المخطط المحاسبي الوطني الجزائري فكما هو ملاحظ فإنه لم يعد يتماشى والتغيرات الحاصلة داخليا وخارجيا، أما الجانب النظري فهو الجانب الذي يصور ويوضح لنا فكرة ونظرة هذا المخطط إلى المحاسبة ودورها في الحياة الاقتصادية.

أولا: غياب إطار مفاهيمي يحتوي على تعريف للمبادئ المحاسبية وعناصر ومكونات البيانات المالية وشروط تسجيلها، مما أدى إلى استحواذ الأحكام والتأويلات الشخصية على عمل كل محاسب وبالتالي اختلاف النتائج في نفس الحالات والعمليات.

ثانيا: يدخل في إطار النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني الجزائري عدم ذكر الهدف من وراء البيانات المالية، ومن هم الأطراف المستعملة لها، رغم أن الملاحظ أن هذه البيانات المالية تخدم وتلبي بالدرجة الأولى احتياجات إدارة الضرائب وجهات التخطيط الحكومي، وبالتالي فالمخطط المحاسبي الوطني أهمل الأطراف الأخرى المستعملة للقوائم المالية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية.

تركيز هذا المخطط على المحاسبة العامة وإهمال دور المحاسبة التحليلية، في حين نجد أنه من خلال الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات ظهر تكامل بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة، فالمحاسبة العامة تهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج النشاط، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة.[1]

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص16.

يعطي النطاق الخاص بالمخطط المحاسبي الوطني امتيازا لمعلومات الاقتصاد الكلي للإحصاء عن طريق عرض وتصنيف وترتيب البيانات المحاسبية حسب طبيعتها وعلى سبيل المثال فإن إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حساب النتائج الخام والقيمة المضافة.غير أنه على المستوى الدولي هذه المحاسبة هدفها هو تلبية احتياجات العديد من المستعملين للمعلومات المحاسبية كالمستثمرين.[1]

ثالثا: يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من أجلها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، وهذا سواء من الجانب المحاسبي أو المنهجي.[2]

وكما هو واضح فإن المخطط المحاسبي الوطني لم يعطى أي اهتمام أو تطرق لكيفية وآلية التسجيل والمعاملة المحاسبية لأعمال الشركات الأجنبية داخل التراب الوطني أو الشركات الوطنية خارج التراب الوطني.

فمن خلال العمل الميداني نجد أن أغلب الشركات البترولية الدولية تستعمل المحاسبة الخاصة بها وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقارنة بين حساباتها وحسابات المخطط المحاسبي الوطني وإرسالها المديرية العامة لإعداد القوائم الموحدة لمجمع سونا طراك لكن الملاحظ أن عملية تحويل حسابات هذه الشركة إلى حسابات ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني، وبالتالي تكون هنالك العديد من المغالطات في القوائم النهائية لمجمع سونا طراك.[3]

المطلب الثاني: النقائص المتعلقة بالجانب التطبيقي:

تتعلق هذه النقائص بقواعد التقييم، الجرد الدائم، تصنيف الحسابات والوثائق والمستندات.

أولا: قواعد التقييم:

نركز بالأساس هنا على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقر بتسجيل مختلف عناصر القوائم المالية على أساس تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستعملة في القياس المحاسبي (التضخم).

فهذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية على وضعية المؤسسة وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية لاعتمادها على الأسعار التاريخية، فأغلب عناصر القوائم المالية يجب إعادة تقديمها وتقييمها بطرق أكثر عقلانية تتماشى مع الاقتصاد التضخمي.

[1] بن رجم محمد خميس، مداخلة بعنوان: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي: النظام المحاسبي والمالي، جامعة سعد دحلب البليدة،يومي 13 و15 أكتوبر 2009.

[2] نفس المرجع.

[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص16.

ثانيا: الجرد الدائم:

لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من أجل مراقبة مخزونها، رغم أن هذه الطريقة لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات لعدم امتلاك المؤسسة لنظام محاسبة تحليلية يمكنها من حساب قيمة المدخلات والمخرجات في كل مرحلة من مراحل نشاطها، مع تعدد نشاطاتها والبعد الجغرافي لبعض الوحدات.

ثالثا :تصنيف وتبويب الحسابات:

لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة وغير المتداولة، وبين الخصوم الجارية وغير الجارية:

- ❖ إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة
- ❖ لقد تم تعريف المجموعات الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية لا تسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال وعدم تقديم السلع المستعملة في الاستغلال والتي هي ليست ملك للمؤسسة;
- ❖ تم إدراج بعض القيم المنقولة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات كسندات المساهمة وسندات التوظيف على أساس أنها قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة;
- ❖ مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال في حين أنها لا تبرز أي خصائص استثنائية في الحياة الجارية للمؤسسة.

رابعا: الوثائق والمستندات:

يبلغ عدده ا 17 جدولا مهما كان حجم ونشاط المؤسسة وهذا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية.

كما نجد أن المخطط المحاسبي الوطني أهمل التبويب الوظيفي عند إعداد القوائم المالية، فالتصنيف الوظيفي للقوائم المالية يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات السليمة، كذلك على مستوى القوائم المالية لا نجد بعض الجداول الهامة مثل جدول تدفقات الخزينة، رغم الأهمية البالغة التي توليها الأنظمة المحاسبية لهذا الجدول على اعتبار أن الخزينة لها دور هاما في نشاطات المؤسسة من خلال وظائف جدول تدفقات الخزينة والتي تتمثل في وظيفة الاستغلال، وظيفة الاستثمار و وظيفة التمويل.[1]

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية: مرجع سبق ذكره، ص ص: 17، 18.

❖ **الميزانية:**

شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فللقيام بعملية المقارنة لابد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية.

❖ **جدول حسابات النتائج:**

هنا أيضا، الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي.

❖ **جداول الملاحق:**

جدول حركات الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات النقدية، ولا يميز بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، في المقابل يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائبة في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي.

جدول الأموال الخاصة يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية.

الجداول الأخرى من 4 إلى 15 تتضمن تحليل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب طبيعتها.

الجداول التفسيرية لا يبدو لها فائدة للمؤسسة وشركائها لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر هذه الجداول أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية لتزويدها بالمعلومات لانجاز المجاميع الكلية[1].

خامسا :معالجة بعض العمليات:

لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات نذكر منها: القرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، الاستثمارات المعنوية، العطل المدفوعة الأجر، تكاليف البحث والتطوير، تغير الطرق المحاسبية، التزامات التقاعد...الخ .[2]

[1] بن رجم محمد خميسي، مداخلة بعنوان الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة يومي 13 و15 أكتوبر ،2009

[2] Merouani Samir, l'aplication des normes IFRS en Algerie, Mémoire de fin d'étude, I.E.D.F,Koléa, tipaza, 2006.

المبحث الثالث: التوافق المحاسبي الدولي واثره على مسار التنميط المحاسبي في الجزائر:

إن فكرة توحيد العالم محاسبيا فكرة ليست بجديدة حيث أنها ترجع إلى منتصف القرن 19 في انجلترا عند ظهور المنظمات المهنية المحاسبية ، ثم انتقلت هذه الفكرة إلى الولايات المتحدة ، و تضاعف التوحيد المحاسبي بعد أزمة الكساد العالمي عام 1929 التي كشفت عن الكثير من التلاعبات في الإفصاح المحاسبي فظهرت هيئات محاسبية دولية ، و عقدت المؤتمرات في مختلف البلدان لغرض ايجاد توافق دولي حول توحيد محاسبي ليتجسد بوضع معايير محاسبية دولية سنة 1973 اتفق على تطبيقها في جميع دول العالم تقريبا.

المطلب الأول :التوافق المحاسبي الدولي :

يعتبر التوافق مفهوماً ملازماً للمحاسبة الدولية،و يهدف الى الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية ،و يتميز عن التوحيد الذي يفترض أساساً توحيد كلي للقواعد المحاسبية بمعنى توحيدها بشكل عام على المستوى الدولي،كما يعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه تلك المحاولة الرامية لبوتقة عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاوجة و التوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منتظم.

يعبر التوافق أو التقارب المحاسبي عن"عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي الى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية و تتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال[1] ".

و هكذا فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية و يؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة.

أولا:أهداف التوافق المحاسبي:

من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية،إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق و أهمها:

❖ **المؤسسة المعدة للقوائم المالية:** يساعد التوافق المحاسبي على:

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛

[1] مداني بلغيث،التوافق المحاسبي ، مجلة الباحث، نصف شهرية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة ، العدد الرابع، 2006، ص ص 117-118

- إنجاح عمليات التسيير و المراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، و قياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير و قابلية البيانات و التقارير للمقارنة؛
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى ؛
- التموقع الجيد و التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة،و هذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

❖ **الأطراف المستعملة للقوائم المالية:** إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساساً في المستثمرين الدوليين،هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات،بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها و بالتالي استبعاد أي أثر من أجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

❖ **الهيئات الأخرى:** تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة من خلال عملية الرقابة و المتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل: الأمم المتحدة،هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية و البنك الدولي، مما يؤدي إلى خفض تكاليف هذه الرقابة التي تتطلب في حالة العكس(وجود اختلافات)أعباء إضافية تتعلق بتكوين المراجعين و أدوات المراجعة و البرامج التكوينية.

ثانيا : دواعي و متطلبات التوافق المحاسبي الدولي:

❖ **شمولية أسواق رأس المال (العولمة المالية):**

إن مفهوم العولمة الذي أصبح متداولا في السنوات الأخيرة هو مصطلح قياسي يشمل كل مجالات الحياة الاقتصادية،الاجتماعية و الثقافية و السياسية،و ما يهمنا هنا هو العولمة الاقتصادية،التي من تجلياتها العولمة المالية،و التي يقصد بها حرية تحرك رؤوس الأموال مهما كان شكلها بين دول العالم دون قيد أو شرط.

فقد أفرزت هذه الأخيرة توسعاً في النشاط الاقتصادي للمؤسسات،ما أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال الذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة لما يلي:

❖ **توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات:**

سمحت الأموال المتوفرة في البنوك العالمية،و مؤسسات و صناديق التأمين بزيادة رؤوس الأموال الدولية بمعدلات تفوق بكثير معدلات نمو التجارة و الدخل العالمين،لذا فإن حركة رؤوس الأموال على المستوى الدولي تهدف إلى تحقيق أرباح

باستثمارها في الدول التي هي في حاجة إلى موارد مالية أفضل من بقائها أو استثمارها بمعدلات منخفضة في الدول المصدرة لهذه الأموال،و هو ما مهد لظهور ما أصبح يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى حذف كل الحدود و الحواجز الجمركية المعرقلة لتطور التجارة العالمية.

❖ **تطور الأسواق المالية الدولية:**

كان للعولمة المالية الدور الكبير و الهام في تحقيق التقارب بين مختلف الأسواق المالية،و قد ساهم التقدم التكنولوجي في مجال الاتصالات و المعلومات مساهمة فعالة في دمج و تكامل الأسواق المالية الدولية،حيث تم التغلب على الحواجز المكانية و الزمنية بين الأسواق المختلفة و انخفضت تكاليف الاتصالات السلكية و اللاسلكية و عمليات المحاسبة إلى درجة كبيرة و هو الأمر الذي كان له الأثر البالغ في زيادة حركة رؤوس الأموال من سوق لآخر ، و في زيادة الروابط بين مختلف الأسواق المالية إلى الحد الذي جعل بعض المحللين الماليين يصفونها على أنها شبكة مياه في مدينة واحدة[1].

❖ **تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية و المالية الدولية:**

كان لنمو الأسواق المالية و تطويرها و انفتاحها العالمي، الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتيجيات اتصال مالية قوية،كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المحاسبية و المالية التي تنشرها هذه الشركات،سواء بمناسبة الإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية و أرباح أسهمها، أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناء على عمليات الاستثمار التي قامت بها.

❖ **التباين و الاختلاف في الأنظمة:**

لقد أتبث الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق و تقارب،ارتبطت أهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تربط هذه الدول ببعضها،خاصة ما يتعلق بالاستفادة المتبادلة من التجارب التي مكنت بعض الدول من إرساء حلول تنظيمية لبعض المشاكل المحاسبية نتيجة الارتباطات الثقافية و التاريخية الوثيقة بين هذه الدول، ومع ذلك يبقى الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية قائماً بين الدول تبعا لطبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها و المنتظر من

[1] بعلوج بو العيد، العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية ، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007 .

المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي وكذلك طبيعة الأهداف الموكل بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية،الاجتماعية و السياسية في كل دولة و التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول[1].

ثالثا: ماهية التوحيد المحاسبي:

❖ **مفهوم التوحيد:**

لقد تعددت التعاريف حول موضوع التوحيد المحاسبي ،و تباينت في طريقتها بين من تناولت التوحيد المحاسبي بالمفهوم و من تناولته بالأهداف.

حيث يعتبر البعض التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة،أو مجموعة من الأم م أيا كان نوع القطاع الذي ينتمي إليه [2] ،أما المخطط الفرنسي فلقد تناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد يهدف إلى[3]:

- تحسين المحاسبة؛
- فهم المحاسبات و إجراء الرقابة عليها؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية(في الزمان و المكان)؛
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات ؛
- إصدار الإحصائيات.

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول بأنهما اكتسبا صيغة قومية على المستوى القومي أما على المستوى الدولي فيمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنه"العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس و المعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولاً عاماً و التي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي تم توحيدها"[4].

من هذا التعريف يمكن القول أن التوحيد المحاسبي العالمي تكمن مهامه الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية و إزالة الاختلافلت الموجودة و التقليل من الفجوة بين الأنظمة المحاسبية.

---

[1] مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، -حالة الجزائر-رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر،2004، ص ص 111-113

[2] نفس المرجع، ص 65

[3] نفس المرجع، ص 66

[4] براقي تيجاني، التطورات الاقتصادية، الحديثة المؤثرة على الاطار العلمي للنظرية المحاسبية، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007 .

❖ **مستويات التوحيد:**

- **على مستوى المبادئ** : يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس و المبادئ و المعايير الأساسية التي يتم اعتمادها و الذي يشتمل على ما يلي[1]:
  - توحيد أسس و مبادئ التقييم؛
  - توحيد أسس و مبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية؛
  - توحيد أسس و مبادئ عرض البيانات المالية.
- **على مستوى القواعد:** و يشمل توحيد القواعد و الإجراءات و الوسائل المحاسبية و تتطلب هذه العملية ما يلي :
  - حصر و اختيار القواعد و الإجراءات و الأساليب المحاسبية المستخدمة فعلاً،أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
  - الحذر عند استخدام القواعد و الإجراءات البديلة.
- **على مستوى التنظيم:** و يشمل التوحيد على هذا المستوى،توحيد النظام المحاسبي بأسره،و ما يقوم عليه من أسس و مبادئ و قواعد و وسائل و إجراءات،و يمتد هذا تنميط النتائج المحاسبية و القوائم المالية بالإضافة إلى نظم التكاليف و الأسس و المبادئ التي يقوم عليها.

❖ **فوائد التوحيد:** يترتب على التوحيد فوائد نذكر منها ما يلي[2]:

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية،و ذلك لقيامها على أسس موحدة و مفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- زيادة إمكانية و سهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرار؛
- إمكانية و سهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار؛

[1] مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67.
[2] براقي تيجاني، التطورات الاقتصادية، الحديثة المؤثرة على الاطار العلمي للنظرية المحاسبية ، مرجع سبق ذكره، ص ص 5-6.

- إذا تم الاتفاق على أسس ومبادئ محاسبية عالمياً، ف إن ذلك سيكون له جليل الأثر في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلاً من تركيز حول الجدل في مزايا و عيوب البدائل المحاسبية الموحدة؛
- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى بيانات.

❖ **الانتقادات الموجهة للتوحيد:**

رغم المحاسن المذكورة سابقا إلا ان التوحيد المحاسبي يوجه له انتقادات هي[1]:

* إن ومقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط و إمكان ية تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة؛

* إن المبادئ و القواعد المحاسبية لابد و أن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة و قد تختلف من مؤسسة لأخرى،و أن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة.

* إن مرحلية المفهوم منطقية تامة،حيث أنه لا يمكن الانتقال مباشرة من التنوع المحاسبي (الاختلاف المحاسبي) إلى التوحيد المحاسبي،إذ أن ذلك يتطلب انتقالاً ثورياً(فجائياً)و الثورية في صقل معرفة تطبيقي-كالمحاسبة-غير محبذة. لذلك فإن مفهوم التوافق المحاسبي يجسد مرحلة تمثل جسراً مبلغه التوحيد المحاسبي و إن كان صعب التحقق، فالتوجه الحالي إذن اتجاه نحو تحقيق التوافق المحاسبي.

المطلب الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

تم إنشاء هذه اللجنة عام 1973 على أنها جهة مستقلة خاصة، ومن أهم أهدافها التوفيق بين المبادئ المحاسبية التي تستخدمها المشروعات والمنظمات لإعداد التقارير المالية في مختلف بلدان العالم[2].

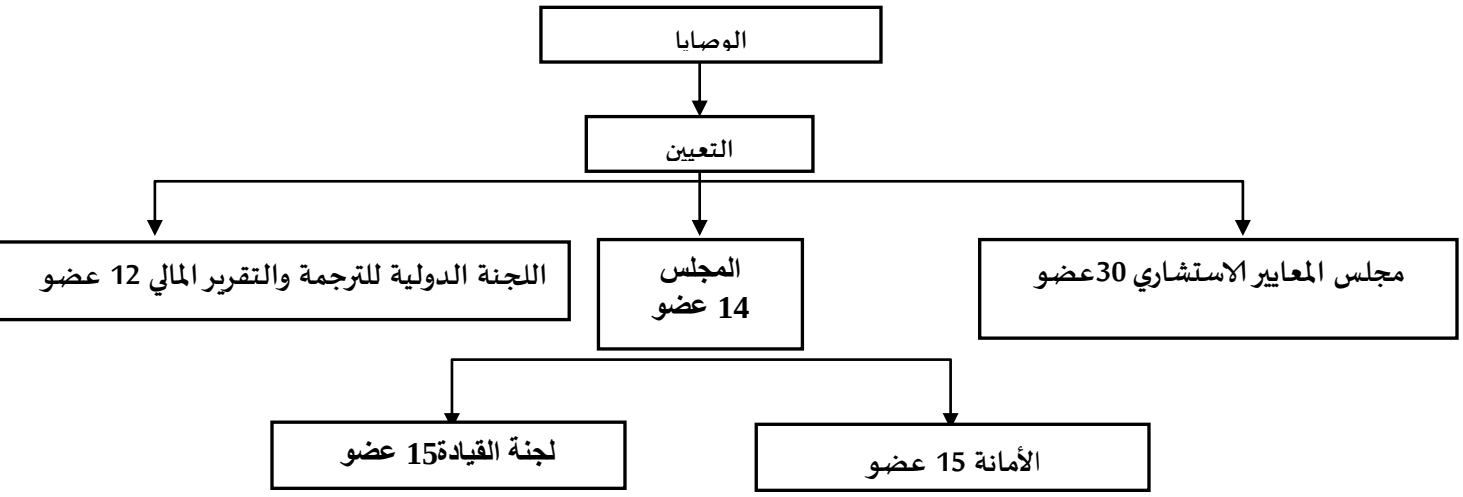
ويبلغ عدد أعضاء اللجنة حاليا 143 عضو مهنيا من 14 دولة ويشمل مجلس اللجنة 16 عضو وهو مسؤول عن تطوير وقبول معايير المحاسبة الدولية وفي ديسمبر وافق مجلس اللجنة على اقتراحات تغيير في هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية شملت إنشاء مجلس أمناء مهتمة بزيادة دخل اللجنة ووضع مواعيد المقابلات مع أعضاء بورصات الأوراق المالية، وقد أصدرت لحد الآن41 معيارا محاسبيا.

[1] عادل عاشور، أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2005-2006 ،، ص 18

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية مرجع سبق ذكره، ص 124

و الشكل المقابل يوضح لنا الهيكل التنظيمي للجنة المعايير الدولية

الشكل رقم01: الهيكل التنظيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية.



المصدر:من إعداد الطلبة مترجم من كتاب الأستاذ شعيب شنوف،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية،الجزء1،دار النشر المكتبة الوطنية بوداود الجزائر2009

❖ **المعيار (1) عرض القوائم المالية:** هذه القوائم المالية تهدف إلى تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات التجارية والاقتصادية بالإضافة إلى تزويد الدائنين والمستثمرين بمعلومات تفيدهم وتساعدهم على التنبؤ بالتدفقات النقدية للمنشأة وتكون هذه المعلومات ملائمة، وتبسط أنشطة المؤسسة وحتى يمكن الاعتماد عليها فإنها يجب أن تصور العلاقات المالية للمؤسسة نفسها وتتصف كذلك بصفة الحيادية وعدم التميز، وصفة التماثل، ووفقا لإطار IASC [1] فإن الغرض من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن نتائج قيام إدارة المنشأة بالإدارة والإشراف والمراقبة والقيام بمسؤولياتها اتجاه الموارد التي أوكلت إليها والتي تتألف حسب المعيار الأول من:

- الميزانية؛
- قائمة الدخل؛
- قوائم أخرى توضح كافة التغيرات في حقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

[1] طارق عبد العال، موسوعة المعايير المحاسبية ، جامعة عين الشمس، 2003/2002،ص191.

- **الميزانية:**

وفقا لمعايير المحاسبية الدولية، يتم تسجيل الأصول والخصوم في القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية رغم أنه في حالات معينة يمكن الاعتراف بالتغيرات اللاحقة في القيم وتستخدم أسعار التبادل التاريخية لأنها موضوعية ويمكن التحقيق منها بشكل مستقل.

وتسمح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باستثناءات معينة لمبدأ التكلفة التاريخية، فعلى سبيل المثال يجوز إظهار المخزون أو الأوراق المالية القابلة للتسويق بأقل من التكلفة (أو بسعر السوق) ويجوز بيان استثمارات معينة طويلة الأجل وفقا لطريقة حقوق الملكية.

- **قائمة الدخل:**

وفقا للجنة المعايير الدولية فإن الدخل هو الزيادات في المنافع الاقتصادية الناشئة خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات إلى الداخل أو الزيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية من مصادر غير تلك المرتبطة بالمساهمات المقدمة من المشاركين في حقوق الملكية (أصحاب رأس المال).

ويتناول المعيار المحاسبي رقم (18) المعالجة المحاسبية للإيرادات والذي يحدد الخصائص التالية لمصطلح الإيراد:

- التدفقات إلى الداخل للمنافع الاقتصادية تنشأ في إطار الأنشطة العادية للمنشأة؛
- التدفقات إلى الداخل يتم بيانها في صور إجمالية؛
- ينتج عن التدفقات إلى الداخل زيادات في حقوق الملكية من غير تلك الزيادات المرتبطة بالمساهمات كل أصحاب حقوق الملكية؛

ويتطلب مفهوم القياس أن تقاس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المادي المستلم أو الذي يستحق القبض.

وينص مفهوم التحقق على أن الإيرادات لم يتم الاعتراف بها إلا عند حدوث ما يلي:

- تكون عملية الاكتساب قد اكتملت أو شبه مكتملة؛
- وجود دليل على الإيراد كل خلال وجود معاملة تبادل تكون قد حدثت؛

وهناك أحكام أخرى تتعلق بالدخل وقائمة المكاسب والخسائر المعترف بها التي لم يسعنا الوقت للتطرق إليها.

غير أننا سنعرض المكونات الأساسية لقائمة الدخل:

- الإيرادات ؛
- نتائج أنشطة التشغيل؛

- تكاليف التمويل؛
- مصروف الضرائب؛
- الربح والخسارة كل الأنشطة العادية؛
- صافي الربح عند الفترة؛
- حصة أرباح وخسائر الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة والتي تعالج محاسبيا بطريقة حقوق الملكية.

❖ **مضمون الكشوفات المالية:**

تعتبر الكشوفات المالية أهم وسيلة للإفصاح (أو الإبلاغ) المالي عن وضعية المؤسسة، وهي تمكن كافة مستعملي هذه الكشوفات من اتخاذ القرارات المناسبة. حيث تحتوي على الخصوصيات النوعية الآتية:

- **الوضوح:** إذ يجب أن يتم عرض وتقييم العمليات وفقاً لواقعها ومضمونها الحقيقي وليس لشكلها القانوني،
- **الملائمة:** أي أن تكون المعلومات تفيد المستعملين في اتخاذ القرار؛
- **الشفافية:** يتضمن هذا المبدأ الصورة الصادقة، أولوية المضمون على الشكل، الحياد، الحذر(إذ يتوجب الأخذ بالحسبان الخسائر المحتملة) . وكذلك تخفيض الخيارات المحاسبية (طريقة وحيدة مفروضة في أغلب الحالات، إدماج جزء من خارج الميزانية، توزيع حسب قطاعات النشاط وحسب المناطق الجغرافية، تخفيض آجال بث المعلومات (ثلاثي) ...الخ) ؛
- **قابلية المقارنة:** حيث يفترض وجود معلومات حول اختيار الطرق المطبقة وديمومتها. كما يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة الكشوفات المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء؛
- **المادية (الأهمية النسبية):** يجب أن تفصح البيانات المالية عن كافة العناصر التي تكون من الأهمية النسبية إلى حد تؤثر على عملية التقييم واتخاذ القرارات[1] ؛

[1] Les Nouvelles Normes Comptables, http://www.cerpeg.acversailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv_normes.pdf

- **الاكتمال:** لتكون موثوقة؛ فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة (استعمال القيمة العادلة، معلومات قطاعية).

❖ المعيار المحاسبي رقم 07 :

يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها ،وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية،الاستثمارية والتمويلية.

- **الأنشطة التشغيلية:** عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية؛
- **الأنشطة الاستثمارية:** عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة؛
- **الأنشطة التمويلية:** عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها التغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية المتمثلة في إجمالي حقوق المساهمين أو الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة.

❖ الإفصاح عن التدفقات النقدية:

يجب على المؤسسة التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين:

- الطريقة المباشرة:حيث يتم بموجبه الإفصاح عن المبالغ الإجمالية المحصلة والمدفوعة للبنود الأساسية ؛
- الطريقة الغير مباشرة :حيث يتم بموجبها تعديل رقم صافي الربح أو الخسارة ؛

خاتمة الفصل:

من خلال ما تم التطرق اليه في الفصل السابق يتضح جليا ان للجزائر تجربة كبيرة مع المحاسبة والتنميط المحاسبي وذلك كونها استخدمت نظامين محاسبيين من قبل وذلك تماشيا مع التطورات الحاصلة فأولها كان المخطط العام وذلك كون الجزائر حديثة الاستقلال من الاستعمار الفرنسي وبعدها جاء المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي جاءت أفكاره موافقة لمرحلة النظام الاشتراكي المطبق من طرف السلطات في ذلك الوقت،اما اليوم وبعد ان تقدمت الجزائر خطوات كبيرة في الطريق نحو الانفتاح على التجارة العالمية فانه وجب تغيير المخطط المحاسبي بما يتلاءم التطورات الحاصلة وهذا كون المخطط المحاسبي لا يلبي احتياجات مستعملي القوائم المالية كما تطرقنا اليه من قبل ومن هنا جاء قرار استبدال المخطط المحاسبي الوطني لنظام جديد يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية ويكون موافق للمعايير الدولية المستخدمة في العالم وهذا من اجل جلب الاستثمار الدولي وفرض رقابة على القوائم المالية للمؤسسات الدولية في الجزائر.

الفصل الثاني

المقدمة:

بعدما تطرقنا في الفصل السابق إلى التوافق المحاسبي الدولي وأثره على مسار التنميط المحاسبي في الجزائر ، وبالأخذ بعين الاعتبار مختلف نقائص المخطط المحاسبي الوطني ، والذي أدى إلى إيجاد النظام المحاسبي المالي ، هذا الأخير الذي يحمل في طياته مجموعة من المبادئ والمفاهيم المغايرة و الجديدة مقارنة بنظيرتها الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ، من بين هذه المبادئ التي أتى بها النظام المحاسبي المالي مبدأ القيمة العادلة ومبدأ تغليب الواقع العملي على الظاهر القانوني ، وسيكون لتلك المبادئ والمفاهيم وغيرها آثارا على البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة الاقتصادية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي داخل المحيط المحاسبي الجزائري ، سواء على العناصر المكونة للبيانات المحاسبية والمالية أو على المكونات الداخلة في كل عنصر.

وهذا ما سنقوم بالتطرق إليه في فضلنا هذا والذي تم تقسيم عناصره كما يلي:

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي و العناصر الأخرى المكونة للبيانات المالية .

المبحث الثاني: تقديم الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي و العناصر الأخرى المكونة للبيانات المالية:

كما ذكرنا سابقا فإن النظام المحاسبي والمالي استمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية ، هذه الأخيرة تختلف عن المخطط المحاسبي الوطني 1975 ، والمنتظر أن يتم تطبيقه بشكل فعلي وعام من طرف المؤسسات الجزائرية ، مما سيحدث لا محالة تغييرات على البيانات المحاسبية والمالية لها ، ولأجل ذلك وقبل التطرق إلى هذه التغيرات سنستعرض أولا النظام المحاسبي المالي ، ثم نتطرق إلى أثره على مكونات البيانات المالية للمؤسسة .

المطلب الأول: عرض النظام المحاسبي المالي .

أولا :الإطار المفاهيمي ومكونات النظام المحاسبي المالي:

الإطار المفاهيمي : "يعتبر الإطار المفاهيمي من بين الإضافات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي ، ومصطلح الإطار المفاهيمي يتعلق أساسا بتاريخ التنميط المحاسبي الأنجلوسكسوني وعلى وجه الخصوص التنميط المحاسبي الأمريكي ، لأنه أول ما ظهر هذا المصطلح في الولايات المتحدة الأمريكية . ويلعب الإطار المفاهيمي دور ا مهما في الحياة المحاسبية من خلال مكوناته ، فهو عبارة عن مجموعة من المفاهيم التي تعتبر القاعدة التي يتم على أساسها إعداد وتقديم البيانات المالية .

- **أهداف البيانات المالية** : تهدف إلى إعطاء معلومات مفيدة حول الوضعية المالية (الميزانية) للمؤسسة وأدائها (جدول حسابات النتائج) وكذلك التغير في وضعية الخزينة(جدول التغير في الخزينة)للمؤسسة بهدف تلبية احتياجات :
  - مالكي المؤسسة والمستثمرين الحاليين و المستقبليين وهيئات إقراض أخرى مثل: البنوك.
  - الإدارة الداخلية للمؤسسة ومختلف الهيئات الرقابية داخل المؤسسة.
  - إدارة الضرائب والهيئات الحكومية الأخرى.
  - الأطراف الأخرى التي لها علاقة مع المؤسسة مثل مؤسسات التأمين، العمال، الموردون والعملاء.
  - باقي الأطراف المهتمة مثل الباحثين والجمهور بشكل عام.
- **الفروض والمبادئ المحاسبية:** إن معرفة الفروض والمبادئ المحاسبية التي تعد على أساسها البيانات المالية مهمة جدا، فهي تسهل علينا قراءتها وكذلك كيفية إعدادها، وبما أننا تطرقنا لتعريف القروض والمبادئ المحاسبية في الفصل الأول فإننا سنكتفي بذكر فقط د ون تعريفها، فرضية استمرارية نشاط الوحدة المحاسبية والاستحقاق القانوني "comptabilité d'engagement" أما المبادئ المحاسبية تتمثل في:

- مبدأ التكلفة
- مبدأ القيد المزدوج
- مبدأ الحيطة والحذر
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية
- مبدأ الأهمية النسبية
- مبدأ الموضوعية
- مبدأ استقلال الوحدة المحاسبية
- مبدأ وحدة القياس النقدي
- مبدأ تغليب الواقع العملي (الجوهر) على الظاهر القانوني
- مبدأ عدم المقاصة
- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية

❖ **المواصفات النوعية للمعلومات المالية:**

الملائمة: ويقصد بها أن المعلومات المحاسبية والمالية يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات مستعمليها عن طريق تأثيرها على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها.

الموثوقية: نقول أن المعلومة موثوقة إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من طرف المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة، ولكي نقول أن المعلومة موثوقة يجب أن يتوفر فيها الشروط التالية:

- التمثيل الصادق "image fidèle": لكي نقول أن المعلومات موثوق فيها يجب أن تمثل بصدق العمليات التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة لذلك يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات والأحداث التي ينتج عنها أصول وخصوم المؤسسة عند تاريخ إعدادها.
- تغليب الجوهر على الشكل " prééminence de la substance sur la forme": تعتمد المؤسسة في المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات والأحداث على جوهرها وليس على شكلها القانوني، لأنه ليس في جميع الأحوال العمليات نجد شكلها القانوني يتطابق مع جوهرها.
- الحيادية "neutralité": لكي تكون المعلومات المحاسبية موثوقا فيها يجب أن تكون محايدة وخالية من التحيز، ونقول أن المعلومة متحيزة إذا كان عرضها أو اختيارها يؤدي بنا إلى اتخاذ قرارات وأحكام توصلنا إلى نتائج موضوعة مسبقا.
- التحفظ"prudence": التحفظ هو عبارة عن مراعاة لدرجة معقولة من التحفظ عند ممارسة السلطة التقديرية اللازمة للوصول إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الإيرادات ولا يكون هناك تقدير لقيم الخصوم والمصاريف بأقل ما يجب. ومع ذلك فإنه يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ التحفظ على سبيل المثال إلى تشكيل احتياطات سرية أو التفريط في التخفيض من قيمة الأصول إلى احتساب التكاليف.

- الشمولية "exhanstivité": لكي تكون البيانات المالية موثوقة يجب أن تكون شاملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية والتكلفة، بحيث أن حذف أي عنصر من عناصرها يجعل البيانات المالية مزيفة ومضللة ومن نم تفقد عنصر مصداقيتها ولا تكون ملائمة.

قابلية المقارنة:«comparabilité" ويقصد بذلك أن يكون لمستخدمي البيانات المالية إمكانية المقارنة بينها عبر الزمن أي من فترة لأخرى وذلك لتحديد اتجاه التغير في المركز المالي للمؤسسة وأدائها. كذلك يجب أن يكون باستطاعة مستخدمي البيانات المالية إمكانية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف المؤسسات من أجل تقييم المركز المالي والتغيرات فيه وكذلك الأداء النسبي لتلك المؤسسات.[1]

الوضوح: وهذا يعني أنه يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية قابلة للفهم من طرف مستخدميها الذين يفترض على أنهم يكونون ذوي علم ومعرفة كافية بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبية أيضا ولديهم الرغبة في دراستها.

بالإضافة إلى هذه المواصفات لكي تتصف المعلومة بالموثوقية والتمثيل الصادق يجب أن يراع قيدان أساسيان. الأول يجب أن تكون المعلومة ذات توقيت ملائم بحيث أنها تفقد موثوقيتها إذا حدث تأخير غير ضروري في زمن الإفصاح عنها والثاني هو يجب أن تكون المنفعة المحصل عليها من المعلومة تفوق بكثير تكلفة إعدادها.

❖ **طرق التقييم المستعملة في النظام المحاسبي المالي :**

على العموم مبدأ التقييم الأساسي الذي تقيم به عناصر المحاسبة هو مبدأ التكلفة التاريخية، لكن في حالة نوفر شروط معينة يمكن أن نستعمل الطرق التالية:

القيمة النفعية: وتعبر عن استحداث مجموع التدفقات المستقبلية المتوقعة في إطار النشاط العادي للمؤسسة القيمة العادية.

القيمة السوقية: هي المبلغ الذي يتم على أساسه مبادلة الاستثمار أو الوفاء بالتزام بين طرفين لهما المعلومات والرضا التام في ظروف المنافسة التامة.

قيمة الإنجاز: القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع استثمار معين في حالة بيه في ظروف عادية.

[1] رضوان حلوة حنان،تطور الفكر المحاسبي،دار الثقافة،الأردن،2009،ص 453

❖ **مفاهيم مختلفة:** أما من حيث المفاهيم فهناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي أهمها ما يلي:

- الأصول: تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي يسيرها الكيان، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.[1]

من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة ما يلي: الأصول التي يتم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول (عقود الإيجار- تمويل).

تعتبر الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولا غير جارية (أصول غير متداولة) أما الأصول التي ليس لها هذه الصفة بسبب وجهها أو طبيعتها تعتبر أصولا جارية (متداولة) وتشمل الأصول التي يتوقع تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية. الأصول التي تم اقتناؤها أساسا للمعاملات قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة، بالإضافة إلى السيولة وشبه السيولة التي لا تخضع لقيود من حيث الاستعمال.

- الخصوم: نشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول على منافع اقتصادية. وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (اثنا عشر شهرا) وتصنف باقي الخصوم خصوم غير جارية.[2]

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن مؤونات الأخطار والمؤونات القانونية لا تعتبر عنصرا من عناصر الخصوم.

- الأموال الخاصة: تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية. (الخصوم المتداولة وغير المتداولة).

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أنه لا يمكن اعتبار المؤونات المقننة (provision reglementées) وكذلك الاهتلاكات (amortissements dérogatoires) ضمن عناصر الخصوم.

- الإيرادات: تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم خلال السنة المالية.
- الأعباء: تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،مرجع سبق ذكره،ص31

[2] نفس المرجع ص32

- النتيجة الصافية: تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة ولا تؤثر الأعباء والإيرادات.

كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمكن النتيجة الصافية عناصر الأعباء والإيرادات للدورات السابقة.

وتعتبر الإيرادات والأعباء بالنسبة للدورات السابقة أخطاء وتعالج مباشرة من خلال الأموال الخاصة.

❖ **مكونات النظام المحاسبي المالي :**

يتكون النظام المحاسبي المالي من قسمين رئيسيين، القسم الأول يتضمن الإطار المفاهيمي وقواعد التقييم والبيانات المالية أما القسم الثاني فيتضمن مخطط الحسابات وكيفية عملها. سنتطرق هنا إلى الإطار المفاهيمي ومكوناته نظرا للأهمية التي يتمتع بها، أما باقي العناصر الأخرى سنتطرق إليها لاحقا.

- **مجال تطبيقه:** فيما يخص مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن كل شخص مادي أو معنوي ملزم بتطبيقه، ويشمل ذلك جميع الوحدات التي تقوم بإنتاج السلع أو أداء الخدمات والتي تدخل فيها المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري والمؤسسات الاقتصادية العمومية أو المختلطة. أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة يمكنها مسك محاسبة مبسطة كما هي مبينة في ملحق مشروع النظام المحاسبي المالي.
- **مخطط الحاسبات:nomenclature des comptes:**

تعتبر عملية إعداد مخطط الحسابات تتبع على أساسها عملية المعالجة المحاسبية وإعداد البيانات المالية من بين الخصائص التي تتميز بها الدول اللاتينية ذات التوجه الاقتصادي الكلي مثل: فرنسا، حيث أن وجود مخطط حسابات يتبع من طرف جميع المؤسسات يؤدي إلى توحيد اللغة المحاسبية داخل البلاد وبالتالي سهولة الحصول على المجاميع الاقتصادية الكلية.

ونجد أن النظام المحاسبي المالي تضمن مخطط حسابات إجباري تتبعه جميع المؤسسات مهما كان نشاطها أو حجمها مقسمة إلى سبع مجموعات هي بدورها تنقسم إلى نوعين مجموعة الحسابات الخاصة بالميزانية (المجموعة من واحد إلى خمسة) ومجموعة حسابات التسيير (المجموعتين السادسة والسابعة) كل مجموعة من هذه المجموعات مقسمة إلى حسابات رئيسية (الحسابات المكونة من رقمين) واجب إتباعها لكن في نفس الوقت يمكن للمؤسسة فتح حسابات فرعية داخل أي حساب رئيسي بحسب احتياجاتها.

كما يمكن للمؤسسات استعمال المجموعات صفر وثمانية وتسعة، حيث وكما جاء في الفقرة رقم 2-521 من المشروع الخاص بالنظام المحاسبي المالي الصادر في جويلية 2006 من أجل متابعة محاسبة التسيير والالتزامات المالية خارج الميزانية أو أي عملية خاصة لا يوجد لها حساب في المجموعات من 01 إلى 07. وبالنسبة للمؤسسات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض الشروط المحددة من طرف وزارة المالية فيما يخص رقم الأعمال أو عدد العمال أو نوع النشاط يمكنها إعداد محاسبة الخزينة " comptabilité de trésorerie"، قائمة على إعداد جدول خاص بالوضعية الصافية لخزينة المؤسسة عن طريق حساب الفرق بين التحصيلات والمدفوعات النقدية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة. ولكن هذا بشرط أن يكون هناك مسك لدفتر تسجل فيه عمليات التحصيل والدفع اليومية الخاصة بالوحدة المحاسبية، وكذلك الحفاظ والمسك الدائم لوثائق الإثبات المحاسبية مثل الفواتير وأذون الخروج والدخول ...إلخ.

وعلى العموم يمكن القول أن هناك نقطتان أساسيتان يختلف فيهما النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني فيما يخص مخطط الحسابات الأولى تتمثل في كون أنه لا توجد مخططات حسابات قطاعية والثانية أن المجموعة الثامنة الخاصة بالنتائج في المخطط المحاسبي الوطني لم تعد موجودة.

ثانيا: اثر المبادئ والفروض المحاسبية على البيانات والقوائم المالية:

تعرف الفروض عموما بأنها مقدمات يفترض صحتها مسبقا وتكون أساسا لبناء الإطار الفكري للمحاسبة، كما تصلح للاستدلال والتوصل إلى نتائج هذه الأخيرة.[1] فهي تمثل أساسا يستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية التي تستعمل في إعداد القوائم المالية، أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية و لكن الفروض نفسها لا تحتاج إلى برهان بل يفترض صحتها مسبقا ،فهي إما ملائمة أو غير ملائمة لاشتقاق مبادئ محاسبية تراعي الأهداف العامة و البيئة الاقتصادية و الاجتماعية والقانونية و السياسية التي تعمل في إطارها المؤسسة.

وتتميز الفروض المحاسبية بالخواص التالية:

- يجب أن تقبل عموما على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي،لتكون بداية مفيدة للمشاركة في تطوير المعرفة المحاسبية؛

[1] رضوان حلوة حنان وآخرون،أسس المحاسبة المالية،دارالحامد،الطبعة الأولى،الأردن، 2004،ص33.

- يجب أن تكون الفروض المعتمدة مستقلة عن بعضها البعض، حيث انه لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير فرض آخر.
- يجب أن تكون عموما قليلة العدد، ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

❖ **الفرضيات الضمنية لتحضير القوائم المالية**

على اعتبار أن القوائم المالية هي أهم مخرجات النظام المحاسبي فان الفرضيات الأساسية لإعدادها تتمثل في مبدئي محاسبة التعهد، واستمرارية الاستغلال[1].

- **محاسبة التعهد (الالتزام): Comptabilité d'engagement**

يفرض على المؤسسات حسب هذا المبدأ، مسك محاسبة الالتزام. وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند التزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين. على العكس من ذلك، في المحاسبة المالية المبسطة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عندما يحدث التدفق النقدي، أي انه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام). وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل، ولذا فالقوائم المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الأحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (الفقرة 22: الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية).

أما النظام المحاسبي المالي فقد أشار إلي هذه الفرضية، حيث أكد على محاسبة أثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وعرضها في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها.[2]

[1] طارق عبد العال حماد ،دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة،الدار الجامعية،مصر، 2006،ص91.

[2] الجريدة الرسمية ،المرسوم التنفيذي رقم08-156،العدد27،الجزائر ،2008،المادة06، ص11.

- **استمرارية الاستغلال (النشاط): Continuité d'exploitation**

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك. وعموما يفترض المحاسبون دائما، بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.[1]

تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وقد اشر النظام المحاسبي المالي إلى انه إذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس، فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.[2]

المطلب الثاني: تقديم العناصر الأخرى المكونة للبيانات المالية:

في هذا المطلب سنقوم بتقديم العناصر المكونة للبيانات المالية ماعدا الميزانية التي سنقوم بعرضها لاحقا،أما العناصر التي سنقوم بعرضها فهي على الترتيب جدول حسابات النتائج ،جدول تدفقات الخزينة،جدول تغيرات الأموال الخاصة وكذا الملاحق.

أولا: تعريف حساب النتائج (Le compte de résultat): حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فانسحاب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية(الربح أو الخسارة).

[1] هوام جمعة،تقنيات المحاسبة المعمقة وفق الدليل المحاسبي الوطني،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر ،2002،ص17.

[2] الجريدة الرسمية،المرسومالتنفيذيرقم08-156،مرجع سبق ذكره، المادة07، ص11.

وكما هو الشأن بالنسبة لبقية الكشوف فإن حساب النتائج يضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصداره خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن يكون متميزا عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن يقوم بنشرها ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).
- تاريخ الإقفال.
- العملة التي يقدم بها.

ويتم تبيان أيضا بعض المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان.

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

ويتم تقديم كشف حساب النتائج إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن القيام بجبر ا لمبالغ الوارد ذكرها في الكشف إلى ألف وحدة، كما يوفر الكشوف المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة (وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي القديم) حيث أن:

- كل فصل من فصول حساب النتائج يتضمن بيان المبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.
- يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي(وهذا ما لم يكن متوفرا في المخطط المحاسبي لسنة 1975، وإذا حدث تغيير لطريقة التقييم أو التقديم أن أحد الفصول المرقمة ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب أخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

ثانيا - ماهية جدول تدفقات الخزينة :

جدول تدفقات الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها ،وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة.ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها. [1] ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشان استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة.

- **مكونات جدول تدفقات الخزينة :**

يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصادرها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية : [2]

- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).
- تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار أو التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار و تحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل(أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم الأموال الخاصة أو القروض).

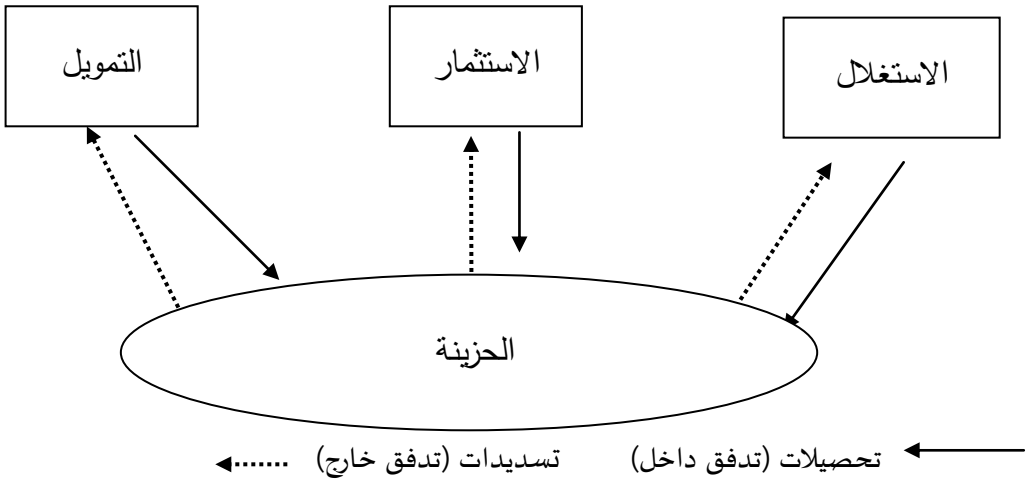
ومنه أصبحت الخزينة وفق هذا الجدول تحسب بناءا على منظور ديناميكي بالاعتماد على حركة تدفقات الحزينة و منظور تفصيلي يعتمد على تفكيك الخزينة حسب مصدرها .

1 يوسف قريشي و ألياس بن ساسي ،التسيير المالي :دروس و تطبيقات ،الأردن :دار وائل،2006 ،ص 204 .

[2] قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 ،يحدد قواعدالتقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 / 46 ،25 مارس 2009 ، ص26 .

وهذا ما يوضحه الشكل الأتي: [1]

شكل رقم (02) يوضح تدفقات الخزينة.



المصدر: Jean BARREAU et Jacqueline DELAHAYE , Gestion financière : manuel et applications ,Paris :Dunod ,2001 , p 226

تتمثل الأسهم المتقطعة في تدفقات الخزينة الخارجة (التسديدات) مثل نفقات الاستغلال ،حيازة استثمار ،تسديد أقساط الديون ،توزيع أرباح الأسهم وغيرها .أما الأسهم المتواصلة فتتمثل في تدفقات الحزينة الداخلة مثل تحصيلات الاستغلال ،التنازل عن الاستثمارات ،الحصول على قروض (الاستدانة) ،الرفع في رأس المال ؛ وبالتالي فالخزينة هي مركز جميع التدفقات النقدية و تعتبر المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على درجة سيولة المؤسسة.

تغيرات الحزينة = التدفقات الخزينة المرتبطة بالاستغلال + تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار + تدفقات الحزينة المرتبطة بالتمويل. [2]

❖ **عرض جدول تدفقات الخزينة :**

هناك العديد من النماذج لجدول تدفقات الخزينة الصادرة عن هيئات مالية و جامعات و معاهد مختصة و فرق بحث و محللين ماليين و غيرها ،ولكل نموذج خصوصيته في التحليل تتناسب مع كل حالة، ولقد حدد المشرع الجزائري ضمن النظام المحاسبي و المالي الجديد طريقتين في عرض جدول تدفقات الخزينة :

- الطريقة المباشرة.

[1] Jean BARREAU et Jacqueline DELAHAYE , Gestion financière : manuel et applications ,Paris :Dunod ,2001 , p 226.

[2] Christian et Mireille ZAMBOTTO , Gestion financière , Paris :Dunod ,1999, p 65.

- الطريقة غير المباشرة.

وهذا التحديد مرتبط خاصة بالتدفقات الخزينة المرتبطة بالاستغلال أو التي تولدها أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل).

❖ **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة :**

إن الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري ترتكز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول و خروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن ،الموردين ،الضرائب ...) قصد الحصول على تدفق للخزينة صافي،ثم تقريب و مقارنة هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.

جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) انظر الملحق رقم: 01 ص103

❖ **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة :** إن الطريقة غير المباشرة في تقديم جدول تدفقات الخزينة المحدد من قبل المشرع الجزائري.

ترتكز على تصحيح و تسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

_ أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات ،تغيرات الزبائن ،المخزونات،تغيرات الموردين...)؛

_ التفاوتات أو التسويات (الضرائب مؤجلة)؛

_ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل(قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.

إن هذا النموذج لجدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة تم متبني من قبل مجلس الخبراء المحاسبين الفرنسي ،[7] و الهدف منه هو تمثيل إيرادات و نفقات المؤسسة لدورة معينة و ذلك بتقسيمها حسب الوظائف الرئيسية الثلاثة لنشاط الى كل من الاستغلال ،الاستثمار و التمويل بحيث نجد حسب هذا التقسيم ما يلي :[8]

_ تدفقات الخزينة المتولدة عن الاستغلال؛

_ تدفقات الخزينة المتولدة عن الاستثمار؛

_ تدفقات الخزينة المتولدة عن التمويل.

و الجدول يوضح جدول تدفقات الخزينة حسب هذه الطريقة : [9]

جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) انظر الملحق رقم :02 ص104

إن الاختلاف بين الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة ناجم عن كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار و لا بالتمويل).فكما ذكرنا سابقا فالطريقة المباشرة فتقدم هذا النوع من التدفقات فشكل عناصر رئيسية لدخول و خروج السيولة الإجمالية للزبائن و الموردون و الضرائب و غيرها من العناصر المعنية بتدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات الاستغلال قصد إبراز التدفق المالي الصافي،بينما الطريقة غير المباشرة تعتمد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة كإهتلاكات التي لا يرافقها تدفق نقدي حقيقي خارجي و الزبائن و الموردين التي بعد فترة معينة تتحول إلى تدفق نقدي داخلي أو خارجي أو العناصر التي ليس لها علقة بأنشطة الاستغلال كفائض أو عجز التنازل عن الاستثمارات.وتبقى باقي التدفقات الأخرى و المتمثلة في تدفقات الخزينة المرتبطة بأنشطة الاستثمار والتمويل تعرض كلا على حدا و بنفس الطريقة المباشرة و على هذا الأساس سنقوم بعرض كيفية حساب تدفقات الخزينة المرتبطة بأنشطة الاستغلال حسب الطريقة غير المباشرة فقط باعتبار النوعيين الآخرين تم عرضهم .

ثالثا: جدول تغير الأموال الخاصة:

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

ويعتبر أيضا قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك حسب IAS1 الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة[1]

حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر أن رؤوس الأموال الخاصة جزء من الخصوم.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

رابعا: ملحق الكشوف المالية:

يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف . تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم. ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة[1].

[1] معتصم دحو ،مداخلة بعنوان: أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS بالجزائر (النظام المحاسبي المالي الجديد) ، : الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي: النظام المحاسبي والمالي، جامعة سعد دحلب البليدة ،يومي 13 و15 أكتوبر ،2009.

المبحث الثاني: تقديم الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي:

تعتبر الميزانية أحد مكونات البيانات المحاسبية والمالية والتي تلعب دورا إعلاميا فهي تمد مختلف الأطراف بالمعلومات التي تخص المؤسسة وبالتالي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، هؤلاء الأطراف ممكن أن يكونوا داخليين مثل إدارة المؤسسة، خارجيين مثل البنوك والمستثمرين الماليين وإدارة الضرائب.

لكن الشيء الملاحظ حول الدور الإعلامي الذي تمثله الميزانية له علاقة بالشكل والمحتوى الذي تكون عليه، أو بعبارة أخرى نجد أن المبادئ والطرق التي تحكم كيفية عرض الميزانية ومحتوياتها تتأثر برغبات الجهة أو الطرف الذي له أولوية أو أفضلية في المحيط المحاسبي.

وسنتطرق في بحثنا هذا إلى العناصر المكونة الأصول، ثم العناصر المكونة للخصوم حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: العناصر المكونة لأصول الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الميزانية تهدف إلى قياس المركز المالي للمؤسسة، هذا من خلال معرفة القيمة الحقيقية للموارد المراقبة (وليس فقط التي تمتلكها قانونيا) من طرف المؤسسة ومعرفة هيكلتها المالية خلال فترة معينة ، وهذا يعتبر نقطة اختلاف أسياسية مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يكون الهدف من غرض الميزانية هو تبيان الذمة للمؤسسة[1]، ولتحقيق ذلك (حسب النظام المحاسبي المالي) فإن عناصر الميزانية (الأصول والخصوم) يتم عرضها حسب النظرة المالية التي على أساسها تقسم الأصول إلى أصول ثابتة وأ خرى متغيرة، كما تقسم الخصوم إلى أموال خاصة وخصوم دائمة وأخرى متداولة.

أولا: مفاهيم حول عناصر الأصول:

❖ **تعريف الأصول وكيفية تصنيف عناصرها:**

الأصول هي موارد اقتصادية يمتلكها المشروع ويتوقع منها أن تحقق منافع مستقبلية، وفي الغالب فإن هذه المنافع المستقبلية تكون بشكل تدفقات نقدية واردة إن التدفقات النقدية قد تكون مباشرة كتحول الأصل إلى نقدية (عند

[1] طلال محمد الحجاوي وآخرون، اساسيات المعرفة المحاسبية،دار اليازوري العلمية ،عمان،2009 ص 312.

تحصيل المدينون مثلا) أو بشكل غير مباشر كاستخدام الأصل بالمشروع لخلق أصل آخر والنتيجة حصول تدفق نقدي وارد (كاستخدام المباني لأغراض إنتاج بضاعة ثم يبيعها)[1].

إذن يوجد هناك شرطان أساسيان للاعتراف بأصل معين داخل الميزانية الأول هو أن يكون احتمال لحدوث تدفقات مستقبلية للخزينة أو ما يعادلها متعلقة بهذا الأصل بدرجة كافية من التأكد، والثاني هو أن يكون للأصل تكلفة قابلة للقياس بشكل موثوق به، وكنتيجة لذلك فإنه لا يشترط في الأصل أن تمتلكه المؤسسة لكي يتم الاعتراف به في الميزانية وهذه تعتبر نقطة اختلاف أساسية بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975. كما نقول أن أصل معين خاضع لسيطرة المؤسسة إذا كان للمؤسسة سلطة الحصول على المنافع المستقبلية الخاصة به ولها القدرة على منع مشاركة الأطراف الأخرى في الاستفادة من هذه المنافع.

بالإضافة إلى كل ذلك فإن العناصر التي تستوفي الشرطين السابقين يتم عرضها وتصنيفها حسب النظرة المالية التي تقوم على تقسيم الأصول إلى قسمين رئيسيين هما الأصول الثابتة وهي تلك العناصر التي تساهم بصفة دائمة (أكثر من دورة محاسبية) في نشاط المؤسسة، أما باقي عناصر الأصول إذا لم تحقق الشرط السابق تعتبر كأصول متداولة، أو بعبارة أخرى يمكن أن نعتبر أصل من الأصول متداولا إذا وفقط إذا:

- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة المحاسبية العادية.
- عندما يحتفظ به لأغراض المتاجرة على المدى القصير أو يتوقع أن يتحقق خلال اثنا عشر شهرا من تاريخ إعداد الميزانية.
- عندما يكون نقدا أو أصلا نقديا معادلا ولا توجد قيود على استعماله.
- و كنتيجة لذلك فإنه يعتبر كأصل ثابت باقي الأصول الأخرى التي لم تستوفي الشروط السابقة.

❖ **طرق تقييم الأصول:** يجب علينا أن نفرق بين تقييم الأصل في حالة الحيازة عليه أو إنتاجه وتقييم الأصل في تاريخ الجرد أو تاريخ إقفال الحسابات.

- تقييم الأصول عند تاريخ الحيازة أو الإنتاج: في هذه الحالة فإن الأصل يقيم باستعمال طريقة التكلفة التاريخية، هذه الأخيرة التي تتكون بعد خصم جميع الضرائب والرسوم المسترجعة وجميع التخفيضات التجارية والمالية بـ:

[1] المادة من الامر رقم 96-27 المؤرخ في 29-12-1996 والمتعلق بتعديل القانون التجاري في 26-09-1975.

تكلفة الشراء: بالنسبة للأصول التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق عملية شراء والتي يدخل فيها ثمن الشراء تنقص منه جميع التخفيضات المالية والتجارية وتضاف إليه جميع الضرائب والرسوم غير المسترجعة بما فيه الرسوم الجمركية وجميع الأعباء المباشرة التي ساهمت في إخضاعه لرقابة المؤسسة ووضعه في حالة الاستعمال في إخضاعه لرقابة المؤسسة ووضعه في حالة الاستعمال مع تكاليف النقل والشحن والتفريغ وكذلك تكاليف التركيب والتهيئة ولا تعتبر التكاليف الإدارية والتكاليف التي تفصل بين فترة تركيب الأصل وفترة استعماله الكلي من التكاليف المباشرة.

- قيمة الإنتاج: بالنسبة للأصول التي أنتجتها المؤسسة و التي يدخل فيها تكلفة المواد والخدمات التي دخلت في إنتاج هذا الأصل تضاف إليها الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن تحميلها بعقلانية في إنتاج هذا الأصل، ولا تدخل ضمن التكاليف الناتجة عن عدم استعمال الطاقة الإنتاجية كاملة.
- تقييم عناصر الأصول في نهاية الدورة: سنتطرق بالتفصيل لكيفية التقييم في آخر الفترة عندما نتطرق لعناصر الأصول عنصر بعنصر، ولكن القول أنه يتم هذا في الحالات العادية، ولكن في حالة ما إذا تبين للمؤسسة أنه يوجد مؤشر يدل على أنه الأصل فقد قيمته يتم حساب قيمة الاسترداد "la valeur recouvrable" لهذا الأصل والتي تعرف على أنها استحداث مجموع التدفقات المستقبلية المتوقعة الناتجة عن استخدام هذا الأصل والتخلي عنه.

ثانيا العناصر المكونة للأصول:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأصول تتكون من الاستثمارات المعنوية، الاستثمارات المادية، الأصول المالية، المساهمات، المخزونات، أصول الضرائب، الزبائن والمدينون الآخرون، الخزينة وما يعادلها.

❖ الاستثمارات المعنوية: "les immobilisation incorporelles"

- تعريفها وشروط احتسابها: تعرف على أنها أصول غير مادية وغير مالية قابلة للتعيين " identifiable" مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار النشاط العادي لها ونقول أن أصل معين قابل للتعيين إذا كان:

- يمكن فصله عن المؤسسة وبيعه أو تحويله أو منحه عن طريق إجازته لطرف آخر " licence" أو إجازته أو تحويله منفصلا في إطار عقد عنصر أخر من الأصول أو الخصوم;
- أو يكون ناتج عن حقوق تعاقدية أو حقوق أخرى قانونية، بحيث تكون هذه الحقوق قابلة للتحويل أو الفصل عن المؤسسة أو حقوق أخرى.

- العناصر المكونة للاستثمارات المعنوية: ويمكن تقسيم الأصول المعنوية إلى الحسابات التالية:

- استثمارات معنوية منتجة داخل المؤسسة: " corporelles immobilisations générées en interne "

وهو الحساب رقم 203 أعباء التطوير القابلة للتحويل إلى استثمارات وهي عبارة عن أعباء التطوير أو الأعباء الخاصة بمرحلة التطوير لمشروع داخلي التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- يجب أن تتعلق هذه الأعباء بعمليات معينة لها حظوظ مستقبلة كبيرة في تحقيق مردودية للمؤسسة;
- المؤسسة لديها النية والقدرة التقنية والمالية التي تمكنها من إكمال الاستثمار المتعلق بهذه الأعباء والقدرة على الاستفادة منه أو بيعه;
- لدى المؤسسة نظام حساب تكاليف (محاسبة تحليلية) يمكنها تقييم هذه الأعباء.
- باقي الاستثمارات المعنوية: وتضم الاستثمارات المعنوية التي تقوم المؤسسة بالحيازة عليها، ويدخل فيها كل من:

الحساب 204: برامج إعلام آلي وما شبهها logiciels informatiques et assimilées والذي تشكل فيه تكلفة الحيازة على الحق الخاص باستغلال برامج الإعلام الآلي أو قيمة إنتاج تلك البرامج في حالة إنتاجها داخل المؤسسة. ويقابل هذا الحساب 2122 أنظمة الإعلام الآلي في المخطط المحاسبي الوطني;

الحساب 205: امتيازات وحقوق أخرى، اختراعات، علامات ورخص " concession et droits similaires, brevets, licences, marques" والذي يسجل فيه المبلغ المدفوع لقاء الحصول على حقوق امتياز أو رخص استغلال علامة تجارية أو طريقة منتج معين خلال أو منفذ توزيع شركة معينة... إلخ غير الحقوق الخاصة باستغلال برامج الحاسوب وما شبهها;

الحساب 208: الاستثمارات المعنوية الأخرى "autres immobilisations incorporelles";

الحساب207: شهرة المحل أو فرق التقييم " goodwil" هذا الحساب يخص الميزانيات الخاصة بالميزانيات المجمعة " états financiers consolidés" وهو عبارة عن أصل غير قابل للتعيين، وتسجل فيه الفرق بين قيمة أسهم المساهمة في الشركات التي تدخل في مسار التجميع وحصة المجمع في القيمة الحقيقة الصافية للأصول الفرع في زمن التجميع.

طرق تقييم: هناك مرحلتين للتقييم، التقييم الأولي وهو المرحلة التي اعتبر فيها الأصل كاستثمار معنوي ومرحلة إعادة التقييم التي تكون في العادة في نهاية الدورة.

التقييم الأولي: إذا توافرت الشروط السابقة في عنصر معين من عناصر الأصول يمكن اعتباره كاستثمار معنوي ويقيم كالتالي:

- في حالة الحيازة على الاستثمار فإن قيمته تتك ون من ثمن الشراء الذي يتضمن جميع الضرائب والرسوم غير المسترجعة بعد إنقاص التخفيضات المالية والتجارية، وجميع التكاليف المباشرة المتعلقة بتحضير الأصل للاستغلال.
- بالنسبة لشهرة المحل الناتجة عن عملية التجميع فإنها تقيم بطريقة القيمة العادلة في تاريخ الامتلاك، وفي نهاية كل دورة إذا كان هناك نقصان في القيمة تعتبر أما إذا كان زيادة في القيمة لا تؤخذ بعين الاعتبار.
- بالنسبة للاستثمارات المعنوية المنتجة داخل مؤسسة فإن قيمتها تساوي مجموع التكاليف المتحملة بداية من تاريخ استيفاء هذا الاستثمار للشروط الخاصة بالاستثمارات المعنوية ولا تدخل في قيمته التكاليف السابقة لهذا التاريخ والخاصة حتى إذا كانت متعلقة بالاستثمار.
- التقييم البعدي: بعد التقييم الأولي للاستثمارات المعنوية فإنه في آخر الدورة يعاد تقييمها حسب التكلفة التاريخية أو حسب طريقة القيمة العادلة:
- التكلفة التاريخية ، فحسبها يعاد تقييم الاستثمارات المعنوية بالتكلفة التاريخية ناقص مجموع إهتلاك ونقصان القيمة للسنوات السابقة.
- القيمة العادلة، حسب هذه الطريقة فإن مبلغ الاستثمار يساوي القيمة السوقية لهذا الاستثمار في تاريخ إعادة التقييم الناقص مجموع مبالغ الإهتلاك ومجموع مبالغ نقص القيمة.

وفيما يلي جدول يوضح الاستثمارات المعنوية وكيفية معالجتها في PCN وكذا في النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم 1: الفرق عملية احتساب وعدم احتساب عناصر الاستثمارات المعنوية

نوع الاستثمار المعنوي		المعالجة المحاسبية حسب PCN 1975	المعاجلة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد
شهرة المحل	أنشأت داخل مؤسسة	لا تحتسب	لا يحتسب
	تم الحيازة عليها	يحتسب ويدخل في الحساب 210	يحتسب ويدخل في الحساب 208
العلامة التجارية	أنشئ داخل مؤسسة	تحتسب وتدخل في الحساب 205	لا تحتسب إلا إذا توفرت الشروط الخاصة بذلك وتدخل في الحساب 203
	تم الحيازة عليها	تحتسب وتدخل في الحساب 210	تحتسب وتدخل في الحساب 205
يراجع الحاسوب	أنشئ داخل مؤسسة	تحتسب وتدخل في الحساب 205 أو مجموعة 06	تحتسب وتدخل في الحساب 203 إذا توفرت الشروط الخاصة به
	تم الحيازة عليها	تحتسب وتدخل في الحساب 2122	تحتسب وتدخل في الحساب 204
براءات الاختراع	أنشأ داخل مؤسسة	تحتسب وتدخل في الحساب 202	تحتسب وتدخل في الحساب 203
	تم الحيازة عليه	تحتسب وتدخل في الحساب 212	تحتسب وتدخل في الحساب 205
حصة السوق	أنشأت داخل مؤسسة	لا تحتسب	لا تحتسب

	تم الحيازة عليها	تحتسب وتدخل في التكاليف	لا تحتسب
تكاليف التطوير		تحتسب وتدخل في الحساب 205	لا تحتسب إلا إذا توفرت الشروط الخاصة بذلك تحتسب وتدخل في الحساب 203
شهرة المحل الخاصة بالبيان = المالية المجمعة		تحتسب وتدخل ضمن الحساب 207 فرق الاقتناء ويهتلك	تحتسب وتدخل ضمن الحساب 207 فرق الاقتناء ولا يهتلك

المصدر: جدول معد بناء على معطيات النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني.

❖ الاستثمارات المادية "immobilisation corporelles"

- تعريفها وشروط احتسابها: تعرف الاستثمارات المادية على أنها أصول مادية تمتلكه ا المؤسسة إما لاستعماله ا في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو لإيجاره ا لأطراف أخرى أو لاستعماله ا لأهداف إدارية. ويتوقع أن تستمر مدة الاستعمال لأكثر من دورة محاسبية.
- تقييم الاستثمارات المادية: الشيء الذي يجب أن نعرفه أولا عند تقييم الاستثمارات المادية هو هل يمكن أن يقيم الاستثمار كليا أم نقيم كل مكون من مكوناته على حدا " par composant"، ولكي نستطيع التقييم حسب الحالة الثانية يجب أن تكون للأجزاء المكونة لذلك الاستثمار مدة حياة مختلفة مثلا نجد مكون مدة حياته 05 سنوات ومكون آخر مدة حياته 10 سنوات، أو أن درجة تدفق العوائد الاقتصادية المتعلقة بكل جزء من ذلك الاستثمار مختلفة، سواء كان التقييم بالمكونات أو كلي فإننا نميز مرحلتين في التقييم هما:
- التقييم عند تاريخ الحيازة أو الإنجاز: يقيم الاستثمار الذي تم الحيازة عليه بتكلفة الحيازة التي تساوي ثمن الشراء المتضمن الضرائب والرسوم غير المسترجعة بما فيها الرسوم الجمركية ناقص جميع التخفيضات التجارية والمالية، وتضاف إليه جميع التكاليف المباشرة التي تحملها المؤسسة بغرض وضعه في حالة الاستغلال المتوقعة، وتستبعد من ذلك التكاليف غير المباشرة على غرار التكاليف الإدارية وتكاليف الشغل السابق.

أما قيمة الاستثمارات التي أنجزتها المؤسسة بوسائلها فتساوي تكلفة مجموع المواد المستعملة في ذلك واليد العاملة المستخدمة وباقي تكاليف الإنتاج المباشرة، وفي حالة أن المؤسسة تقوم بإنجاز أصول متشابهة لهذا الاستثمار بغرض البيع فإن قيمة الاستثمار تساوي تكلفة تلك الأصول الموجهة للبيع.

- التقييم البعدي: ويقصد به التقييم في نهاية الدورة ويمكن أن يكون بإحدى الطريقتين التاليتين:

طريقة التكلفة التاريخية، التي على أساسها تحتسب المؤسسة في نهاية كل دورة القيمة الصافية للاستثمار المادي (لا تدخل هنا الأراضي) التي تساوي قيمة الاستثمار ناقص مجموع إهتلاكات وقيم نقصان القيمة للسنوات السابقة.

طريقة قيمة الاسترداد " la valeur recouvrable" وهي القيمة الأقل بين القيمة العادلة للاستثمار (القيمة الأكبر بين سعر البيع المحتمل والقيمة النفعية " valeur d'utilité") والقيمة الصافية للاستثمار، فإذا كانت قيمة الاسترداد أقل من القيمة الصافية يعتبر هناك نقص في القيمة ويحتسب كتكاليف. وإذا حدث في السنوات اللاحقة وأصبحت قيمة الاسترداد الجديدة أكبر من القيمة الصافية للاستثمار فإنه يعتبر وجود زيادة في القيمة بمبلغ الفرق بين قيمة الاسترداد للسنوات السابقة والقيمة الصافية للاستثمار.

وفيما يلي جدول يوضح احتساب وعدم احتساب الاستثمارات المعنوية في PCN وكذا في النظام المحاسبي المالي.

الجدول2: عناصر الاستثمارات المادية حسب PCN75 ما يقابلها حسب النظام المحاسبي المالي

الحساب حسب النظام المحاسبي الجديد		الحساب حسب PCN75	
211	أراضي	220	الأراضي المعدة للبناء والورش
		224	مصانع ومناجم
		226	الأراضي الأخرى
212	تهيئات الأراضي	241	المنشآت الأساسية الهيكلية
		247	تهيئات وتركيبات
213	مباني	240	المباني
		250	مباني اجتماعية
215	تركيبات تقنية	242	منشآت مركبة
218	استثمارات أخرى	243	معدات وأدوات
		244	معدات نقل
		245	تجهيزات المكتب والاتصال
		246	مواد تعبئة وتغليف قابلة للاسترجاع
		251	معدات اجتماعية
		252	أثاث وتجهيزات اجتماعية
		257	تهيئات اجتماعية
23	استثمارات قيد الإنجاز	28	استثمارات قيد الإنجاز
		425	تسبيقات ودفعات على الاستثمار

المصدر: جدول معد بناء على معطيات النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني.

❖ الاستثمارات المالية "immobilisation financiers": تعرف الأصول المالية الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي على أنها عبارة عن أصول تكون في شكل حقوق تحصل في مدة أكبر من سنة أو سندات أو قيم مماثلة للمؤسسة النية في الاحتفاظ بها لأكثر من دورة. ويتكون هذا النوع من الاستثمارات من حسابين رئيسيين هما:

– مساهمات وحقوق مرتبطة بالمساهمات " participation et créances rattachées à de participation" توجد أربعة أنواع من الاستثمارات المالية من بينها حصص ومساهمة المؤسسة في رأسمال شركات أخرى تقوم المؤسسة بامتلاكها لمدة طويلة (ليس للمؤسسة نية لبيعها في المدى القريب) ويتوقع أن تعود بالفائدة على نشاطها ، لاسيما وأنها تمكنها من ممارسة تأثير ورقابة على المؤسسة المصدرة لهذه الأسهم.

إذن فهذا الحساب يضم جميع اشتراكات (حصص) المؤسسة في رأسمال الشركات الأخرى بهدف ممارسة تأثير ورقابة عليها مثل حصص الشركة الأم في الفروع، كما أنه ليس للمؤسسة نية لبيع هذه الحصص في المدى القريب.

الحساب 261 سندات الفروع Titres de filiales:يدخل في هذا الحساب قيمة مساهمة المؤسسة في رأس المال المطلوب والمحرر للشركات الأخرى والتي تطبق عليها الرقابة من النوع الأول (الرقابة التامة)وتسمى هنا المؤسسة الأولى بالمؤسسة الأم والمؤسسات الأخرى بالفروع والمجموع يسمى المجمع « groupe ».

الحساب 262 سندات المساهمة الأخرى Autres titres de participation ::يدخل في هذا الحساب قيمة مساهمة المؤسسة في رأس المال المطلوب والمحرر للشركات الأخرى والتي تطبق عليها الرقابة من النوع الثاني (التأثير المعتبر).

الحساب 265 سندات المساهمات المشتركة Titres de participation évalués par équivalence : يدخل في هذا الحساب قيمة مساهمات المؤسسة في رأس المال المطلوب والمحرر للشركات الأخرى والتي تطبق عليها الرقابة من النوع الثالث (الرقابة المشتركة).

الحساب 266 حقوق مرتبطة بمساهمات المجمع Créances rattachées à des participations groupe: يدخل في هذا الحساب جميع الحقوق المتعلقة بمساهمات المؤسسة في فروعها (ح/261).

الحساب 267 حقوق مرتبطة بالمساهمات خارج المجمع Créances rattachées à des participations hors groupe : يضم هذا الحساب جميع الحقوق المتعلقة بمساهمات المؤسسة من النوع الثاني (ح/262).

الحساب 268 حقوق مرتبطة بالمساهمات المشتركة Créances rattachées à des sociétés en participations: يضم هذا الحساب جميع الحقوق المتعلقة بمساهمات المؤسسة من النوع الثالث (ح/265).

الحساب 269 حصص المساهمات غير المحررة Versements restant à sur titres de participation non libérés effectuer: يضم هذا الحساب الجزء الباقي غير المحرر من مساهمات المؤسسة في رأس مال الشركات الأخرى.

استثمارات مالية أخرى Autres Immobilisations financières: يضم هذا الحساب باقي أنواع الاستثمارات المالية الأخرى غير تلك التي تدخل ضمن الحساب رقم 26 وتدخل فيها الحسابات الفرعية التالية:

الحساب 271 سندات المساهمات غير المتعلقة بمحفظة المؤسسة Titres immobilisés de portefeuille autres que les titres immobilisés de l'activités: يضم هذا الحساب قيمة المساهمات غير المساهمات في رأس المال التي تدخل ضمن الحساب 26 وكذلك غير تلك الخاصة بالمحفظة المالية للمؤسسة والتي ليس للمؤسسة النية في بيعها في الأجل القريب.

الحساب 272 سندات التوظيف طويلة الأمد Titres représentatifs de droit de créance:يضم هذا الحساب حقوق المؤسسة على المؤسسات الأخرى بحيث تقوم المؤسسة بالحيازة عليها وتحتفظ بها الى نهاية مدة حياتها وفي المقابل تحصل على أقساط فائدة دورية.

الحساب 273 حصص المساهمات الخاصة بالمحفظة المالية Titres immobilisés de l'activité de portefeuille: يتضمن هذا الحساب قيمة حصص المؤسسة في رأسمال الشركات الأخرى والتي اشترتها المؤسسة بهدف الحصول على حصص أرباح دون التدخل في العملية التسيرية لتلك الشركات وليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القريب.

الحساب 274 سلفيات وحقوق متعلقة بعقود التمويل الايجاري Prêts et créances sur contrat de location-financement: يضم هذا الحساب قيمة الأقساط المتبقية والخاصة بالاستثمارات التي قامت بإيجارها حسب عقد الإيجار التمويلي في حالة كون المؤسسة هي الطرف المؤجر.

الحساب 275 أمانات مدفوعة Dépôts et cautionnements verses:هي الكافلات والمؤونات والتي تعتبر كحقوق مماثلة لديون المؤسسة على الغير ولا تحصل في المدى القريب.

الحساب 276 حقوق ثابتة أخرى " autres créances immobilisation" وتضم باقي الحقوق والتي مدة تحصيلها أكبر من سنة ولا يمكن تصنيفها داخل الأنواع السابقة الذكر.

الحساب 279 حصص المساهمات غير المحررة "الحساب 279 حصص المساهمات غير المحررة "" versements d'effectuer sur titres immobilisés non libérés" يضم هذا الحساب الجزء الباقي غير المحرر من مساهمات المؤسسة في رأس مال الشركات الأخرى نغير تلك المساهمات الموجودة في الحساب 26.

وفيما يلي جدول يوضح الأصول المالية الثابتة حسب PCN و حسب النظام المحاسبي المالي وشروط احتسابها.

وفيما يلي جدول يوضح احتساب وعد احتساب الأصول المالية في PCNوكذا في النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم3 الأصول المالية الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي وشروط احتسابها:

الأصول المالية حسب PCN وتعريفها		الأصول المالية حسب النظام المحاسبي المالي		شروط احتسابها اضافة الى شرط نية الاحتفاظ بها لمدة أكثر من سنة
421	سندات المساهمة	261	سندات الفروع	في حالة وجود رقابة تامة
		262	سندات المساهمة الأخرى	في حالة وجود التأثر المعتبر
		265	سندات المساهمة المشتركة	في حالة وجود رقابة مشتركة
422	أذونات وسندات مشتركة	272	سندات التوظيف طويلة الأمد	إذا كان للمؤسسة نية الاحتفاظ بها لأكثر من سنة
423	سندات التوظيف	273	حصص المساهمات الخاصة بالمحفظة المالية	مبالغ الحساب الفرعي رقم ح/ 4231 الأسهم
		272	سندات التوظيف طويلة الأمد	مبالغ ح/4232 سندات الاستحقاق
		271	سندات المساهمة غير تلك المتعلقة بمحفظة المؤسسة	مبالغ ح/ 4239 سندات التوظيف الأخرى
424	القروض	272	سندات التوظيف طويلة المدة	إذا كانت هذه القروض سيتم تحصيلها في مدة اكبر من سنة
		274	سلفيات وحقوق متعلقة بعقود التمويل الايجاري	إذا كان القرض الممنوح من طرف المؤسسة شمن عقد التمويل الايجاري
428	توظيفات مالية	272	سندات التوظيف طويلة المدة	مبالغ الحسابين ح/ 4281 أذونات الصندوق ،ح/4282 إيداعات لأجل
		276	حقوق ثابتة أخرى	مبالغ ح/4289 توظيفات أخرى

جدول معد بناء على معطيات النظام المحاسبي المالي وPCN75.

❖ إهتلاكات الاستثمارات و إعادة تقييمها:

– إهتلاكات الاستثمارات :

تعريف الإهتلاك: حسب الفقرة 321-7 من النظام المحاسبي المالي فان إهتلاك الاستثمار يعرف على انه يمثل استهلاك المناع الاقتصادية لاستثمار مادي أو معنوي خلال مدة الانتفاع به. وفي نهاية كل دورة تحسب قيمة الإهتلاك وتخفض من قيمة الاستثمار حسب مخطط الإهتلاك الذي يتطلب معرفة العناصر التالية:مدة الانتفاع بالأصل ، نمط أو معدل استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بهذا الأصل والقيمة القابلة للاهتلاك كما يجب على المؤسسة مراجعة مخطط الإهتلاك الخاص بكل استثمار.

بالنسبة لمدة الانتفاع بالأصل فهي المدة التي تتوقع المؤسسة أن تستعمل فيها الأصل وتبدأ من تاريخ بداية الاستغلال وليس تاريخ الحيازة الى تاريخ استنفاذ المنافع الاقتصادية لهذا الأصل على أن لا تتعدى مدة عشرون سنة بالنسبة للاستثمارات المعنوية ،وكنتيجة لذلك فان مدة الانتفاع من الأصل ممكن أن تكون اقل من مدة حياته الاقتصادية، حيث أن مدة الانتفاع اخضع لحكم إدارة المؤسسة وتجربتها مع استثمارات مماثلة.

بالنسبة لنمط أو معدل الإهتلاك يكمن ذلك في طريقة الإهتلاك المستعملة،حيث يجب أن تكون الطريقة المستعملة تعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية عبر مدة الانتفاع به.وحسب النظام المحاسبي المالي نجد ثلاثة طرق إهتلاك مسموح بها،طريقة الإهتلاك الثابت ،طريقة الإهتلاك المتناقص، طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج.

– الحسابات الخاصة بالاهتلاك في النظام المحاسبي المالي :

إن الحساب الخاص بالاهتلاك في النظام المحاسبي المالي هو الحساب رقم 28 إهتلاك الاستثمارات ، ويضم كل من الحسابات الفرعية الخاصة باهتلاك الاستثمارات المعنوية (ح/ 280) ،إهتلاك الاستثمارات المادية (ح/ 281) وكذلك إهتلاك الاستثمارات الناتجة عن عقود الامتياز (ح/ 282) ولا تهتلك كل من الاستثمارات قيد الانجاز والاستثمارات المالية ويختلف الإهتلاك حسب المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي :

- بالنسبة لمدة الإهتلاك نجد في PCN هي مدة حياة الاستثمار أما حسب النظام المحاسبي المالي فمدة الإهتلاك هي مدة الانتفاع بالأصل التي ممكن أن تكون مختلفة عن مدة حياته الاقتصادية.
- كذلك القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهتلاك في المخطط المحاسبي الوطني هي تكلفة الحيازة،أما في النظام المحاسبي المالي فتساوي قيمة الحيازة على الاستثمار ناقص القيمة الباقية المتوقعة.

- يمكن مراجعة مخطط الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالية بينما لا يمكن ذلك حسب المخطط المحاسبي المالي.

إعادة تقييم الاستثمارات:

كما اشرنا سابقا فان الاستثمارات تقيم في نهاية الدورة حسب طريقة التكلفة التاريخية التي تتمثل في القيمة المحاسبية (قيمة الحيازة) ناقص كل من مجموع أقساط الإهتلاك السنوية (بما فيها القسط الخاص بالسنة الحالية) ومجموع نقصان في قيمة الاستثمار،أي أن القيمة المحاسبية الصافية اقل من قيمة الاسترداد ،هذه الأخيرة التي تساوي القيمة الأكبر بين القيمة السوقية الصافية وقيمة النفعية لهذا الاستثمار ،يجب على المؤسسة أن تحتسب فرق القيمة في الحساب رقم 29 نقصان القيمة في الاستثمارات ويظهر الاستثمار المعني بالقيمة المحاسبية ناقص مجموع أقساط الإهتلاك المعدلة ومجموع نقصان القيمة..

لم يكن هذا الحساب موجود في المخطط المحاسبي الوطني لان مبدأ التقييم على أساس القيمة العادلة لم يكن من مبادئ المخطط وبالتالي فان إعادة تقييم الحسابات لم يكن مسموح به إلا إذا كان هناك قانون يأمر بذلك مثل الأوامر التنفيذية :90-93،103-250،96-336، الخاصة بإعادة تقييم الاستثمارات.

❖ المخزونات:

تعريف المخزونات والعناصر المكونة لها: حسب النظام المحاسبي المالي تعرف المخزونات على أنها عبارة عن تلك الأصول التي:

- الممتلكة من طرف المؤسسة بغرض بيعها في إطار نشاطها الاستغلالي.
- في طور الإنتاج من اجل بيعها .
- المواد واللوازم التي سيتم استهلاكها في خلال عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

مما سبق نجد أن المخزونات تضم كل ما تقوم المؤسسة بشرائه من اجل إعادة بيعه حتى وان كانت استثمارات (أراضي) تقتنيها المؤسسة من اجل إعادة بيعها ،كما تضم المنتجات التامة الصنع والنصف مصنعة وكذلك المواد واللوازم الأخرى التي ستدخل في عملية التصنيع.

تقييم المخزونات: حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة أن تتبع في عملية تقييمها المخزونات طريقة الجرد

الدائم أو طريقة الجرد المتناوب ،أما بالنسبة لعملية التقييم تختلف حسب كل مرحلة،مرحلة التقييم عند الدخول الى مخازن المؤسسة ومرحلة التقييم عند الخروج ومرحلة التقييم في آخر الدورة.

تقييم المخزونات عند الإدخال الى المخازن: يجب أن تتضمن قيمة المخزونات جميع المصاريف التي تحملتها المؤسسة من اجل المخزونات في المكان والحالة التي هي عليها.

- بالنسبة للمشتريات من البضائع والمواد واللوازم تتضمن تكلفة الشراء والضرائب والرسوم غير المسترجعة وباقي التكاليف المباشرة المرتبطة بعملية الشراء ناقص التخفيضات التجارية الممنوحة.
- بالنسبة للمنتجات المصنعة أو قيد الصنع فتقيم بتكلفة الصنع التي تتضمن الأعباء المباشرة وغير المباشرة (ثابتة ومتغيرة) التي تحملتها المؤسسة في عملية الإنتاج ولا تدخل في تكلفة الصنع كل من المصاريف الخاصة بالتوزيع ،المصاريف الناتجة عن نقص في النشاط المصاريف الإدارية العامة التي لا تساهم مباشرة في إيجاد المنتجات في المكان والحالة التي هي عليها وكذلك مصاريف التخزين إلا إذا كانت هذه المصاريف تتعلق بمنتج يتطلب تخزينه قبل مروره الى المرحلة الموالية في عملية الإنتاج.
- بالنسبة للخدمات قيد الانجاز فإنها تقيم بتكلفة اليد العاملة المباشرة التي دخلت في عملة تقديم تلك الخدمة.

تقييم المخزونات عند الخروج من المخازن: يسمح النظام المحاسبي المالي بتقييم المخرجات من المخزونات باستعمال إما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا الخارج أولا

تقييم المخزونات في آخر المدة: يجب أن تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بتقييم عناصر مخزوناتها ،حيث تقارن بين التكلفة والقيمة الصافية للانجاز لكل عنصر من العناصر ،هذه الأخيرة التي تساوي سعر البيع المحتمل لذلك العنصر من المخزون ناقص مجموع التكاليف التي تتوقع أن تتحملها المؤسسة في عملية البيع.

وفيما يلي جدول يوضح أوجه الاختلاف بين عناصر المخزون في PCNو النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم 04: عناصر المخزو ن حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابلها في PCN:

عنصر المخزون حسب النظام المحاسبي المالي		عنصر المخزون حسب PCN		أوجه الاختلاف
30	البضائع	30	البضائع	
31	مواد أولية ولوازم	31	مواد أولية ولوازم	المواد الأولية التي تدخل في

				المكونات الأساسية للمنتجات
32	تموينات أخرى	31	مواد ولوازم	المواد واللوازم التي لا تعتبر كمكونات الأساسية للمنتجات
33	إنتاج قيد الإنتاج	34	منتجات وأشغال قيد التنفيذ	
34	خدمات قيد الانجاز		غير موجود	
35	مخزون المنتجات	35	منتجات تامة	
		33	منتجات نصف مصنعة	
		36	فضلات ومهملات	
36	مخزون المشتريات	31	مواد اللوازم	مخزونات المواد واللوازم الخاصة بالاستثمارات
37	مخزون خارجي	37	مخزون خارجي	جميع المخزونات المراقبة وليس فقط التي تمتلكها المؤسسة
38	مشتريات مخزنة	38	المشتريات	
39	نقص القيمة في المخزونات	39	مؤونة تدني المخزونات	القاعدة التي على أساسها يحسب مبلغ نقص القيمة يختلف عن القاعدة التي على أساسها تحسب المؤونة

جدول معد بناء على معطيات النظام المحاسبي المالي وPCN 75 .

❖ حقوق واستعمالات مماثلة : وتضم كل الزبائن والحسابات المرتبطة بها ،مدينون آخرون،ضرائب والأصول جارية أخرى.

– الزبائن والحسابات المرتبطة بها: يضم هذا الحساب جميع حقوق المؤسسة لدى الغير والمتعلقة بعمليات بيع السلع والمنتجات أو تقديم الخدمات المرتبطة بدورة الاستغلال ويضم الحسابات التالية:

الحساب 411 الزبائن: يضم هذا الحساب مبالغ الفواتير المحررة من طرف المؤسسة والخاصة ببيع السلع والمنتجات أو تقديم الخدمات والتي لم يتم بعد تحصيل قيمتها.

الحساب 413 أوراق تجارية للتحصيل:يضم هذا الحساب مبلغ الأوراق التجارية المسحوبة على الزبائن نتيجة بيع أو تقديم خدمات لهم.

الحساب 416 زبائن مشكوك فيهم: يضم هذا الحساب قيمة المبالغ الخاصة بالزبائن الذين تشك المؤسسة في تحصيل قيمة ديونهم.

الحساب 417 حقوق حول نشاطات أو خدمات قيد الانجاز :ويضم القيمة الصافية للإيرادات الجزئية الصافية المتعلقة أثناء انجاز المؤسسة لمشروعات طويلة المدة التي تقدمها لأطراف أخرى لم تقم بعد بإعداد الفاتورة الخاصة بها.

الحساب 418 فواتير قيد التحرير: يكون هذا الحساب في آخر السنة بمبلغ البضاعة أو السلع والخدمات المباعة أو المقدمة من طرف المؤسسة والتي لم تحرر بعد الفواتير الخاصة بها.

مدينون آخرون : ويضم الحسابات التالية:

الحساب 409 حقوق على الموردين : يضم المبالغ المدفوعة كتسبيقات الى الموردين كما يضم أيضا مبالغ التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين والتي لم تحصل بعد.

الحساب 42 المستخدمين والحسابات المرتبطة بهم:يرصد هذا الحساب التدفقات المتعلقة بعلاقة المؤسسة مع عمالها ،في حالة ما إذا كان هذا الحساب مدينا فانه يظهر في الأصول الجارية تحت بند مدينون آخرون.

الحساب 43 المنظمات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها: يرصد هذا الحساب التدفقات الخاصة بعلاقة المؤسسة مع هيئة الضمان الاجتماعي في حالة كون هذا الحساب مدينا فانه يظهر في الأصول الجارية تحت بند مدينون آخرون.

الحساب 44 دولة ،الجماعات المحلية المنظمات الدولية والحسابات المرتبطة بها: يرصد هذا الحساب التعاملات التي تحدث بين المؤسسة والدولة أو الجماعات المحلية أو المنظمات الدولية عندما تكون هذه الهيئات الثلاثة تتعامل مع المؤسسة بصفة هيئات سيادية ذات قوة عمومية مثل تحصيل الضرائب أو الإعانات الممنوحة من طرف الدولة،في حالة ما إذا تحصلت المؤسسة على إعانة من طرف الدولة ولم تحصلها بعد أو أن المؤسسة رسوم تسترجعها من إدارة الضرائب فان هذا الحساب يظهر مدينا ضمن الأصول الجارية تحت بند مدينون آخرون .

تكاليف مقيدة سلفا: وهي قيمة التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال السنة ولكنها تخص السنوات اللاحقة.

– ضرائب مدينة: يتضمن هذا البند الضرائب في الحالات التالية:

الضرائب على النتيجة :إذا كان هناك ضرائب مؤجلة مدينة وهي عبارة عن مبالغ مسترجعة ناتج عن وجود فروقات زمنية بين الإثبات المحاسبي لتكلفة معينة والإثبات الضريبي لها,هذا يؤدي الى أن يكون مبلغ الضريبة على النتيجة المدفوع اكبر من الموجود محاسبيا. وبعبارة أخرى أن المؤسسة دفعت الضرائب اكبر من ما يلزم نتيجة وجود فروقات زمنية, مثلا عندما تطبيق المؤسسة معدل إهتلاك محاسبي يختلف عن ذلك المطبق ضريبيا هذا يؤدي أن قيمة الأصول المحاسبية

اقل من القيمة الضريبية, وبالتالي فان مبلغ الضريبة الذي تدفعه المؤسسة اكبر من المبلغ المحسوب (من الناحية المحاسبية) الفرق بين المبلغين يعتبر ضرائب مؤجلة مدينة وتدخل ضمن الأصول الجارية.

ضرائب حول رقم الأعمال: وهي مبالغ الرسم على القيمة المضافة المستحقة على المبيعات ومبالغ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة على المشتريات, فإذا كان مبلغ الضرائب على رقم الأعمال مدينا أي أن مبلغ الضرائب المسترجعة اكبر من مبلغ الضرائب المستحقة يعتبر كحق للمؤسسة وبالتالي يظهر ضمن الأصول الجارية.

ضرائب أخرى مدينة: وهي مبالغ باقي الضرائب غير تلك الخاصة بالنتيجة أو رقم الأعمال والتي تعتبر فيها المؤسسة كوسيط بين إدارة الضرائب والطرف المكلف بها مثل الضرائب المقتطعة من المصدر.

الخزينة المدينة وما يعادلها: يضم هذا البند كل من الأموال الموضوعة في شكل سيولة في الصندوق أو في الحسابات الجارية البنكية...الخ , أو سندات التوظيف قصيرة الأجل والتي بإمكان المؤسسة تحويلها الى سيولة بسهولة وتتمتع بنسبة ضئيلة من خطر تغيير أسعارها. مثل التوظيفات والأصول مالية (الأسهم والسندات التي تشتريها المؤسسة من اجل الحصول على أرباح ناتجة عن تغير أسعارها نتيجة المضاربة وليس للمؤسسة نية الاحتفاظ بها لمدة طويلة). يقيم هذا النوع من الأصول المالية عند تاريخ الحيازة بنفس طريقة التقييم الخاصة بالاستثمارا ت المالية الاخرى (الحساب 27), أما في نهاية الدورة فتقيم بالقيمة السوقية وأي ربح أو خسارة يحتسب داخل نتيجة الدورة.

تضم أيضا الخزينة جميع الأموال السائلة سواء الموضوعة في خزينة المؤسسة أو لدى أطراف خارجية أخرى مثل الحسابات الجارية لدى البنوك والمؤسسات المالية الأخرى(ح/ 512,ح/517,ح/515), مختلف الفوائد على القروض المنتظرة والتي ستحصلها المؤسسة بعد مدة قصيرة (518)' مبالغ قيد التحصيل والأموال الموضوعة في خزينة المؤسسة.

وفيما يلي جدول يوضح الحقوق المتداولة في PCNوكذا في النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم5: العناصر المكونة لحساب الحقوق حسب النظام المحاسبي المالي ما يقابلها في PC N:

عناصر الحقوق المتداولة حسب النظام المحاسبي المالي		ما يقابلها في المخطط المحاسبي الوطني	
411	زبائن	470	زبائن
413	أوراق تجارية للتحصيل	479	أوراق القبض
416	زبائن مشكوك فيهم	497	مؤونة تدني الزبائن
417	حقوق حول نشاطات أو خدمات قيد الانجاز	477	نواتج للتحصيل
418	فواتير قيد التحرير	478	فواتير للتحويل

409	حقوق على الموردين	43	حقوق على المخزونات
42	المستخدمين والحاسبات المرتبطة بهم	463	تسبيقات للمستخدمين
44	الدولة،الجماعات المحلية،المنظمات الدولية والحسابات المرتبطة بها	454	ضرائب محجوزة على توظيفات لأجل
		456	ضرائب محجوزة على مداخيل القيم المنقولة
45	مساهمين والمجمع	44	حقوق على الشركاء والشركات الحليفة
46	مدينون آخرون ودائنون آخرون	469	نفقات في انتظار الاقتطاع
486	تكاليف مقيدة سلفا	468	مصاريف مسجلة مسبقا
444	ضرائب مؤجلة على النتيجة	_	_
445	ضرائب حول رقم الأعمال	457	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات
447	ضرائب أخرى مدينة	464	تسبيقات على الضرائب والرسوم
50	سندات التوظيف	423	سندات التوظيف
		428	توظيفات مالية
511	قيم للتحصيل	480	الموثق
512	حساب جاري بنكي	485	حسابات بنكية
515	الخزينة العمومية والهيئات العمومية	483	حسابات لدى الخزينة
517	هيئات مالية أحرى	486	حساب جاري بريدي
53	الخزينة	487	الصندوق

المصدر: جدول معد بناءا على معطيات النظام المحاسبي المالي والـPCN.

يمكن أن نلخص آثار النظام المحاسبي المالي على الأصول في النقاط التالية:

-هناك تغير في كيفية عرض الأصول داخل الميزانية,حيث اصبحت تصنف النظام المحاسبي المالي الى اصول ثابتهـ واصول متداولة.

المطلب الثاني : العناصر المكونة للخصوم حسب النظام المحاسبي المالي:

أولا:تعريف عناصر الخصوم:

- الأموال الخاصة"les capitaux propres "و هي المتبقي من خصوم المؤسسة بعد استبعاد الديون،أي هي عبارةعن الفرق بين الأصول و الخصوم الثابة و غير الثابتة.
- الخصوم"les passifs"تعرف على أنها التزامات حالية على المؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة و يتوقع أن يترتب عن الوفاء بها خروج لموارد من المؤسسة متمثلة في شكل منافع اقتصادية. اذا لكي يعتبر عنصرا معينا كخصوم:

- يوجد التزام حالي ناتج عن أحداث سابقة،أي أن الالتزام الذي يعبر عن ذلك الواجب أو المسؤولية (ناتجة عن عقد قانوني ملزم أو عن متطلب تشريعي) لأداء أو القيام بعمل ما بسبب أحداث وقعت في الماضي.
- توجد علاقة سببية بين الالتزام الحالي والأحداث السابقة،أو بعبارة أخرى إن الالتزام الحالي هو ناتج عن أحداث تسمى بالعامل المولد للالتزام ،ولكي يعتبر حدثا معينا على انه العامل المولد للالتزام إذا لم يكن أمام المؤسسة خيارا آخر غير الوفاء به مستقبلا.وكنتيجة لذلك فان الالتزامات الناتجة عن أحداث مستقبلية لا تعتبر كخصوم، مث ل قرار إدارة المؤسسة شراء آلة معينة في المستقبل لا يعتبر كالتزام إلا إذا قامت المؤسسة بإبرام عقد غير قابل للنقض مع طرف آخر لشراء ذلك الأصل.
- لا يكفي أن يكون هناك التزام حالي ناتج عن حدث سابق لكي يعتبر من الخصوم،بل يجب أن يكون –بالإضافة إلى الشرطين السابقين- هناك احتمال أن تتخلى المؤسسة مستقبلا عن موارد تتضمن منافع اقتصادية لصالح الطرف صاحب الحق من اجل الوفاء بالالتزام عن طريق مثلا دفع مبالغ نقدية أو تحويل ملكيتها لأحد الموجودات إلى ذلك الطرف أو أن تقدم له خدمات...الخ.
- كما أن قيمة الالتزام تكون قابلة للقياس بشكل موثوق به مثلا إذا حدث نزاع بين المؤسسة وطرف آخر خارجي وتبين للمؤسسة أنها ستخسر تلك القضية أمام المحكمة،فإذا كان بالإمكان تحديد مبلغ التعويض بشكل موثوق به يمكنها أن تعتبره كدين أما إذا تعذر عليها لا تعترف به ضمن الديون داخل الميزانية وتشير إليه في الملاحق.

ثانيا: العناصر المكونة للخصوم وكيفية عرضها في الميزانية :

إذا تحققت الشروط الخاصة بالخصوم يجب أن تعرض في ثلاثة أصناف هي الأموال الخاصة، الخصو م الثابتة، والخصوم المتداولة ويعتبر عنصرا من عناصر الخصوم على انه متداول إذا:

- يحتمل أن يتم تسويته أثناء الدورة العادية للاستغلال.
- يستحق التسوية خلال اثنا عشر شهرا الموالية لتاريخ إعداد الميزانية.

كما يجب أن تتضمن خصوم الميزانية على ثلاثة مجاميع رئيسية وكل مجموع يتضمن مجموعة من البنود هذ هالمجاميع الأموال الخاصة،الخصوم الثابتة والخصوم المتداولة.

الأموال الخاصة: يجب على الأقل أن تظهر الحسابات التالية داخل الأموال الخاصة عند عرضها في الميزانية:

رأس المال أو حساب المستغل	الاحتياطات والعلاوات
فرق إعادة التقييم	فرق المعادلة
النتيجة الصافية	أموال خاصة

في حالة الميزانية المجمعة يجب إظهار حصة الأقلية من النتيجة والاحتياطات إذا كانت طريقة الإدماج الكلي المستعملة.

الحساب 101 رأسمال: يضم قيمة رأس المال للشركة أو المؤسسات الفردية ويمكن أن يعالج حسب نوعية المؤسسة.

الحساب 109 رأس المال غير مطلوب: يوضع في هذا الحساب قيمة رأس المال غير المطلوب الخاص بالشركة حتى تاريخ إعداد الميزانية.

الاحتياطات والعلاوات : يدخل ضمن هذا الحساب كل من الحساب 104 فرق إعادة التقييم والحساب 106 احتياطات وإذا كانا في حالة الميزانية المجمعة تضاف الى هذا الحساب نصيب المؤسسة الأم في احتياطات وعلاوات الشركات التي تدخل في مسار التجميع.

الحساب 104 فرق التقييم :يسجل في هذا الحساب قيمة الرصيد الخاص بزيادة أو نقصان القيمة الناتج عن التغير في سعر الصرف لبعض عناصر الأصول للمؤسسة الموجود في احد وحداتها في الخارج هذا الفرق لا يدخل في نتيجة الدورة وإنما يعبر ضمن الأموال الخاصة ويوضع في الحساب 104.

الحساب 106 الاحتياطات: وهي مبالغ مقتطعة من قيمة نتائج الدورات السابقة بقرار من الجهات المختصة نتيجة لان القانون يفرض ذلك (الاحتياطات القانونية) أو قانون الشركة(الاحتياطات النظامية)...الخ.

الحساب 105 فرق إعادة التقييم ويضم هذا الحساب مبالغ الزيادة في قيمة الاستثمارات الناتجة عن إعادة تقييمها.

الحساب 12 النتيجة الصافية:يضم هذا الحساب قيمة النتيجة الصافية للدورة و التي حققتها المؤسسة خلال الدورة والتي تساوي الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع التكاليف، كما تضم أيضا النتيجة في حالة الميزانيات الخاصة بالمجمع.

أموال خاصة أخرى: وتدخل في هذا الحساب قيمة النتيجة الصافية للدورة السابقة في بداية الدورة والتي لم تتم بعد عملية توزيعها عن طريق الجمعية العامة.

والجدول الموالي يوضح العناصر المكونة للأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابله ا حسب المخطط المحاسبي الوطني.

جدول رقم 6: العناصر المكونة للأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابلها في PCN:

عناصر الأموال الخاصة حسب SCF		عناصر الأموال الخاصة حسب PCN	
101	حساب رأسمال (رأسمال اجتماعي أو رأسمال مساهمات أو أموال الاستغلال)	10	رأسمال الشركة
		110	أموال الاستغلال
103	علاوات تتعلق برأسمال الشركة	12	علاوات متعلقة برأسمال الشركة
104	فرق التقييم	163	فرق التحويل الخاص بالتجميع
105	فرق إعادة التقييم	151	فرق خاضع للضريبة
		152	فرق مضاف الى الضريبة
106	احتياطات	13	الاحتياطات
107	فرق المعادلة	161	فرق التجميع الأولي
		150	فرق معفى من الضريبة
108	حساب المستغل	119	حساب المستغل
11	مرحل من جديد	18	نتائج رهن التخصيص
12	نتيجة الدورة المالية	88	نتيجة الدورة
		162	فوائد الأقلية خارج المجمع

جدول معد بناء على معطيات النظام المحاسبي المالي و PCN.

❖ الخصوم الثابتة : حسب النظام المحاسبي المالي فان الخصوم الثابتة هي تلك عناصر الخصوم التي لا تحقق شروط الخصوم المتداولة،أو بعبارة أخرى تلك الخصوم التي لا تنتظر المؤسسة إطفاءها خلال دورة الاستغلال العادية أو ستسوى في مدة تتعدى 12 شهر الموالية لتاريخ الميزانية،وتتكون الخصوم المتداولة من قروض سنديه وقروض مالية طويلة الأجل ،خصوم الضرائب،قروض أخرى طويلة الأجل والمؤونات.

– قروض مستنديه وقروض مالية طويلة الأجل : يدخل ضمن هذا الحساب قيمة القروض طويلة الأجل التي أصدرتها المؤسسة والتي مدة استحقاقها أكثر من 12 شهر الموالية لتاريخ الميزانية،ويدخل ضمن هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

– قروض سنديه قابلة للتحويل: وهي تلك القروض السندية التي تصدرها المؤسسة بحيث يكون فيها إمكانية تحويل تلك القروض إلى أسهم في رأسمال المؤسسة .

– قروض سنديه أخرى: وهي تلك القروض السندية غير تلك المصنفة ضمن الفئة السابقة.

– قروض لدى هيئات الإقراض : هي قروض طويلة الأجل تحصلت عليها المؤسسة من طرف البنوك أو هيئات أخرى تقوم بمنح القروض مثل البنوك.

- أمانات وكفالات محصلة :هي تلك الأمانات والكفالات التي تحصلت عليها المؤسسة وتعتبر كديون مماثلة للقروض .
- قروض حول عقد التمويل التأجيري: يدخل ضمن هذا الحساب قيمة القروض التي تحصلت عليها المؤسسة حسب عقد التمويل الايجاري، حيث بعدما اعتبرت ذلك الاستثمار ضمن استثماراتها في الحساب 21 فان القيمة المقابلة له تسجل في هذا الحساب.
- قروض أخرى: تدخل ضمن هذا الحساب باقي القروض طويلة الأجل والتي لم تدخل ضمن الحسابات السابقة.
- علاوات تسديد السندات :يدخل ضمن هذا الحساب قيمة مبالغ الفوائد المتعلقة بالقروض السندية التي أصدرتها المؤسسة والتي ستدفعها خلال مدة القرض. وتقيم القروض في مرحلتين، مرحلة التقييم الأولي التي تكون عند تاريخ إصدار القرض أو الحصول عليه وتقيم في هذه المرحلة بطريقة القيمة العادلة ناقص مجموع الأعباء المتعلقة بعملية الإصدار ولا تدخل ضمن الأعباء مختلف العلاوات والفوائد المتعلقة بالقرض التي ستدفعها المؤسسة مستقبلا ،ومرحلة التقييم البعدي،حيث تتم بطريقة التكلفة المهتلكة.
- قروض مرتبطة بالمساهمات: يدخل ضمن هذا الحساب الديون المرتبطة بمساهمات المؤسسة في الشركات الأخرى أو ديون اتجاه الشركات الحليفة.
- خصوم الضرائب : تظهر تحت هذا البند الضرائب على النتيجة المؤجلة التي ستدفعها المؤسسات في الدورات اللاحقة بسبب وجود التفاوت الزمني بين إثبات إيراد معين محاسبيا وأخذه بعين الاعتبار من طرف إدارة الضرائب ، أي أننا احتسبنا ذلك الإيراد من الناحية المحاسبية لكن من الناحية الجبائية لا نستطيع احتسابها إلا خلال الدورات اللاحقة.
- قروض طويلة أخرى: يدخل ضمن هذا الحساب القيمة المقابلة للاستثمارات التي تمنحها مجانا الجهة المتعاقدة معها المؤسسة عقد الامتياز.
- مؤونات التكاليف: تعتبر المؤونة على أنها عبارة عن الخصوم التي يكون مبلغها أو ميعاد سدادها غير محدد وتحتسب ضمن الخصوم إذا كان:
  - للمؤسسة التزام حالي ناتج عن حدث سابق.
  - هناك احتمال لخروج موارد من المؤسسة لأجل تسويته.
  - يمكن تقدير مبلغ الالتزام بدرجة كافية من الموثوقية.

ويدخل ضمن هذا الحساب مجموع الحسابات التالية:

- مؤونة خاصة بالتقاعد والالتزامات المماثلة :هي مبلغ الالتزامات المتعلقة بمنح وعلاوات التقاعد وتكملة التقاعد وجميع المبالغ المتعلقة بذلك التي ستدفعها المؤسسة لعمالها في مدة أكثر من 12 شهر الموالية لإعداد الميزانية.
- مؤونات تجديد الاستثمارات : تدخل ضمن هذا الحساب المؤونات المشكلة من طرف المؤسسات في حالة الحيازة على استثمارات عن طريق عقد الامتياز،حيث يلزم ذلك العقد المؤسسة أن تقوم في نهاية العقد بتجديد أو تهيئة ذلك الاستثمار ،إذن فالمبالغ التي ستدفعها المؤسسة من اجل الالتزام بهذا الشرط في مدى أكثر من 12 شهرا الموالية تعتبر كمؤونة تدخل في هذا الحساب .
- مؤونات التكاليف الأخرى: وتتمثل تلك المؤونات التي تشكلها المؤسسة غير تلك الموجودة في الحسابين 153 و 156.
- إعانات الاستثمار: يدخل ضمن هذا الحساب مبالغ الإعانات التي تحصلت عليها المؤسسة من اجل الحيازة على استثمار معين ولم توزعها على مدى حياة ذلك الاستثمار ،بمعنى آخر انه عند تاريخ الحصول على الإعانة الخاصة بالاستثمار نسجل الاستثمار بقيمة دخل أصول الميزانية وفي المقابل يوضع أيضا مبلغ الإعانة الخاص به في الحساب 131، هذا الأخير الذي يقتطع منه مبلغ سنوي موزع خطيا على مدى حياة الاستثمار ويوضع ضمن النواتج لتلك الدورة. وبالتالي فان المبلغ الذي يظهر في هذا الحساب هو مبلغ المتبقي من الإعانة الذي لم يحتسب بعد في جدول حسابات النتائج.
- إعانات الاستثمار الأخرى: هي تلك الإعانات التي استفادت منها المؤسسة بغرض القيام بنشاطات على المدى الطويل مثل دخول أسواق خارجية، القيا م بدراسات سوق جديدة....الخ، وتتم المعالجة لهذا الحساب بنفس الحساب السابق.

وفيما يلي جدول يبين مكونات الخصوم الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابلها في المخطط المحاسبي الوطني.

جدول رقم 7: العناصر التي تدخل ضمن الخصوم الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابلها في المخطط المحاسبي الوطني

حسابات الخصوم حسبSCF		حسابات الخصوم حسب PCN	
160	قروض سنديه قابلة للتحويل	5203	سندات قابلة للتحويل
163	قروض سنديه أخرى	5200	قروض سنديه لم يحن تاريخ استحقاقها
164	قروض لدى هيئات الإقراض	521	قروض بنكية
165	أمانات وكفالات محصلة	525	كفالات مقبوضة
167	قروض حول عقد التمويل الايجاري	-	غير موجود

168	قروض أخرى	523	قروض أخرى
196	علاوات تسديد السندات	5201	علاوات تسديد سندات الاستحقاق
17	قروض مرتبطة بالمساهمات	552	مساهمات مكتتبة غير محررة
		558	ديون نحو الشركات الحليفة
133	ضرائب على النتيجة المؤجلة	8890	فرق الضريبة على أرباح الشركات المعاد فحصها
155	مؤونة الضرائب	-	لا يوجد
15	مؤونة التكاليف	190	مؤونة للخسائر المحتملة
13	إعانات الاستثمار	14	إعانات الاستثمار

المصدر:جدول معد اعتمادا على بيانات النظام المحاسبي المالي والـ PCN.

❖ الخصوم المتداولة: يجب أن تتوفر الشروط التالية لكي يعتبر احد عناصر الخصوم من المتداولة:

- من المنتظر أن تقوم المؤسسة بتسويته في إطار الدورة التشغيلية العادية.
- عندما ينتظر تسويته خلال 12 عشر شهرا الموالية لتاريخ إعداد الميزانية.

وحسب النظام المحاسبي المالي فان الخصوم المتداولة هي: الموردون والحسابات المتعلقة بهم، الضرائ ب، الديون الأخرى والخزينة السالبة.

- الموردون والحسابات المتعلقة بهم:يدخل ضمن هذا الحساب المبالغ المستحقة على المؤسسة من طرف مورديها مثل فواتير مشتريات على الأجل، ويضم هذا الحساب:

الحساب 401 موردو المخزونات والخدمات:يدخل ضمن هذا الحساب قيمة الفواتير التي استلمتها المؤسسة والخاصة بمشتريات البضائع وكذا الخدمات المقدمة لها.

الحساب 403 موردون {أوراق الدفع}: يتضمن هذا الحساب قيمة الأوراق التجارية المتعلقة بعمليات شراءها للمخزونات أو حصولها على خدمات والتي هي مستحقة خلال سنة.

الحساب 404 موردو الاستثمارات: هذا الحساب يتعلق بقيمة الفواتير الخاصة بالاستثمارات المقتناة من طرف المؤسسة ولم يتم تسديد مبالغها ويتوقع أن يتم تسويتها خلال سنة.

الحساب 408 موردون فواتير غير مستلمة:يكون في آخر الدورة نتيجة لاستلام المخزونات وغياب الفواتير.

- الضرائب: بتضمن هذا الحساب الضرائب المستحقة على المؤسسة خلال 12 شهرا الموالية ويضم:

الحساب 444 دولة ضرائب على النتيجة: هي الضريبة على النتيجة المستحقة على المؤسسة والتي ستدفعها إلى إدارة الضرائب خلال الدورة، ولا يدخل ضمن هذا الحساب الضريبة على النتيجة المؤجلة.

الحساب 445 دولة رسوم حول رقم الأعمال:يتضمن الرصيد الدائن الناتج عن الفرق بين الريم على القيمة المضافة المستحقة على مبيعات المؤسسة والخدمات المقدمة للغير والرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على المشتريات.

الحساب 447 ضرائب و رسوم أخرى:يتضمن هذا الحساب قيمة باقي الضرائب والرسوم المستحقة –غير الضرائب على النتيجة أو على رقم الأعمال المستحق مثل الضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على النشاط المهني.

- ديون أخرى: يضم هذا الحساب ما يلي:

الحساب 419 زبائن دائمين: يتضمن كل من المبالغ المدفوعة من زبائن المؤسسة والتي تعتبر كتسبيقات خاصة بطلبيات السلع والمنتجات أو الخدمات،بمكن أن تكون عبارة عن مبالغ تخفيضات تمنحها المؤسسة للزبائن إزاء تعاملهم معها.

الحساب 509 المبالغ المتبقي دفعها حول قيم التوظيفات المالية المنقولة غير المحررة: تتضمن القيمة المتبقية من القيمة الاسمية للأسهم التي اشترتها المؤسسة بهدف المضاربة ولم يتم تحريرها بعد-الجزء غير المحرر من قيمة رأس المال.

الحساب 42 العاملون الحسابات المتعلقة بهم :هذا الحساب يرصد التعاملات التي تحدث بين المؤسسة وعمالها مثل دفع الأجور، الاقتطاعات من أجور عمال المؤسسة لأطراف أخرى-ضرائب على الأجور واشتراكات الضمان الاجتماعي-التسبيقات على الأجور،حصص العمال في أرباح الشركة...الخ،يمكن أن يكون الحساب دائن في حالة وجود ديون على المؤسسة اتجاه العمال أو مؤسسات الضمان الاجتماعي.

الحساب 43 المنظمات الاجتماعية والحسابات المرتبطة لها :كما تطرقنا إليه مسبقا فان هذا الحساب يرصد العمليات بين المؤسسة ومؤسسة الضمان الاجتماعي وهي مجموع الاقتطاعات من أجور العمال وكذا حصة المؤسسة من التامين ويمكن لهذا الحساب أن يكون دائنا ويظهر في الخصوم المتداولة إذا لم تدفع المؤسسة ما عليها.

الحساب 45 المساهمين والمجمع :يرصد هذا الحساب العمليات التي تحدث بين الشركة ومساهميها أو فروعها.

الحساب 46 دائنون آخرون:يظهر هذا الحساب داخل الخصوم المتداولة في حالة ما إذا كانت هنالك إيرادات خاصة بالدورات اللاحقة والتي تم تحصيلها،أو في حالة وجود التزام ذو مبلغ غير محدد قد تتحمله المؤسسة خلال 12 شهرا القادمة بحيث تشكل مؤونة له وتعتبره ضمن الخصوم المتداولة.

وفيما يلي جدول يوضح مقارنة بين حسابات الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابلها في PCN.

الجدول رقم 8: عناصر الخصوم المتداولة حسب النظام المحاسبي المالي وما يقابلها في PCN

الخصوم المتداولة حسب النظام المحاسبي المالي		نظيرتها في المخطط المحاسبي الوطني	
401	موردو المخزونات والخدمات	530	الموردون
		562	دائنو الخدمات
403	موردون –أوراق الدفع-	580	أوراق الدفع
404	موردو الاستثمارات	522	دائنو الاستثمارات
408	موردو الفواتير غير مستلمة	538	فواتير للاستلام
444	دولة ضرائب على النتيجة	889	ضرائب على النتيجة
		5430	ضرائب على الدخل الإجمالي
445	دولة رسوم حول رقم الأعمال	547	رسوم مستحقة على المبيعات
447	ضرائب ورسوم أخرى	5439	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور
		564	ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء
419	زبائن دائنون	570	تسبيقات وسلفات مقبوضة من الزبائن
		577	تخفيضات للمنح
509	المبالغ المتبقي دفعها حول قيم التوظيفات المالية المنقولة غير المحررة	559	ديون الاستثمارات الأخرى
42	العاملون والحسابات المتعلقة بهم	546	اعتراضات على الأجور
		563	المستخدمون
43	المنظمات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها	545	اقتطاعات الضمان الاجتماعي
		568	الهيئات الاجتماعية
45	مساهمين والمجمع	5202	قروض سنديه مستحقة للتسديد
		554	حسابات مجمدة للشركاء
		555	حسابات جارية للشركاء
		556	قسائم وحصص أرباح للدفع
46	دائنون آخرون	579	إيرادات للتحميل

المصدر:جدول معد بناءا على معطيات النظام المحاسبي المالي و PCN.

إذن هناك عدة اختلافات بين الخصوم في النظام المحاسبي المالي ونظيرتها في المخطط المحاسبي الوطني أولها فيما يخص تعرف عناصر الخصوم و الأموال الخاصة كذلك في كيفية عرضها في الميزانية حيث أصبحت تقسم إلى أموال خاصة وخصوم ثابتة وأخرى متداولة.كذلك هنالك حسابات كانت تحتسب في المخطط المحاسبي الوطني ولم تعد موجودة في النظام المحاسبي المالي مثل مؤونة الخسائر والتكاليف.

خاتمة الفصل:

بعد أن قمنا في الفصل السابق بالتعرف على تجربة الجزائر مع التنميط المحاسبي وأبرزنا النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني وحتمية استبداله بنظام جديد أصبح يعرف بالنظام المحاسبي المالي ،قمنا في هذا الفصل بالتعرف على أهم التغيرات التي طرأت على العناصر المكونة للقوائم المالية للمؤسسات اثر اعتماد النظام المحاسبي المالي وقد ركزنا أكثر على الميزانية وقد وجدنا أن التغيرات الحاصلة مست المضمون والشكل أما الأولى فمعناها تغير الحسابات وإدراج حسابات جديدة وحذف أخرى كانت معتمدة من قبل أما الشكل فنقصد به كيفية إعداد هذه القوائم وكذا عددها ومن اجل أن نتعمق أكثر في الموضوع سنقوم بتجسيد ما تطرق إليه في الفصل الثالث وذلك عن طريق إجراء دراسة ميدانية.

الفصل الثالث

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى مسار التنميط المحاسبي في الجزائر وتعرفنا من خلاله على تجربة الجزائر في مجال المحاسبة والتنميط المحاسبي ، كما أعرجنا على المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي تخلت عنه الدولة واستبدلته بالنظام المحاسبي المالي وهذا لأسباب ذكرت آنفا ،كما قمنا في الفصل الثاني بدراسة القوائم المالية في ظل هذا النظام وتطرقنا بشي من التفصيل للميزانية،ومن اجل التعمق أكثر في الدراسة وجب علينا ربط الدراسة النظرية بالدراسة التطبيقية، وذلك بعمل تربص نؤكد من خلاله او ننفي ما وصلنا إليه في الدراسة النظرية،وقد وقع اختيارنا على مجمع سميد فرع بني هارون وبالضبط بالمؤسسة الإنتاجية التجارية لفرجيوة،ومن خلال هذا الفصل سنحاول أن نسلط الضوء على مضمون القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية اثر اعتماد النظام المحاسبي المالي.

وقد قمنا بتقسيم فصلنا هذا إلى جزأين كالآتي:

المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الإنتاجية التجارية فرجيوة

المبحث الثاني: دراسة وتحليل القوائم المالية للمؤسسة التجارية والإنتاجية:

المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الإنتاجية التجارية فرجيوة:

المؤسسة عبارة عن تنظيم معقد تتم فيه عدة وظائف حسب إجراءات معينة لأهداف مسطرة، يقوم بهذه الوظائف عدد من المصالح الحيوية المرتبطة ببعضها البعض، والتي تقوم بتبادل عدة أنواع من المعطيات عبر قنوات تسمى بدورات المعلومات والتي يمكن أن تكون داخلية تربط بين مختلف المصالح وكذا خارجية لكي تسمح بالتعامل مع المحيط الخارجي. وتعتبر المؤسسة الاقتصادية نظام ا من الأنشطة يشمل وسائل وإمكانيات مادية،بشرية ،مالية ،وتنظيمية تعمل تحت نظام وتوجهات معينة ومحيط اقتصادي اجتماعي وثقافي من أجل الحصول على أهداف معينة ومشتركة لمصلحة الجميع.

كما تسعى كل مؤسسة مهما كان نوع نشاطها إلى تقديم أفضل وأحسن الخدمات وذلك باعتمادها على استراتيجيات تمكنها من التحكم في سياسة التسيير.

ومن هذا نتأكد أن القسم الأساسي في أي مؤسسة هو قسم المحاسبة والماليةفكلما زادالاهتمام به تطورت المؤسسة ، وهذا راجع الى أن هذا القسم يتوج كل العمليات الحاصلة في المؤسسة وذلك من اجل تبويبها وإعادة صياغتها في قوائم مالية تعبر عن الحالة المالية للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرار.

إن وحدة فرجيوة لإنتاج السميد والفرينة التابعة لمجمع سميد قسنطينة تطمح إلى تطوير مختلف مهام مصالحها من أجل تحقيق الهدف المسطر من قبل المؤسسة، وقد اخترنا مصلحة المحاسبة والمالية كفضاء للدراسة.

المطلب الأول : تقديم المؤسسة تاريخها وأهدافها:

أولا : تقديم المؤسسة المستقبلة:

مؤسسة الرياض هي وحدة إنتاجية تجارية للسميد والفرينة والعجائن الغذائية، أنشئت طبقا للمرسوم الرئاسي رقم 74/3851 بتاريخ 1976/11/27 بعد إعادة تنظيم مؤسسة سمباك التي بدأت العمل في 1973/01/01 وهي تابعة لمجمع الرياض قسنطينة تظم المؤسسة 10 فروع عبارة عن نقاط إنتاج وبيع

موزعة عبر 11 ولاية في الشرق الجزائري نذكر منها:

- مطاحن بني هارون (ميلة)
- مطاحن الحروش (سكيكدة)
- مطاحن سيبوس (عنابة)
- مطاحن سيدي غريس (أم البواقي)

- مطاحن مرمورة (قالمة)
- خمائر الشرق بوشقوف (قالمة)

وقد قسمت هذه الفروع التابعة لمجمع سميد إلى فرعين هما:

- وحدة القرارم قوقة: وهي مختصة في إنتاج مادة الفرينة,
- وحدة أو مركب فرجيوة: وهو مختص في إنتاج السميد بأنواعه وكذا مادة الفرينة ومستخرجات الطحين،
- وللإشارة فإن النوع الأول من مادة السميد (الممتاز) يأخذ حصة الأسد من الإنتاج ويبلغ حوالي 80 % من مجموع المواد.

ثانيا تقديم الوحدة الصناعية والتجارية لفرجيوة:

يقع مركب فرجيوة في المنطقة الصناعية جنوب غربالمدينة ,يقدر رأسمال الشركة بـ:600000000،00 دج يتربع على مساحة اجمالية تقدر بـ: 61458 م^2 ,أنشئ المركب بالتعاون مع شركة أوكريم (OCRIM) الإيطالية تضم حوالي 250 عامل منهم 24 لهم تكوين خاص في المجال، يتم العمل خلال 24/24 سا أي عمل دائم عن طريق التناوب، يعتبر مركب فرجيوة من أكبر المركبات في الرياض بعد ضمه للمطحنة القديمة إلى المطحنة الجديدة كما ضمت كل من وحدة الإنتاج ووحدة التسويق سنة 2001 لعدة أهداف منها :

- التقليل من التكلفة.
- تقريب الإنتاج من المستهلك مع الأخذ بعين الاعتبار المنافسة في السوق.

ثالثا :أهداف المؤسسة:

تتمثل أهداف المؤسسة فيما يلي:

- تحقيق الربح.
- تلبية رغبات الأفراد والمجتمع والقضاء على الندرة.
- تحقيق التقدم والنمو الاقتصادي والاكتفاء الذاتي والوطني.

وكلها تهدف إلى تحقيق إطار المنافسة والنوعية والجودة في السوق واختيارنا لدراسة هذا المركب نابع من كون هذه المؤسسة وغيرها من المؤسسات الكبرى كانت السباقة الى اعتماد النظام المحاسبي المالي و عمل تكوين إطاراتها .

المطلب الثاني: تنظيم المؤسسة:

تتكون المؤسسة من الإدارة وأربع دوائر كل منها تنقسم بدورها إلى مصالح لكل واحدة مهام معين تقوم بها.

- الإدارة;
- دائرة الإنتاج;
- مصلحة المستخدمين;
- دائرة الصيانة;
- دائرة الأمن;
- دائرة التجارة;
- دائرة تسيير المخزون;
- مصلحة الشؤون الاجتماعية;
- دائرة المحاسبة.

أولا: المصالح الرئيسية للمؤسسة:

الإدارة: يأخذ المدير الدور الأكبر والمهم في تسيير المؤسسة يساهم في اتخاذ القرارات والتد ابير اللازمة للمؤسسة والتسيير الحسن للعمل والعمال لتحقيق الأهداف المسطرة والتنسيق بين مختلف الدوائر والمصالح.

الدائرة الإنتاجية: تسهر على السير الحسن للسلسلة الإنتاجية انطلاقا من المادة الأولية حتى المادة النهائية، مراقبة النوعية والكمية للمنتجات وتسلم البضاعة للزبائن.

مصلحة المستخدمين: تقوم بتسيير ومعالجة الأجور ومراقبة العمال (الحضور، الغيابات).

دائرة الصيانة: تقوم بصيانة مختلف الأجهزة والآلات الإنتاجية ووضعها في أحسن الحالات وتغيير قطع الغيار التالفة.

دائرة الأمن والوقاية: تسهر على أمن الوحدة ومراقبتها وتقوم بالإشعار والتدخل في حوادث العمل حماية ممتلكات المؤسسة.

الدائرة التجارية: تقوم هذه الدائرة بدور حيوي وكبير حيث تقوم بالسهر على السير الحسن للعمليات التجارية وتقديم كافة التسهيلات وكذلك حل المشاكل المستعصية عن مصلحة التجارة وأهم ما تقوم به:

- تدبير ومراقبة كل عمليات البيع والصفقات;

- إعطاء الحلول الممكنة;
- توفير الجو الملائم من أجل السير الحسن لكافة عمليات البيع.

مصلحة المحاسبة المالية: لها دور فعال فهي تقيم الوضع المالي للمؤسسة ومراقبة الأموال المتدفقة منها وإليها، منأهماختصاصاتهانذكر:

التسييرالمحاسبي:

-ضمان مسك منتظم للمحاسبة والجباية القانونية وفي التاريخ المحدد;

-إعداد وتحليل الميزانية السنوية في الآجال الشرعية.

التسييرالمالي:

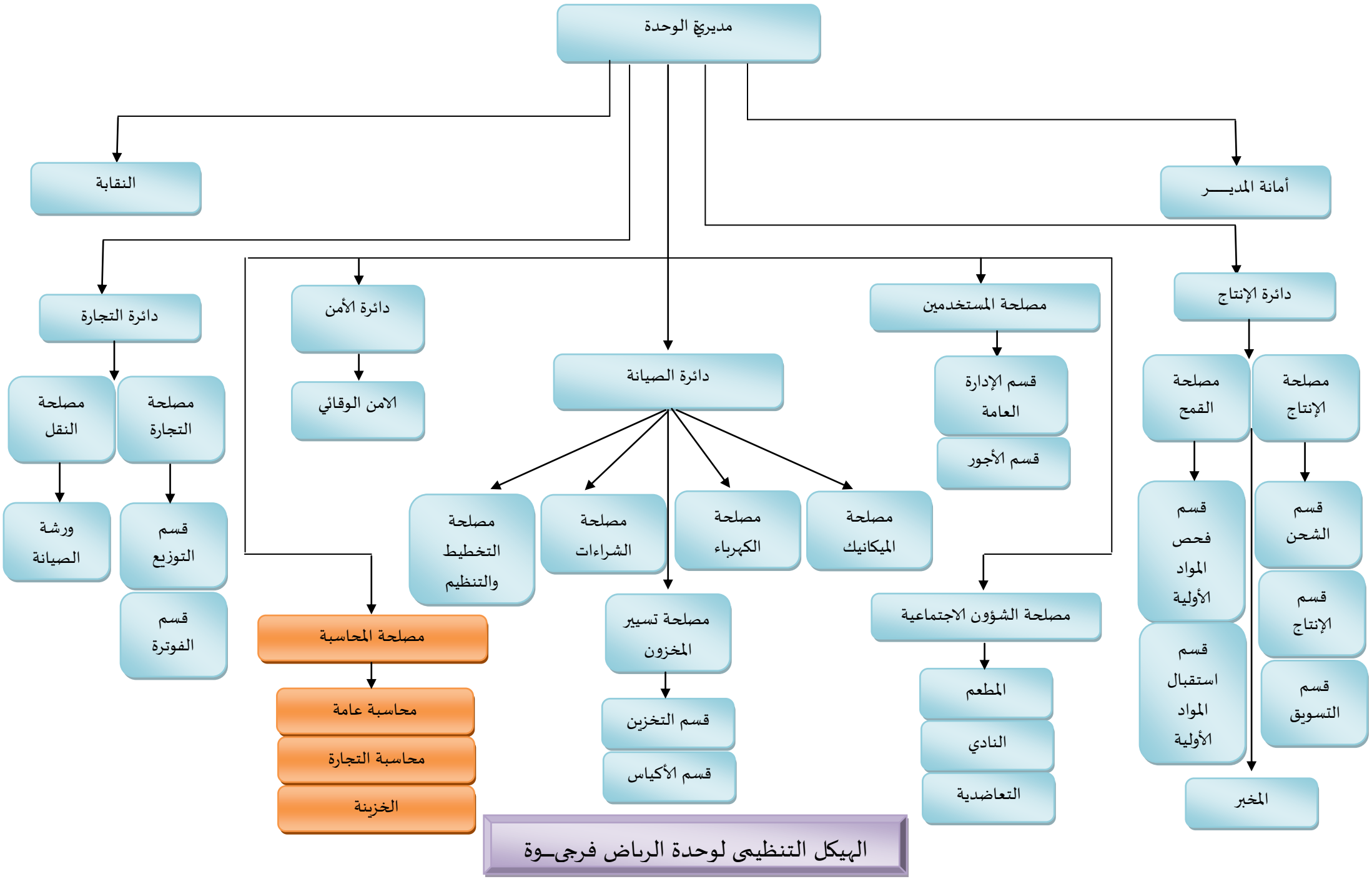
-ضمان تسيير مالي أمثل;

-إعداد مخططات تمويل الشركة;

-تتبع تطورات الخزينة وديون الشركة;

-تقدير التمويل الازم;

-مسؤولية تحصيل حقوق الشركة وتسديد ديونها.



الهيكل التنظيمي لوحدة الرياض فرجيـوة

ثانيا : تعريف مصلحة المحاسبة والمالية:

تعتبر مصلحة المحاسبة والمالية من أنشط المصالح وأهمها على الإطلاق في المؤسسة إذ تتكفل بأهم النشاطات والمتمثلة في تسجيل وتقييد العمليات التي تحدث في المؤسسة، وذلك بعد وصولها من مختلف المصالح مثل مصلحة المخزونات والبيع وغيرها ،أي أن كل المصالح المختلفة تصب معلوماتها في مصلحة المحاسبة التي تتكفل بتبويب هذه المعلومات من اجل استخراج المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة.

أقسامها:

تنقسم إلى ما يلي:

- المحاسبة العامة;
- المحاسبة التجارية;
- الخزينة.

كما تم دراسة موضوع إنشاء قسم المحاسبة التحليلية في العام المقبل وهذا من اجل دراسة وتحليل أسعار المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل القوائم المالية للمؤسسة التجارية والإنتاجية:

من خلال هذا المبحث سنقوم بدراسة القوائم المالية للمؤسسة الإنتاجية والصناعية للسميد فرجيوة وقد آثرنا أن نقوم بدراسة الميزانية بشطريها الأصول والخصوم وكذا جدول حسابات النتائج وهذا لسببين رئيسين هما ضيق الوقت وكذا نوعية البرنامج المستعمل من طرف المؤسسة والذي لا يمكنه سوىاستخراج هاتين القائمتين.

المطلب الأول : دراسة الميزانية:

أولا:دراسة حسابات الأصول للميزانية الختامية لسنة 2010 :

لقد تم إعداد الميزانية الختامية للمؤسسة كمايلي:

وفق الطريقة التقليدية اي وفق المخطط المحاسبي الوطني وذلك من خلال برنامج مخصص للمخطط المحاسبي الوطني وبعد أن تم استخراج الميزانية[1] وميزان المراجعة أعيد إدخال مكوناته في برنامج خاص بالنظام المحاسبي المالي ومن ثم أعدت الميزانية ،وهذا الأمر راجع إلى سببين هما طلب الإدارة العليا للمجمع إعداد الميزانية بالطريقتين القديمة والجديدة وكذا نقص تكوين العاملين في المؤسسة وعدم فهمهم واتقانهم لفلسفة النظام المحاسبي المالي و سير العمليات .

يمثل الجدول التالي حسابات الاصول للميزانية الختامية لسنة 2010

جدول رقم 9: حسابات الاصول للميزانية الختامية لسنة 2010

تعيين الحسابات	القيمة الخام	الإهتلاك	القيمة الصافية
الأصول الثابتة			
شهرة المحل	0.00	0.00	0.00
الاستثمارات معنوية	0.00	0.00	0.00
الاستثمارات مادية	2034127304.45	1778430413.03	255696891.42
الاستثمارات قيد الانجاز	0.00	0.00	0.00
الاستثمارات مالية	0.00	0.00	0.00
سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة	0.00	0.00	0.00
سندات الفروع	0.00	0.00	0.00

[1] انظر الملحق رقم 03 ص 105

مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات	0.00	0.00	0.00
سندات الاستثمارات الأخرى	0.00	0.00	0.00
سندات مالية أخرى	0.00	0.00	0.00
مجموع الأصول الثابتة	2034127304.45	1778430413.03	255696891.42
الأصول الجارية			
مخزون وقيد الانجاز	154508908.58	8574949.86	145933958.72
منح ومكافآت	56325100.62	0.00	56325100.62
زبائن	49024753.34	23147545.94	25877207.40
مدينون آخرون	6226408.50	0.00	6226408.50
ضرائب ورسوم	119237.37	0.00	119237.37
أصول جارية أخرى	11241.20	0.00	11241.20
موجودات وسيولة	0.00	0.00	0.00
القيم المنقولة للتوظيف	0.00	0.00	0.00
الخزينة	43517626.95	0.00	43517626.95
مجموع الأصول الجارية	**309733276.56**	**31722495.80**	**278010780.76**
المجموع الكلي للأصول	**2343860581.01**	**1810152908.83**	**533707672.18**

المصدر من ترجمة واعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية الختامية للمؤسسة لسنة 2010[1]

مما سبق يمكننا ان نلاحظ تغير بعض الحسابات في الميزانية جانب الأصول بالنسبة الى ماكانت عليه في ظل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 [2]،وسنقوم بعرض التغيرات التي طرأت كما يلي :

بالنسبة لحسابات الأصول نجد انها قسمت الى اصول ثابتة واخرى جارية.

[1] انظر الملحق رقم 03 الصفحة رقم 105

[2] انظر الملحق رقم 04 الصفحة رقم 106

❖ **التغيرات في الاصول الثابتة:**

سنقوم بعرض التغيرات التي حدثت في الاصول الثابتة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 10 : التغيرات في الاصول الثابته بين المخطط المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

الميزانية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني	الميزانية الختامية حسب النظام المحاسبي المالي
اراضي	استثمارات مادية
مباني صناعية (مباني الوحدة)	
مباني اجتماعية	
شهرة المحل	-

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيتين الختاميتين حسب كلا النظامين[1]

من الجدول نجد انه في ظل النظام المحاسبي المالي نجد ان الاراضي والمباني وكذا المباني الاجتماعي (المخصصة للسكن) تم تجميعها في حساب الاستثمارات اللمادية، كما نجد انه تم استحداث حساب شهرة المحل والذي لم يكن موجودا من قبل في الميزانية الختامية في ظل المخطط المحاسبي المالي الا ان قيمته بقيت صفرية وهذا لكونها انشأت داخل المؤسسة اي ان المؤسسة اكتسبتها عبر الوقت ولم تقم بشرائها.

المصاريف الاعدادية والتي تم حذف حسابها من النظام المحاسبي المالي وقد تم اطفائها من طرف المؤسسة منذ سنين.

والملاحظ هنا هو ان المؤسسة ولاعتمادها على نفس طريقة المخطط المحاسبي الوطني فان القارئ لميزانيتها يجد انه لم تتغير القيم حسب النظامين لكننا سنقوم الأن بعرض تغيير كان سيحدث لو تم اعتماد النظام المحاسبي المالي في اعدادها من الأول:

1 - الاراضي: قيمتها كانت تساوي 232323149.86 دج علما انها تتربع على مساحة قدرها 61458 م^2 اي ان قيمة المتر المربع تساوي حوالي 3780,00 دج والذي هو منافي لواقع العقار والذي متوسط سعره حوالي 11000دج للمتر المربع بعد اعادة تقييم الاراضي بالسعر السابق (11000دج) للمتر المربع نجد ان قيمة الاراضي ارتفعت الى : 676038000.00 دج اي بفارق قدره 443714850.14 دج .

[1] انظر الملحق رقم 03-04 ص ص 105-106

2 - المباني يضم هذا الحساب الانتاجية وكذا المباني الاجتماعية فالاولى قيمتها 23373741.56 دج اما الثانية فقيمتها الصافية مساوية للصفر .وباستعمال الطريقة الثانية لاعادة التقييم نجد ان قيمتها تتغير ،وقد تم توضيحها في الجدول التالي.

جدول رقم 11: تغيرات قيمة الاراضي والمباني

الحساب	القيمة المحاسبية الصافية		الفرق
	القيمة في PCN	القيمة في SCF	
الأراضي	232323149.86	676038000.00	443714850.14
المباني الصناعية	23373741.56	36520122.13	13146380.57
مباني اجتماعية	0	5966492.57	5966492.57

المصدر جدول من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية الختامية للمؤسسة حسب 2010PCN[1]

من الجدول نجد تغير في القيمة المحاسبية الصافية لكل من الاراضي والمباني الاجتماعية والصناعية وهذا راجع الى اعادة التقييم فالاولى تم اعادة تقييمها حسب القيمة السوقية اما المباني فقد تم الغاء الاهتلاك المتراكم ونضيف الفرق بين القيمة القديمة قبل اعادة التقييم والقيمة الجديدة الى القيمة المحاسبية الصافية.

❖ **التغيرات في الاصول الجارية:**

تضم الاضول الجارية كلا من المخزون وقيد الانجاز وكذا المنح والمكافآت وحساب الزبائن بالاضافة الى مدينون آخرون و ضرائب ورسوم و أصول جارية أخرى واخيرا الخزينة.

جدول رقم 12: التغيرات في الصول الجارية

الحسابات في ظل PCN	الحسابات في ظل SCF	التغيرات الحاصلة
مخزون وقيد الانجاز	مواد أولية	التغير في طريقة احتساب مؤونة تدني المخون
	مواد تامة	

[1] انظر الملحق رقم 04 الصفحة رقم 106

منح ومكافآت	منح	-
زبائن	زبائن	اعادة تقييم قيمة المؤنة الموضوعة للزبائن الذين يخشى عد سدادهم للديون
مدينون آخرون		-
ضرائب ورسوم	ضرائب ورسوم	-
أصول جارية أخرى		
الخزينة	الخزينة	-

المصدر جدول من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية الختامية للمؤسسة حسب 2010PCN[1]

من الجدول نجد ان التغيرات هنا لم تكن كبيرة باستثناء التغير في قيمة حساب الزبائن بعد ان يتم اعادة تقييم المؤونة الخاصة بالزبائن وكذا قيمة تدني المخزون بالنسبة لحساب المخزون وقيد الانجاز.

ثانيا : دراسة حسابات الخصوم للميزانية الختامية لسنة 2010 :

يمثل الجدول التالي حسابات الخصوم للميزانية الختامية لسنة 2010:

جدول رقم 13: حسابات الخصوم للميزانية الختامية :

تعيين الحسابات	القيمة الصافية
راس المال	
النتيجة الصافية	86012003.53
الارتباط بين الوحدات	- 143403402.51
المجموع	- 57391398.98

[1] انظر الملحق رقم 04 الصفحة رقم 106

الخصوم الثابته	
قروض الاستثمار	305081283.00
دائنو التمويل	186000548.42
احتياطات	9461490.38
مجموع الخصوم الثابته	**500543321.80**
الخصوم الجارية	
رسوم	28229082.13
موردون	53274135.14
ضرائب	4168642.10
ديون أخرى	4883889.99
مجموع الخصوم الجارية	**90555749.36**
المجموع الكلي للأصول	**533707672.18**

المصدر من ترجمة واعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية الختامية للمؤسسة لسنة 2010[1]

من الميزانية نجد انه استحدث جزء جديد هو الخصوم الجارية بينما كانت في الاول عبارة عن حساب رئيسي هو الديون والذي ينقسم الى طويلة وقصيرة الاجل .

والملاحظ هنا هو ان قيمة الحسابات لم تتغير الا ان الشيء الذي تغير هو كيفية ترتيب الحسابات وعرضها فبعد ان كانت الميزانية (الخصوم) تعرض في شكل راس المال والديون فاصبحت الان تعرض بشكل آخر حيث اصبح راس المال والخصوم الثابتة والخصوم المتداولة، ومن الحسابات نذكر:

1 - راس المال: بما ان المؤسسة هي فرع من المؤسسة الام فان هذا الحساب لا يظهر.

2 - الخصوم الجارية: ونجد في هذا الحساب:

- ❖ الموردون والقروض المتعلقة بهم
- ❖ ديون الضرائب.

[1] انظر الملحق رقم 05 ص107

- ❖ رسوم وديون شبه ضريبية.
- ❖ ديون أخرى.

المطلب الثاني : دراسة جدول حسابات النتائج لسنة 2010 :

المعلومات التي يقدمها حساب النتائج:

- ❖ يقوم هذا البيان بتحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمحبتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامشالإجمالي، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عنالاستغلال;
- ❖ منتجات الأنشطة العادية;
- ❖ المنتوجات المالية والأعباء ا لمالية;
- ❖ أعباء المستخدمين;
- ❖ الضرائبوالرسوم والتسديدات ا لمماثلة;
- ❖ المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التيتخص التثبيتات العينية;
- ❖ المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التيتخص التثبيتات المع نوية;
- ❖ نتيجة الأنشطة العادية;
- ❖ لعناصر غير ا لعادية (منتجات وأعباء);
- ❖ النتيجة الصافية للفترة قبل ا لتوزيع;
- ❖ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

المعلومات المقدمة إما في جدول حساب النتائج أو في الملحق المكمل له:

- ❖ تحليل منتجات الأنشطة ا لعادية;
- ❖ مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليهاأومقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلىشركات المساهمة;

أولا :الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج (حسب الطبيعة):

❖ **إنتاج السنة المالية(PRODUCTION DE L.EXERCICE)** ويدخل في حسابه أربع حسابات (حسابات الإنتاج) وهي:

1. حـ70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة (اختصر هذا الحساب حسابات: 70 مبيعات بضائع، 71 إنتاج مباع، 74 خدمات مقدمة، في المخطط المحاسبي الوطني القديم)، وهو حساب يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ700: المبيعات من البضائع;

حـ701: المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة;

حـ703: المبيعات من المنتوجات المتبقية;

حـ709: التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة.

والذي يساوي في هذه الحالة ماقيمته 1620374292.59دج[1]

2. حـ72: الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون، أي أن هذا الحساب يمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان (يقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم حـ 72)، ويندرج تحته الحسابين التاليين:

حـ723:تغير المخزوناتالجارية.

حـ724: تغير المخزونات من المنتجات.

في جدول حساب النتائج الخاص بالمؤسسة وجد ان قيمة هذا الحساب سالبة أي ان التغير بالمخزون الخاص بالمؤسسة كان سالبا وهو ما قيمته 8755525.00 - د ج.

[1] انظر الملحق رقم 06 ص 108

3. حـ74: إعانات الاستغلال، وهو حساب لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي السابق (حيث كانت الإعانات تسجل ضمن حساب 790 إعانات مستلمة) ويتفرع حـ74 إلى الحسابين التاليين:

741- إعانات التوازن.

748- إعانات أخرى للاستغلال.

في جدول حسابات النتائج الخاص بالمؤسسة قيمة هذا الحساب مساوية للصفر أي انه لا توجد اعانات.

ومما سبق فإن:

إنتاج السنة المالية= المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة + الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون+ إعانات الاستغلال.

⟸**إنتاج السنة المالية**= حـ70 + حـ71 + حـ73+ حـ74=1636213767.59دج[1]

❖ **<u>إستهلاك السنة المالية(CONSOMMATION DE L.EXERCICE)</u>**:ويدخل في حسابه 3 حسابات وهي:

1. حـ60: المشتريات المستهلكة: حيث عوض هذا الحساب كل من حـ60 بضاعة مستهلكة وحـ61 مواد ولوازم مستهلكة في المخطط المحاسبي القديم وتتفرع منه الحسابات التالية:

حـ600: مشتريات البضائع المبيعة (يقابلها في المخطط القديم حـ60 بضاعة مستهلكة).

حـ601: المواد الأولية (في المخطط القديم كانت تدرج ضمن حـ61 مواد ولوازم مستهلكة).

حـ602: التموينات الأخرى.

حـ603:تغيرات المخزونات.

حـ604: مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة.

حـ605: مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال.

[1] انظر الملحق رقم 06 ص 108

ح607 المشتريات غير المخزنة من الموادوالتوريدات.

ح608 مصاريف ا لشراء ا لتابعة.

ح609: التخفيضات، والتنزيلات، والحسوماتالمتحصل عليها عنالمشتريات.

وتتمثل هنا في الاغلب في قيمة مشتريات المواد الاولية من قمح بانواعه وذرة ومواد أخرى ومجموع قيمة هذا الحساب 1418241265.71 دج [1]

2. ح61: الخدمات الخارجية، أي الخدمات المستلمة من الغير (يقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم ح 62)، ويندرج تحته الحسابات التالية:

ح611:التقاول العام.

ح613:الإيجارات.

ح614:الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة.

ح615: الصيانة والتصليحات، والرعاية.

ح616أقساطالتأمينات.

ح617الدراسات والأبحاث.

ح618التوثيق والمستجدات.

ح619: التخفيضات، والتنزيلات، والحسوماتالمتحصل عليها عنخدمات خارجية.

يظهر هذا الحساب في جدول حسابات النتائج الخاص بالمؤسسة بقيمة 10075971.82 دج ويخص في الاغلب مصاريف الصيانة والتصليحات وكذا التامينات.

[1] انظر الملحق رقم 06 ص 108

ومما سبق فإن:

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + : الخدمات الخارجية

⟸**استهلاك السنة المالية**= ح60 + ح61 =1428317237.53 دج[1]

❖ **القيمة المضافة للاستغلال(VALEUR AJOUTEE D.EXPLOITATION)** وهي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة الماليةواستهلاك السنة المالية

⟸**القيمة المضافة للاستغلال** = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

= ح70 + ح71 + ح73+ ح74– (ح60 + ح61 + ح62)

=207896530.06 دج[2]

❖ **إجمالي فائض الاستغلال(EXCEDENT BRUT D.EXPLOITATION)** وهو القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، أي:

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – ح 63 – ح64

والملاحظ هنا هو أن إجمالي فائض الاستغلالفي النظام المحاسبي المالي الجديد يختلف عن نتيجة الاستغلال في المخطط المحاسبي الوطني القديم نظرا لكونه لم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات الماليةولم يطرح مخصصات الاهتلاك والمؤونات، حيث أوجد النظام المحاسبي الجديد مستويين جديدين وهما: النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

والفائض الاجمالي للستغلال للمؤسسة كانت قيمته تساوي 99364856.65 دج[3]

[1] انظر الملحق رقم 06 ص 108
[2] نفس المرجع
[3] نفس المرجع

❖ **النتيجة العملياتية(RESULTAT OPERATIONNEL)** عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات، أي أن:

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + ح 75 – ح 65 – ح 68 + ح 78.

النتيجة العملياتية =84568945.41 دج[1]

❖ **النتيجة المالية: (RESULTAT FINANCIER)** وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية:

النتيجة المالية = ح67 – ح 66.

النتيجة المالية = 1443058.12 دج

❖ **النتيجة العادية قبل الضرائب:(RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS)** وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة.

النتيجة العادية قبل الضرائب=86012003.53 دج[2]

❖ **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:(RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES)** وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

لكن في هذه الحالة وكون هذه المؤسسة هي فرع من المؤسسة الام فان الضرائب يتم حسابها في المؤسسة الام لذا فان النتيجة الصافية للانشطة العادية هي نفسها النتيجة العادية قبل سن الضرائب.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب

[1] انظر الملحق رقم 06 ص 108

[2] نفس المرجع

❖ **النتيجة غير العادية:(RESULTAT EXTRAORDINAIRE)** وهي عبارة عن الفرق بين ح77 عناصر غير عادية (المنتجات) وح67 عناصر غير عادية (الأعباء) حيث يقابلها في المخطط المحاسبي القديم نتيجة خارج الاستغلال.

النتيجة غير العادية = ح77 – ح67.

لم نلاحظ وجود انشطة غير عادية او انشطة خارج نشاطات المؤسسة ومنه فان النتيجة غير العادية كانت مساوية للصفر.

❖ **صافي نتيجة السنة المالية:(RESULTAT NET DE L'EXERCICE)** وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.

وبما ان **النتيجة غير العادية =0** فان**صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية**

=86012003.53 دج[1]

والملاحظ أن هناك فرقا شاسعا بين جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم وحساب النتائج في النظام المالي المحاسبي الجديد ذكرنا بعضها سالفا ومن بين أوجه الاختلاف:

- يفرقحسابالنتيجةبينتيجة العمليات النتيجةالمالية وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في جدول حسابات النتائج.
- النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في المخطط المحاسبي الوطني أين كانت تخصص المجموعة08 للنتائج.
- تحسب الضريبة في حساب النتائج على أساس النتيجة العادية ثم تضاف النتيجة العادية إلى الصافي، بينما في جدول حسابات النتائج كان يتم فرض الضريبة على مجموع نتيجتي الاستغلال وخارج الاستغلال.
- أوجد النظام المحاسبي المالي تصنيفا جديدا للأعباء بالإضافة إلى تصنيفها حسب طبيعتها وذلك حسب وظيفتها الشيء الذي لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي القديم وهو ما سنتعرف عليه في النقطة الموالية.

[1] انظر الملحق رقم 06 ص 108

– ومما جاء به النظام المحاسبي المالي بالنسبة لحساب النتائج إظهاره لمعطيات السنة السابقة لغرض المقارنة وهو ما لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي الوطني القديم.

ثانيا :الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج (حسب الوضائف):

- ❖ هامش الربح الإجمالي: وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – كلفة المبيعات.

- ❖ النتيجة العملياتية: وهي هامش الربح الإجمالي مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء الأخرى العملياتية.

النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العملياتية الأخرى - التكاليف التجارية - الأعباء الإدارية - والأعباء الأخرى العملياتية.

- ❖ النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات + منتجات مالية – أعباء مالية.
- ❖ النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.
- ❖ النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء الغير العادية + المنتوجات غير العادية.

خاتمة الفصل:

من خلال اجرائنا للدراسة الميدانية اتضح لنا ان تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية كان له مجموعة من التأثيرات على البيانات المالية لهذه المؤسسات رغم ان هذه الاخيرة ونخص بالذكر المؤسسة محل الدراسة لم تقم باستعمال النظام المحاسبي المالي وتطبيقه على اكمل وجه الا ان التغيرات ظهرت على قوائمها المالية مقارنة بالقوائم المالية للسنوات الماضية ،وذلك لكون مبادئ النظام المحاسبي المالي تختلف عن مفاهيم ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ومن بين هذه المبادئ مبدأ التقييم على اساس القيمة العادلة هذا الاخير الذي كان له الاثر البليغ في تقييم العناصر المكونة للميزانية وكذا نظرته للعناصر المكونة لهذه القوائم وكيفية ترتيبها .....الخ.

فيما يخص القوائم المالية فقد وجدنا ان التغير طال الكم والكيف فقد اصبحت القوائم خمسة والتي هي : الميزانية ، جدول حساب النتائج ،جدول تدفقات الخزينة ، جدول التغيرات في الأموال الخاصة ، و الملاحق.

اما كيفا فالميزانية مثلا والتي كانت هي محل الدراسة اصبحت عبارة عن اصول متداولة واصول ثابته اما عناصر الخصوم فاصبحت اموال خاصة وخصوم متداولة وثابته وكذا جدول حسابات النائج حيث تغيرت المعلومات المستقات منه وكذا الحسابات المكونه له.

اضافة الى التغيرات المذكورة مسبقا فانه هناك بعض العناصر التي اصبحت غير موجودة في النظام المحاسبي المالي مثل المصاريف الاعدادية ومؤونة الخسائر والاعباء وهناك عناصر لم تكن تحتسب ضمن الميزانية مثل الضريبة على النتيجة المؤجلة ،وكذا تغيرات في القيم نشأت عن اعتماد تقييم بعض العناصر بطريقة البقيمة العادلة.

الخاتمة

الخاتمة

بعد الانتهاء من عرض وتقديم الجوانب النظرية والتطبيقية لموضوع الدراسة"أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون فرجيوة - "، فإنه سيتم فيما يلي الانتقال إلى عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الجانب النظري والتطبيقي لهذه الدراسة،و تفسير هذه النتائج وهذا على ضوء فرضيات البحث، ليتم في الأخير وبناءا على ما تم التوصل إليه من نتائج تقديم جملة من الاقتراحات للمسؤولين والعاملين بالمؤسسة ميدان الدراسة وكذا فتح آفاق جديدة للبحث.

أولا: النتائج:

من خلال الجانب النظري للدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية:

- للجزائر خبرة في مجال التنميط المحاسبي;
- المخطط المحاسبي الوطني عجز عن مواكبة التطورات مما اجبر السلطات على التخلي عليه;
- النظام المحاسبي المالي هو نتاج توافق للمعايير المحاسبية الدولية وليس توحيدا ;
- التغيرات اثر اعتماد النظام المحاسبي المالي مست المضمون والشكل;
- ظهرت حسابات جديدة في النظام المحاسبي المالي تماشيا مع التطورات الاقتصادية;
- النظام المحاسبي المالي يقر بإعادة تقييم أصول المؤسسة عند نهاية كل دورة ;
- بعض الحسابات ألغيت من النظام مثل المصاريف الإعدادية.

من خلال الجانب التطبيقي للدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية:

- تطبيق النظام المحاسبي المالي احدث تغيرا في حصيلة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية;
- القوائم المالية للمؤسسات تغيرت وتغيرت معها مكوناتها وترتيبها وهذا ما يساعد مستعملي هذه القوائم من المساهمين ومستثمرين محتملين;
- طريقة عرض القوائم المالية تسهل على المستثمر قرار استثماره من عدمه;

- عدم وضوح قرارات السلطات العليا للمؤسسة الأم صعب على إطاراتها طريقة معالجة الميزانية حيث أن القرار جاء بعرض القوائم المالية بالنظامين القديم والجديد مما أربك الإطارات وأضاع كثير من الوقت؛
- ضعف تكوين إطارات المؤسسة وضيق وقت التكوين لديهم أدى إلى عدم قدرتهم على تطبيق النظام المحاسبي المالي بحذافيره؛

ثانيا :الحكم على فرضيات البحث:

الفرضية الأولى : نعم التنميط المحاسبي في الجزائر مر بعدة مراحل وللجزائر خبرة في هذا المجال.

الفرضية الثانية:النظام المحاسبي مقتبس من فلسفة المعايير الدولية وهي مختلفة عن ما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني.

الفرضية الثالثة:النظام المحاسبي المالي جاء ليغطي العجز في الإطار المفاهيمي والجانب التطبيقي(التقني) للمخطط المحاسبي الوطني .

ثالثا: الاقتراحات.

وفي الأخير يمكن القول أن التكوين الذي أصبح اليوم ضرورة لا يمكن للمؤسسات بصفة عامة والمؤسسة الصناعية بصفة خاصة أن تفر منها إذا ما أرادت هذه المؤسسة أن تبقي مستويات إنتاجيتها في مستوى مرتفع ومنه السماح لها من منافسة المؤسسات المحلية والمؤسسات الأجنبية في ظل واقع اقتصادي ليبرالي يفرض عليها التفطن واليقظة والتخطيط الجيد للمستقبل لإعداد نفسها لمواجهة المنافسة مع الغير .

لذا وجب علينا أن نقدم للمؤسسة محل الدراسة مجموعة من الاقتراحات ونخصها إلى المسؤولين والإطارات الفاعلة فيها:

- يجب على المؤسسة أن تقوم بعمل تربصات دورية لإطاراتها من اجل التحكم في أبجديات النظام المحاسبي المالي؛
- وجوب خلق قسم خاص بالمحاسبة التحليلية لان النظام المحاسبي المالي يهتم بها كثيرا؛
- تخصيص اكبر قدر ممكن من الموارد المادية والبشرية من اجل مواكبة مختلف التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي مع التركيز على بحوث الدراسات والتطوير للحصول على أنجع الطرق المحاسبية لتخفيض التكاليف؛
- يجب عليها أن تفرض على المؤسسات الاقتصادية فهم وإدراك مبادئ النظام المحاسبي المالي قبل تطبيقه.

رابعا :آفاق الدراسة.

بعد انتهاء هذه الدراسة نرى أنها قد تفتح الأفاق لدراسات لاحقة مثل:

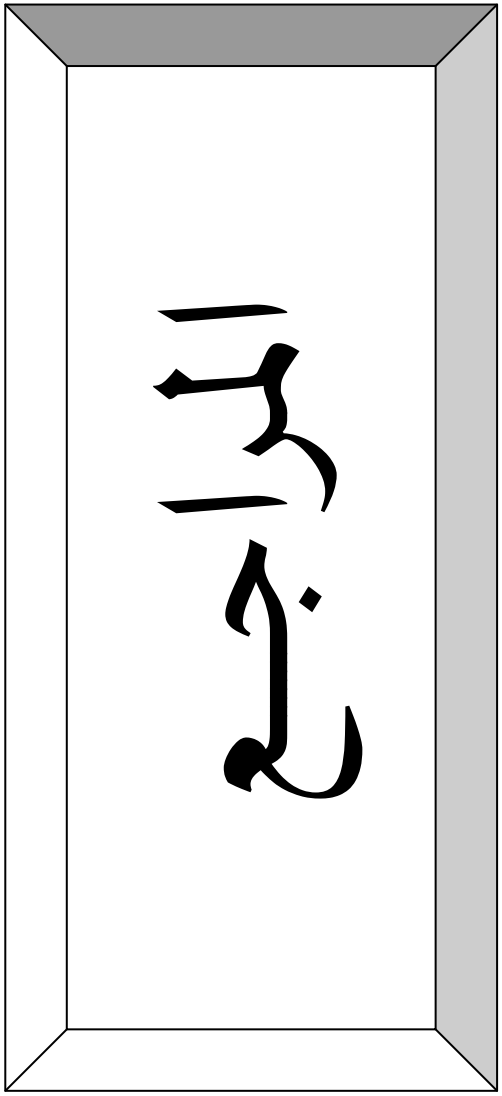
- مدى قدرة المؤسسات الجزائرية على تطبيق مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي;

- دور النظام المحاسبي المالي في شفافية ومصداقية القوائم المالية;

- دور النظام المحاسبي المالي في الحد من التهرب الضريبي;

- مدى تأثير النظام المحاسبي المالي على نجاح وتطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

-النظام المحاسبي المالي وأثره على تطور الاستثمار الأجنبي.



مراجع باللغة العربية:

كتب:

1. أحمد محمد نور ،مبادئ المحاسبة المالية،الدار الجامعية،مصر،2000 .
2. فكري عبد الحميد عشماوي، اساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، 1983.
3. محمد أحمد خليل ومحمود شوقي عطا الله وآخرون، مقدمة في علم المحاسبة، دار النهضة العربية، بيروت،1982.
4. كمال عبد العزيز النقيب،المدخل المعاصر الى علم المحاسبة،الطبعة الاولى،دار وائل للنشر،الاردن،2004.
5. محمد المبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة و النشر و التوزيع،2005.
6. أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية، 2004.
7. نعيم دهمش: مبادئ المحاسبة، معهد الدراسات المصرفية، الطبعة 1.
8. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2008.
9. طارق عبد العال، موسوعة المعايير المحاسبية، جزء الأول، جامعة عين الشمس، 2003/2002،ص191.
10. رضوان حلوة حنان،تطور الفكر المحاسبي،دار الثقافة، الأردن،2009.
11. رضوان حلوة حنان وآخرون،أسس المحاسبة المالية،دارالحامد،الطبعةالأولى،الأردن، 2004.
12. طارق عبدالعال حماد ،دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة،الدار الجامعية،مصر،2006.
13. هوام جمعة،تقنيات المحاسبة المعمقة وفق الدليل المحاسبي الوطني ،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2002.
14. يوسف قريشي وألياس بن ساسي،التسيير المالي :دروس وتطبيقات،الأردن :دار وائل،2006 .
15. طلال محمد الحجاوي وآخرون،أساسيات المعرفة المحاسبية،دار اليازوري العلمية،عمان،2009.

الرسائل والاطروحات:

1. عادل عاشور، أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2005-2006.
2. مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ،-حالة الجزائر-رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر،2004.

مداخلات ومقالات:

1. بن رجم محمد خميس، مداخلة بعنوان: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي: النظام المحاسبي والمالي،جامعة سعد دحلب البليدة،يومي 13 و15 اكتوبر،2009.
2. بعلوج بو العيد، العولمة والمتطلبات المحاسبية والماالية ، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007 .
3. براقي تيجاني، التطورات الاقتصادية، الحديثة المؤثرة على الاطار العلمي للنظرية المحاسبية، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007 .

4. مداني بلغيث،التوافق المحاسبي ، مجلة الباحث، نصف شهرية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة ، العدد الرابع، 2006، ص ص 117-118ص ص 111-113.
5. معتصم دحو،مداخلة بعنوان: أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS بالجزائر (النظام المحاسبي المالي الجديد)، : الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي: النظام المحاسبي والمالي،جامعة سعد دحلب البليدة،يومي 13 و15 اكتوبر،2009.

قوانين ومراسيم:

1. قانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي ، و القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها
2. الجريدة الرسمية ،المرسوم التنفيذي رقم08-156،العدد27،الجزائر،2008،المادة06، ص11.
3. قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 ،يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد19 / 46 ،25 مارس 2009.
4. المادة من الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 29-12-1996 والمتعلق بتعديل القانون التجاري في 26-09-1975.

مواقع الانترنيت:

1. التطور التاريخي للمحاسبة ، من موقع الانترنتhttp://www.startimes2.com/f:aspx?t=9427189.
2. المحاسبة من منظور تاريخي، من موقع الانترنت http://www.montdyatna.com/vb/t19255.html، تاريخ التحميل 17 أوت 2009.
3. *almohasb1.blogspot.com/.../1-historical-development-of-accounting.html , 7l12l2008*

مراجع باللغة الفرنسية:

Les ouvrage:

1. D. Saci, comptabilité d'entreprise et système économique ,OPU ,Alger ,1991.
2. J.Richard et C.Collectte, systeme comptable français et normes IFRS, Dunod Z eme edition, paris, 2005.
3. Jean BARREAU et Jacqueline DELAHAYE , Gestion financière : manuel et applications ,Paris :Dunod ,2001 .
4. Christian et Mireille ZAMBOTTO , Gestion financière , Paris :Dunod ,1999.

Les mémoires :

1. Merouani Samir, l'application des normes IFRS en Algérie, Mémoire de fin d'étude, I.E.D.F, Koléa, tipaza, 2006.

Les site web:

1. Les Nouvelles Normes Comptables, http://www.cerpeg.acversailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv_normes.pdf

فهرس المحتويات:

المقدمة:

الفصل الأول: التنميط المحاسبي في الجزائر و مراحله.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة ومراحل التنميط المحاسبي في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة ودورها.

المطلب الثاني: تطور المحاسبة تاريخيا

المطلب الثالث: دراسة مراحل التنميط المحاسبي في الجزائر.

المبحث الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الأول: النقائص المتعلقة بالجانب النظري.

المطلب الثاني: النقائص المتعلقة بالجانب التطبيقي.

المبحث الثالث: التوافق المحاسبي الدولي وأثره على مسار التنميط المحاسبي في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي.

المطلب الثاني: لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

خلاصةالفصل

الفصل الثاني: القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي والعناصر الأخرى المكونة للقوائم المالية.

المطلب الأول: عرض النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: تقديم العناصر الأخرى المكونة للقوائم المالية.

المبحث الثاني: تقديم الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: العناصر المكونة لأصول الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: العناصر المكونة للخصوم حسب النظام المحاسبي المالي.

خلاصةالفصل

الفصل الثالث: التغير الحاصل في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مطاحن بني هارون –فرع فرجيوة-

المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الإنتاجية التجارية فرجيوة

المطلب الأول : تقديم المؤسسة تاريخها وأهدافها

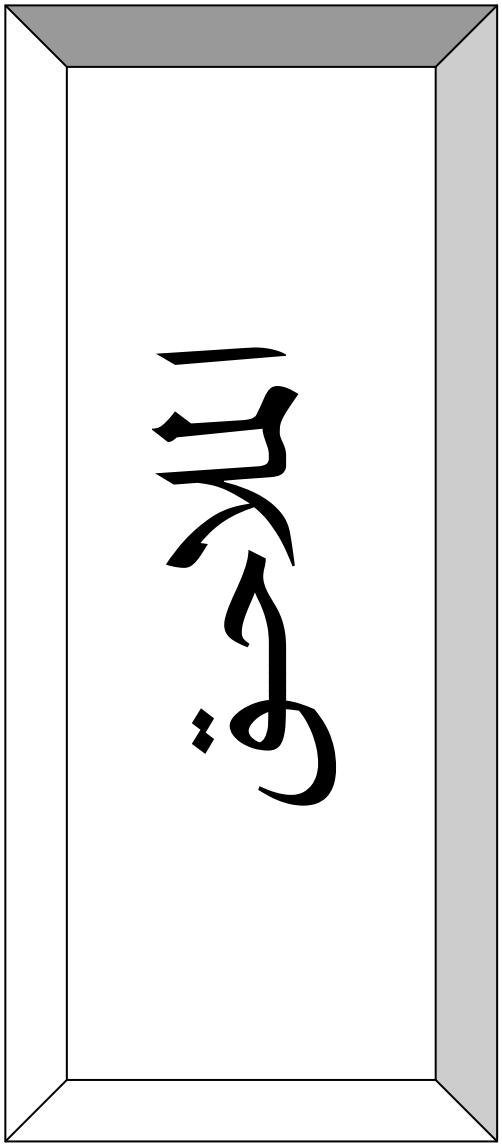
المطلب الثاني: تنظيم المؤسسة.

المبحث الثاني: دراسة و تحليل القوائم المالية للمؤسسة التجارية و الإنتاجية

المطلب الأول : دراسة الميزانية

المطلب الثاني : دراسة جدول حسابات النتائج لسنة 2010

خلاصةالفصل


الملاحق

ملحق رقم 01: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من ..... إلى .....

البيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن _ 1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
تحصيلات المقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصايف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الاستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية			
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتاتية من القروض			
تسديدات القروض أوالديون الاخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تاثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير الحزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

ملحق رقم 02 : جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من ..... إلى .....

البيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن _ 1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات (تسويات) لـ:			
. الاهتلاكات و المؤونات			
. تغير الضرائب المؤجلة			
. تغير المخزونات			
. تغير الزبائن و حسابات الحقوق الأخرى			
. تغير الموردين و الديون الأخرى			
. نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (التجميع) (1)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تاثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)			
تغير الحزينة خلال الفترة			

ملحق رقم 03: عناصر الاصول للميزانية الختامية 2010 حسب النظام المحاسبي المالي

SSIER : 430000 GROUPE SNIDE
GANISME : FILIALE
RESSE :
LLE :

ETABLI LE : 04/01/1980
EXERCICE : 10
ARRETEE AU : 31.12.10
TABLEAU N° : 01-B

DESIGNATION DES COMPTES	Note	MONTANT BRUT Ex.10	PROV/AMMORT Ex.10	MONTANT NET Ex.10	MONTANT NET
ACITF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecarts d'acquisition (Goodwill)		0.00	0.00	0.00	
Immobilisations Incorporelles		0.00	0.00	0.00	
Immobilisations Corporelles		2 034 127 304.45	1 778 430 413.03	255 696 891.42	265 468
Immobilisations en Cours		0.00	0.00	0.00	
IMMOBILISATION FINANCIERE.....					
Titres Mis en Equivalence		0.00	0.00	0.00	
Titres filiales		0.00	0.00	0.00	
Autres Particip. Créances Rattach.		0.00	0.00	0.00	
Autres titres immo		0.00	0.00	0.00	
Prets autres actifs financiers		0.00	0.00	0.00	
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 034 127 304.45	1 778 430 413.03	255 696 891.42	265 468
ACTIF COURRANT					
Stocks et En Cours		154 508 908.58	8 574 949.86	145 933 958.72	244 342
Créances et Emplois Assimilés					
Primes / Indemnités Parafisc Cereal		56 325 100.62	0.00	56 325 100.62	56 325
Clients		49 024 753.34	23 147 545.94	25 877 207.40	31 551
Groupe et associés		0.00	0.00	0.00	
Autres Débiteurs		6 226 408.50	0.00	6 226 408.50	6 020
Impots		119 237.37	0.00	119 237.37	62
Autres Actifs Courants		11 241.20		11 241.20	3
Disponibilités et Assimilés.....					
Placements et autres Actifs Fin		0.00		0.00	
Trésorerie		43 517 626.95	0.00	43 517 626.95	44 482
TOTAL ACITF COURANT		309 733 276.56	31 722 495.80	278 010 780.76	382 788
TOTAL GENERAL ACTIF		2 343 860 581.01	1 810 152 908.83	533 707 672.18	648 257

ملحق رقم 04: عناصر الاصول للميزانية الختامية 2010 حسب المخطط المحاسبي الوطني

)SSIER : 430000 GROUPE SMIDE
)GANISME : FILIALE
)RESSE : FERDJIUDA
'LLE :

ETABLI LE : 04/01/1980
EXERCICE : 2010
ARRETEE AU : 31.12.2010
TABLEAU N° : 01-A

)ESIGNATION DES COMPTES	MONTANT BRUT	AMORT/PROVIS	MONTANT NET	TOTAL PARTIEL
2 - INVESTISSEMENT				
20 - FRAT.RELA.AU PACT.SOCIALI				
21 - FONDS COMMERCE				
22 - TERRAINS UNITES IND	232323149.86		232323149.86	
24 - BAT.INDUSTRIELS	1742139228.81	1718765487.25	23373741.56	
25 - LOGEMENT PERSONNEL	59664925.78	59664925.78		
27 - FRAI.ETUDES				
28 - FRAIS DE 1ER ETABLISSEMEN				
T O T A L - 2 -	2034127304.45	1778430413.03	255696891.42	255696891.42
3 - STOCKS				
10 - MSES HUILE				
11 - BLES DUR	150686608.58	8574949.86	142111658.72	
13 - PRODUITS SEMI OUVRES				
15 - PROD FINI SEM SUP VRAC	3822300.00		3822300.00	
16 - DECHETS BLES				
17 - STOCK EXT.MSES SONAREM				
T O T A L - 3 -	154508908.58	8574949.86	145933958.72	145933958.72
4 - CREANCES				
11 - PRIMES INDEMNITES OAIC	56325100.62		56325100.62	
12 - TITRES PARTICIPATION				
13 - AVANCES FNS LOCAUX	15908.50		15908.50	
14 - ASSOCIES (APPORTS)				
15 - UU	119237.37		119237.37	
16 - YY	6210500.00		6210500.00	
17 - CLIENTS COMPTANTS	49024753.34	23147545.94	25877207.40	
18 - CAISSE RECETTE CENTRES ET	43517626.95		43517626.95	
10 - CPT DEB CPT COURANT OAIC	11241.20		11241.20	
T O T A L - 4 -	155224367.98	23147545.94	132076822.04	132076822.04
TOTAL GENERAL ACTIF	2343860581.01	1810152908.83	533707672.18	533707672.18

ملحق رقم 05: عناصر الخصوم للميزانية الختامية 2010 حسب النظام المحاسبي المالي

B I L A N P A S S I F < 10 >

DOSSIER : 430000 GROUPE SMIDE — ETABLI LE : 04/01/1980
ORGANISME : FILIALE — EXERCICE : 10
ADRESSE : — ARRETEE AU : 31.12.10
VILLE : — TABLEAU N° : 01-B

DESIGNATION DES COMPTES	NOTE	MONTANT NET Ex. 10	MONTANT NET Ex. 09
CAPITAUX PROPRES			
Capital Emis		0.00	0.00
Primes et Reserves Consolidées (1)		0.00	0.00
Ecarts de Réevaluation		0.00	0.00
Ecarts d'equivalence		0.00	0.00
Résutlat Net (Res Net Part Groupe		86 012 003.53	67 830 538.86
Repport à Nouveau		0.00	0.00
Autres Capitaux Propres (Diff Cons		0.00	0.00
Subv. rec. Char et Prod / Avance		0.00	0.00
Liasons inter-unités		- 143 403 402.51	35 045 911.38
Part de la société consolidante (1)		-57 391 398.98	102 876 450.24
Part des minoritaires (2)			
TOTAL I		-57 391 398.98	102 876 450.24
PASSIFS NON COURRANTS			
Emprunts et Dettes Financières			
Emprunts d'Investissements		305 081 283.00	305 081 283.00
Autres Dettes Non Courantes		0.00	0.00
Créditeurs Financièrs		186 000 548.42	182 373 965.90
Dette rattachées a des Particip		0.00	0.00
Impots		0.00	0.00
Provisions		9 461 490.38	1 087 531.93
TOTAL II		500 543 321.80	488 542 780.83
PASSIFS COURRANTS			
Taxes et Red Para Fisc. Céréal.		28 229 082.13	28 229 082.13
Fournisseurs et Comptes rattachés		53 274 135.14	19 631 500.77
Operation groupe		0.00	0.01
Impots		4 168 642.10	2 425 663.25
Créditeurs Financiers Passif Cour.		0.00	0.00
Autres Dettes		4 883 889.99	6 551 852.77
Trésorerie Passif		0.00	0.00
TOTAL III		90 555 749.36	56 838 098.93
TOTAL GENERAL PASSIF		533 707 672.18	648 257 330.00

ملحق رقم 06:جدول حسابات النتائج 2010 حسب النظام المحاسبي المالي

COMPTE DE RESULTAT du : 01 Janvier 2010 au : 31 DECEMBRE 2010

DOSSIER : 430000 GROUPE SMIDE — ETABLI LE : 04/01/198
ORGANISME : FILIALE — EXERCICE : 2010
ADRESSE : — ARRETEE AU : 31.12.10
VILLE : — TABLEAU N° : 01-B

DESIGNATION DES COMPTES	NOTE	MONTANT NET Ex. 10	MONTANT NET Ex. 09
Chiffre d'Affaires		1 620 374 292.59	1 449 321 391.85
Variaton Stocks Prod. Finis en Cour		-8 755 525.00	8 753 320.00
Production Immobilisé		0.00	0.00
Subvention d'Exploitation		0.00	0.00
Cessions Inter-unités		24 595 000.00	7 991 800.00
I. Production de l'Exercice		1 636 213 767.59	1 466 066 511.85
Achats Consommés		1 418 241 265.71	1 287 510 039.36
Services Exterieurs et Autres Cons.		10 075 971.82	13 389 028.50
II. Consommations de l'Exercice		1 428 317 237.53	1 300 899 067.86
III. Valeur Ajoutée d'Exploit.		207 896 530.06	165 167 443.99
Charges du Personnel		103 476 268.16	96 617 652.41
Impots; Taxes Versements Assimilés		5 055 405.25	3 913 644.66
IV. Excedent Brut d'Exploitation		99 364 856.65	64 636 146.92
Autres Produits Opérationnels		119 752.42	236 648.26
Autres Charges Opérationnels		33 710 299.59	38 292 120.45
Dotations aux Ammortis. et Provis.		18 279 389.78	10 887 939.83
Reprise / Pertes de Valeur Prov.		37 074 025.71	43 113 427.62
V. Resultat Opérationnel		84 568 945.41	58 806 162.52
Produits Financiers		5 069 640.65	9 024 376.34
Charges Financieres		3 626 582.53	0.00
VI. Resultat Financier		1 443 058.12	9 024 376.34
VII. Resultat Odinaires Av. Impots		86 012 003.53	67 830 538.86
Impots Exigibles / Résultats Ordin.		0.00	0.00
Impots Différés (Var.) / Res. Ord.		0.00	0.00
Total Produits Acitivités Ord.		1 678 477 186.37	1 510 449 164.07
Total Charges Activités Ordinaires		1 592 465 182.84	1 450 610 425.21
VIII. Résultat Net Activités Ord.		86 012 003.53	59 838 738.86
Eléments Extraordinaires (Prod)		0.00	0.00
Eléments Différés (Var.) (Charges)		0.00	0.00
XI. Résultat Extraordinaire		0.00	0.00
X. Résultat Net Exercice		86 012 003.53	59 838 738.86

رئيس مصلحة المحاسبة
شرافة عبد السلام

مدير الوحدة الإنتاجية
يوسف نور الدين

الملخص

يندرج هذا البحث في إطار مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة والمالية تحت عنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة الاقتصادية، حيث أظهرنا فيه مدى تأثر مكونات البيانات المالية إثر اعتماد النظام المحاسبي المالي وقد قمنا بالتطرق في بحثنا الى كل من المحاسبة الدولية وعملية التنميط المحاسبي في الجزائر، لننتقل بعدها الى دراسة نقائص المخطط المحاسبي الوطني ونصل بعدها الى ضرورة الاستغناء عنه، أما في الفصل الثاني فقد قمنا بدراسة النظام المحاسبي المالي بالتفصيل وننتقل بعدها الى دراسة التغيرات في القوائم المالية مركزين على الميزانية،كل هذا كان بالاعتماد على ما استطعنا جمعه من المراجع رغم شحها وندرتها،كما قمنا بتعزيز هذا البحث بدراسة ميدانية كانت مؤسسة مطاحن بني هارون وحدة فرجيوة ميداننا لها.

الكلمات المفتاحية للموضوع: المحاسبة الدولية،المعايير المحاسبية الدولية،النظام المحاسبي الوطني،التوحيد،النظام المحاسبي المالي،القوائم المالية،مطاحن بني هارون.

قائمة المصطلحات

American Accounting Association	AAA
The Securities Exchange Commission	SEC
Accounting Principles Board	APB
Financial Accounting Standards Board	FASB
national association of accounting	NAA
The Cost Accounting Standards Board	CASB
The Canadian Institute of Chartered Accountants	CICA
The International Federation of Accountant	IFAC
The International Accounting Standards Committee	IASC
UNE	لجنة الأمم المتحدة عبر الدول
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية
AIC	مؤتمرات المحاسبة الأمريكي
UEC	مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين و الماليين
CAPA	مؤتمرات الاتحاد الإقليمي لمحاسبي آسيا و المحيط الهادي
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية
IOSCO	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل
IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
PCN	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	النظام المحاسبي المالي