الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية
الفرع: علوم التسيير
التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة

أثر تطبيق SCF على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأشغال الطرق ألطرو سكيكدة – فرع ميكاثوب-

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبة: بولعبايز وفاء

الأستاذة المشرفة: د. قمري زينة

الأستاذة المشرفة المساعدة: بوعنينبة وهيبة

أعضاء لجنة المناقشة

اسم و لقب الخبير	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية
أ. بوعنينبة وهيبة	مشرفا	أستاذة مساعدة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
أ. فروم محمد الصالح	رئيسا	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
أ. عناني عبد الله	ممتحنا	أستاذة مساعدة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

السنـــة الجامعيـــــــة : 2014/2013

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

الشكـــــــــــــــــــــــــــــــر

الحمد لله عز وجل على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، والشــكر الجزيل له على أن منحني الصبر ويسر لي ووفقني لإتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيــل الشــكر والعرفــان للأســتاذتين المشــرفتين بوعنينبة وهيبة وقمري زينة علــى إشــرافهما علــى هــذه المذكرة، وتوجيهاتهما القيمة والوقــت والجهــد المبــذول طوال فترة إنجازها.

كما أشكر السيد حداد أحمد وطقيق إبراهيم، والآنسة أمال،

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الإهـــــــــــــــــــــــــــــداء

أهدي هذا العمل

إلى والدي الكريمين الذين منحاني كل شيء

بدعواتهما وصبرهما معي وعلي.

إلى عائلتي صغيرا وكبيرا، خاصة شقيقاتي فتيحة

وفاطمة الزهراء، والبراعم وائل، آية ملاك وسرين.

إلى رفيقات الدرب: إيمان، سارة ونور الهدى.

إلى كل من جعلوني مهمة في حياتهم.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة
الجداول و الأشكال

فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1-2)	المستخدمين للقوائم المالية واحتياجاتهم	63
(1-3)	ميزانية جانب الأصول في 2009/12/31 حسب PCN	100
(2-3)	ميزانية الخصوم في تاريخ 2009/12/31 حسب PCN	101
(3-3)	جدول حسابات النتائج في 2009/12/31 حسب PCN	102
(4-3)	ميزانية جانب الأصول في 2009/12/31 حسب SCF	103
(5-3)	ميزانية الخصوم في تاريخ 2009/12/31 حسب SCF	104
(6-3)	جدول حسابات النتائج في 2009/12/31 حسبSCF	105
(7-3)	جدول اهتلاك الخزان حسب PCN وحسبSCF	109
(8-3)	المقارنة بين حسابات المخزون في PCN وSCF	111
(9-3)	المقارنة بين حسابات الإنتاج حسب SCF و PCN	117
(10-3)	مقارنة حسابات استهلاك السنة المالية حسب SCF و PCN	117
(11-3)	جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة في 2009/12/31	120
(12-3)	جدول التغيرات في الأموال الخاصة لسنة 2009	121
(13-3)	تطور التثبيتات والأصول غير الجارية	122
(14-3)	جدول الاهتلاكات	123
(15-3)	جدول المؤونات	123

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

فهرس الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1-1)	لجنة المعاير المحاسبية الدولية	27
(2-1)	مكونات النظام المحاسبي المالي	40
(1-2)	أنواع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري	57
(2-2)	العمليات المتعلقة بالأنشطة في جدول حساب النتائج	71
(3-2)	التدفقات الداخلة والخارجة المصنفة على أساس النشاط	76
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو	94
(2-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية	97

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات: **الصفحة**

الشكر.....I

الإهداء.....II

فهرس الجداول.....IV

فهرس الأشكال.....V

فهرس المحتويات.....VII

مقدمة..... أ

الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية..... 16

تمهيد.....17

المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية.....18

المطلب الأول : التوافق المحاسبي.....18

المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبة الدولية.....22

المطلب الثالث: لجنة إعداد المعايير المحاسبية الدولية.....25

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر.....30

المطلب الأول: المخطط المحاسبي الوطني (PCN).....30

المطلب الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني وإجراءات إصلاحه.....34

المطلب الثالث: تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF).....39

خلاصة.....52

الفصل الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.....54

تمهيد.....54

المبحث الأول: مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية).....55

المطلب الأول :تعريف القوائم المالية وأهدافها.....55

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية.....59

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث: مستخدموا القوائم المالية.....61
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.....64
المطلب الأول: الميزانية.....64
المطلب الثاني: جدول حساب النتائج.....69
المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة.....73
المطلب الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة.....77
المطلب الخامس: ملحق القوائم المالية.....79
المبحث الثالث: مقارنة القوائم المالية وفق SCF وPCN.....80
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام.....80
المطلب الثاني: القوائم المالية.....81
المطلب الثالث: التقييم والتسجيل المحاسبي.....83
خلاصة 87
الفصل الثالث: أثر تطبيق SCF على القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لأشغال الطرق ألطرو سكيكدة (فرع ميكاثوب).....88
تمهيد 89
المبحث الأول: عرض عام للمؤسسة.....90
المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميكاثوب – فرع ألطرو–.....90
المطلب الثاني : أهداف مؤسسة ميكاثوب – فرع ألطرو– 92
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميكاثوب – فرع ألطرو–.....93
المبحث الثاني: تسيير الانتقال منPCN إلى SCF.....98
المطلب الأول: التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي في المؤسسة.....98
المطلب الثاني: التحضير للانتقال من PCN إلى SCF.....99
المبحث الثالث: الاختلافات الموجودة بين PCN وSCF في القوائم المالية للمؤسسة.....107
المطلب الأول: المقارنة بين الميزانية في PCN والميزانية في SCF.....107

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: المقارنة بين جدول حسابات النتائج في PCN وفي SCF.....116
المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق.....119
خلاصة.....124
خاتمة.....126
قائمة المراجع.....129
قائمة المختصرات
الملاحق
الملخص

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

مقدمة

مقدمـــة:

تعتبر القوائم المالية الصورة التي تعكس الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة خـــلال فتـــرة زمنية معينة، يتم إعداد وعرض هذه القوائم المالية على أساس مجموعة من المعايير المحاسبية التـــي تختلف من بيئة محاسبية إلى أخرى. وهذا راجع لاختلاف عوامل البيئة المحاسبية المؤثرة فيها.

ونظرا للنمو الكبير والملحوظ في التجارة الدولية والانتشار الواسع والسريع للمؤسسات متعددة الجنسيات ومؤسسات المحاسبة الدولية وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم، أظهر أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات صادقة، مقروءة ومفهومة لهؤلاء المســـتخدمين، وحتى يتحقق ذلك لا بد من وجود أكبر قدر ممكن من التوافق بين أسس إعداد القوائم الماليـــة ومـــا تحتويه من معلومات.

وهو ما جعل الكثير من المنظمات والهيئات الدولية تهتم بموضوع التوافق المحاسبي الـــدولي في الممارسات المحاسبية، حيث نتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة والتـــي خلصـــت جميعها في نتيجة واحدة هي تبني المعايير المحاسبية الدولية.

ونظرا لتوجه الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، والانفتاح على العالم الخارجي والإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها كتحرير التجارة الخارجية واتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي، كل ذلك استدعى القيام بالعديد من الإصلاحات، حيث مست هذه الإصلاحات العديد من الجوانب، مـــن بينها إصلاح النظام المحاسبي بتغيير المخطط المحاسبي الوطني الذي وضع حسب معايير الاقتصـــاد الموجه ولتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، وإحلال محله النظام المحاسبي المـــالي المســـتوحى مـــن المعايير المحاسبية الدولية، من أجل توحيد اللغة المحاسبية وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية، وقـــد كان أول تطبيق له في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بداية 2010.

1- إشكالية البحث:

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على طريقة عرض القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية؟

وللإجابة على إشكالية البحث قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- ما هي دواعي ومبررات الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
- ما هو النظام المحاسبي المالي وهل يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية؟
- ما هي أهداف القوائم المالية التي أقرها النظام المحاسبي المالي الجديد؟
- ما هي أهم التغيرات والآثار التي ستطرأ على القوائم المالية التي أعـدتها المؤسسـة محـل الدراسة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؟

2- فرضيات البحث:

من خلال هذه التساؤلات جاءت جملة من الفرضيات التالية:

- النظام المحاسبي المالي جاء ليغطي نقائص المخطط المحاسبي الوطني، وهو مستمد مـن المعايير المحاسبية الدولية؛
- القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تهدف إلى تلبيـة الاحتياجـات المختلفة لمستعمليها؛
- هناك عدة تغيرات على القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة محل الدراسة طرأت نتيجـة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

3- دوافع اختار البحث:

تتمثل دوافع اختيار البحث فيما يلي:

- حداثة الموضوع وارتباطه بالتغيرات الاقتصادية الراهنة؛
- الاهتمام المتزايد بالمحاسبة الدولية نتيجة الانفتاح الاقتصادي، وتبني سياسات العولمة وتشجيع الاستثمار الأجنبي؛
- دخول النظام المحاسبي المالي الجديد حيز التطبيق في المؤسسات الجزائرية؛
- توافق الموضوع مع التخصص العلمي المدروس، ألا وهو "مالية المؤسسة" الذي يعالج مثـل هذا النوع من المواضيع.

4- أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز اختلاف الأنظمة المحاسبية والأسباب التي أدت إلى ضرورة التوافق المحاسبي الدولي؛

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تحديد عيوب المخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى فهم النظام المحاسبي المـــالي ومـــدى ترابطه بالمعايير المحاسبية الدولية، وتحديد أوجه التقارب والاختلاف بين النظامين؛
- عرض الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر وآثار تطبيق النظام المحاســبي المـــالي الجزائري على القوائم المالية التي تعدها المؤسسة محل الدراسة.

5- أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في تزامنه مع التغيرات التي طرأت في الأنظمة المحاسبية بـــالجزائر من خلال تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية وذلك ما تم تجسيده في فكرة تبني النظام المحاسبي المـــالي ومن ثم دخوله الفعلي حيز التطبيق في مختلف المؤسسات الجزائرية بغية تسهيل قراءة القوائم الماليـــة لمستخدمي المعلومات المالية من أجل اتخاذ القرارات الصائبة.

6- منهج الدراسة:

من أجل توضيح أكثر لموضوعنا ارتأينا الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلـــي للإلمـــام بالجانب النظري فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي والقوائم المالية والإحاطة بكل الجوانب المرتبطة بهما، إضافة إلى الاعتماد على المنهج المقارن وذلك بمقارنة القوائم المالية في المخطـــط المحاســـبي الوطني وفي النظام المحاسبي المالي الجديد، إلى جانب منهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانـــب النظري على الجانب التطبيقي.

7- حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في:

الحدود المكانية: تمت في المؤسسة الوطنية لأشغال الطرق ألطرو بسكيكدة (فرع ميكاثوب).

الحدود الزمنية: تمت دراسة حالة بالمؤسسة وذلك بإسقاط الدراسة النظرية على سنة الدراسة والمتمثلة في سنة 2009- 2010.

8- الدراسات السابقة:

سبقت بحثنا هذا عدة دراسات تناولت جوانب مختلفة من القوائم المالية منها:

- مذكرة مداني بن بلغيث تحت عنوان "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظـــل أعمـــال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر-" أطروحة مقدم لنيل شـــهادة الـــدكتوراه فـــي العلـــوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، تساءل فيها الباحث حول

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

مدى أهمية الإصلاح المحاسبي في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين وكيفية تحقيق ذلك في الجزائر، وتوصل إلى أن:

- المخطط المحاسبي الوطني لا يساير ولا يلاءم الشروط الاقتصادية والاجتماعية الجديدة في الجزائر وبالتالي فإنه أصبح من الضروري إصلاح المنظومة المحاسبية؛
- نجاح مسار التوحيد في الجزائر يتطلب تبني إستراتيجية تقوم على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع واقع الجزائر أخذا بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية.

– مذكرة عبد الكريم شناي تحت عنوان "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية" مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، سنة 2009. عالج الباحث مشروع النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وقام بتقديم القوائم المالية. وتوصل الباحث إلى أن:

- منافع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد في المؤسسات الاقتصادية أكثر ومن المعوقات، وأن اعتماد هذا النظام سيسمح للجزائر مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي؛
- يمكن تكييف القوائم المالية وفق المعايير الدولية عن طريق التحضير الجيد.

– مذكرة نوي الحاج تحت عنوان "انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2008، تمحورت هذه الدراسة حول التوحيد المحاسبي وانعكاساته على القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وتوصل إلى أن:

- الاختلاف وتعدد نظريات المحاسبية والتباين بين بعض المبادئ يوضح مدى الاهتمام المتزايد بالمحاسبة محليا ودوليا واستمرار التطور الذي مازالت تتطلبه المعرفة المحاسبية؛
- القوائم المالية لا يوجد لها شكل موحد ومفصل تلتزم به جميع المؤسسات، بل المعتمد بشكل أساسي هو العمل على توحيد المبادئ والقواعد التي تتبعها المؤسسات عند إعدادها لهذه القوائم.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

9- خطة البحث:

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول: فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

تم التطرق في البداية إلى مقدمة شاملة حول النظام المحاسبي المطبق في الجزائر، بعدها تـــم الانتقال للفصل الأول الذي جاء تحت عنوان النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاســـبية الدولية، يضم مبحثين حيث يتضمن المبحث الأول عموميات حول المعايير المحاسبية الـــدولي، أمـــا المبحث الثاني فيتناول الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

أما الفصل الثاني تحت عنوان القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، يتضـــمن ثلاث مباحث، تم التطرق في المبحث الأول إلى مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية)، ويتضمن المبحث الثاني عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، أما المبحث الثالث فيتناول مقارنة القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني.

وفيما يخص الفصل الثالث فجاء من أجل توضيح أكثر للجانب النظري وإسقاطه علـــى أرض الواقع، من خلال تطبيق دراستنا على إحدى المؤسسات الوطنية والمتمثلة في المؤسسة الوطنية لأشغال الطرق -ألطرو- سكيكدة (فرع ميكاثوب)، حيث تضمن الفصل تقديما عاما للمؤسسة، نشاطها وهيكلها التنظيمي، ليتم التطرق بعدها لدراسة القوائم المالية للمؤسسة في ظل الإصلاحات الجديدة.

وننهي هذه الدراسة بخاتمة تضم مجموعة من النتائج المتوصل إليها والاقتراحات التي نراهـــا ضرورية لإثراء الموضوع.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفصل الأول

النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد:

شهدت البيئة المحاسبية تطورا ملحوظا اتسم باتجاه نحو التوافق بين الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، وذلك من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. وقد ساهمت العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية في تطوير وإعداد هذه المعايير، ولعل من أهمها مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في القوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها، وعليه باشرت الجزائر في إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 م، الذي أصبح يعاني من نقائص كثيرة وأصبح قاصرا عن مواجهة احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار لدى مستعملي المعلومات المحاسبة والمالية وخاصة المستثمرين والمقرضين. وقد توجت جهود الإصلاح هذه بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS، وذلك بصدور القانون رقم 07- 11 في 25 نوفمبر2007 م، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 2010م.

ولهذا، من أجل الإلمام بجميع عناصر هذا الفصل تم تقسيمه إلى مبحثين هما: المبحث الأول معايير المحاسبة الدولية، والمبحث الثاني الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

المطلب الأول: التوافق المحاسبي

أدى اختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد، إلى اختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم، وكمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي، والناتجة عن اختلاف الممارسات المحاسبية جاءت فكرة التوافق المحاسبي الدولي للمحاسبة.

1- أسباب اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول:

يلاحظ أن كل دولة لها تطبيقات لإعداد التقارير المالية الخاصة بها، ويعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية، إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية من دولة إلى أخرى. ويمكن تلخيص أهم الأسباب فيما يلي:

1-1- النظام القضائي: تعتبر الممارسة المحاسبية السائدة في أي دولة، غير مستقلة عن محيطها القضائي التي تمارس فيه، وأن مصادر الاختلاف المحاسبي من هذا المنظور تنبع أساسا من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة.[1]

1-2- النظام الاقتصادي: إن النظام الاقتصادي يؤثر على المحاسبة بشكل عام والإفصاح والتقارير المالية بشكل خاص، وبالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات المحاسبية بناءا على نوع النظام الاقتصادي المختار، فإن كل سياسة من هذه السياسات الاقتصادية يكون لها أثر خاص على تطور المحاسبة وبالتالي لابد من معرفة تأثير هذه العوامل المختلفة على المحاسبة.[2]

---

[1] مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، العدد04، جامعة ورقلة، 2006، ص ص 115-116.

[2] عبد القادر روتال، **التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة والمالية في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص ص 59- 60.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-3- النظام السياسي: إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد، فاختلاف النظام السياسي من بلد لآخر (اشتراكي أو رأسمالي) يؤثر على الممارسات المحاسبية في تلك البلاد، فالحرية المحاسبية للعرض والإفصاح مرتبطة بالحرية السياسية.[1]

1-4- عوامل أخرى: تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص:

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛
- دور ومكانة مهنة المحاسبة؛
- مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي؛
- المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

2- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي:

يعتبر التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تضمن قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، تلبية لاحتياجات المستثمرين من المعلومات في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية، كما يساعد على ضمان مصداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية.

2-1- تعريف التوافق المحاسبي الدولي: يعتبر التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يفيد في الحد من الفروقات أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويتميز عن التوحيد الذي يفترض أساسا توحيدا كليا للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي وهو ما يعتبر أمرا مستحيلا، وحتى غير نافع ما دامت المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة.

ويقصد بالتوافق المحاسبي الدولي بأنه "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال".[2]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 60.

[2] نور الدين مزياني، محمد الصالح فروم، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، 17-18 جانفي 2010، ص 6.

2-2- مزايا التوافق المحاسبي الدولي: ونذكر منها:[1]

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين؛
- تسهيل عملية الاتصال المالي وذلك بتوفير معلومات مالية تم إعدادها وفق قواعد ومبادئ ومعايير متناسقة، مما يرفع من فعالية تشغيل الأسواق المالية؛
- تسهيل عملية تقييم أداء الشركات متعددة الجنسيات؛
- زيادة درجة انتظام وصدق حسابات المؤسسة مما يرفع من قيمتها وأهميتها في عمليات المقارنة والرقابة واتخاذ القرارات؛
- اقتصاد مبالغ معتبرة من التكاليف، تعود بالفائدة على شركات التدقيق والخدمات الاستشارية المالية.

2-3- معوقات التوافق المحاسبي الدولي: رغم المزايا السابقة في التوافق المحاسبي الدولي فإنه يواجه مشاكل مختلفة أهمها: [2]

- الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول؛
- تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة؛
- ضعف أو انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها؛
- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح؛
- تعود المستثمرين والمستخدمين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية أخرى، خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين؛
- المعايير المحاسبية تصدر باللغة الانجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية أفقدها مضمونها الأصلي.

[1] فاطمة الزهراء عبادي، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 3.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص 3-4.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3- متطلبات التوافق والتطبيق في الجزائر:

3-1- متطلبات التوافق: يقصد بمتطلبات التوافق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة وإعداد البيئة المحلية في مختلف جوانبها الأكاديمية منها والعلمية، من جامعات ومدارس وغيرها، لإعداد الطلبة والخرجين ليتمكنوا من مسايرة ومواكبة التطورات العملية للمعايير المحاسبية الدولية وما يرافق تطبيقها من متطلبات ضرورية حتى يكون الخريج كفؤا وذلك بهدف تحقيق الغاية النهائية للاندماج بالبيئة الدولية. فمن أهم متطلبات التوافق:[1]

- ضرورة إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية، ويمكن الاستعانة في هذا المجال بمناهج جامعات عالمية مشهود لها بالسبق في هذا المجال؛
- ينبغي أن يتم تهيئة أساتذة الجامعات بتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها حتى يقومون بدورهم بنقل المادة العلمية وخبرتهم إلى الطلبة؛
- إعادة النظر في المناهج الدراسية الجامعية والعمل على تحديثها بما يتلاءم مع المستجدات والتعديلات الجديدة والجارية بالمعايير المحاسبية الدولية.

3-2- متطلبات التطبيق في الجزائر: إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتطلب العديد من الإجراءات والترتيبات التي تمس العديد من الجوانب، وهذا حتى لا تعترض عملية التطبيق بعض الصعوبات والعوائق التي يمكن أن تصحب تطبيق هذه المعايير على الأطراف المعنية بالمحاسبة.

ولعل من أهم المتطلبات والترتيبات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نذكر ما يلي:[2]

[1] تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي المالي الجزائري بعد سنتين من التطبيق**، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، إدارة أعمال، جامعة العقيد أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2011، ص ص 5- 6.

[2] منصور الزين، **أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، مرجع سابق، ص ص 13- 14.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- التأهيل العلمي والعملي للمحاسب: المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معـــايير المحاســبة الدولية، لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشــكلها الصحيح، ولتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير وتطبيقها يجب:

- عقد الدورات التدريبية وورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات؛
- تضمين معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين؛
- تطوير مناهج كليات الاقتصاد والتسيير والإدارة في الجامعات الرسمية والخاصـــة ومعاهــد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب في تخصص المحاســبة بشكل خاص.

كما أنه بات من الضروري الالتفات إلى التأهيل والتعليم المحاسبي العالمي، فقد تم قطع شوط طويل وتحقيق قدر لا يستهان به من التقدم فيما يتعلق بمعايير المحاسبة، إلا أن هنـــاك ناحيـــة هامـــة ووثيقة الصلة بذلك تجاهلتها إلى حد كبير المنظمات الدولية المعنية ألا وهي التعليم المحاسبي وتأهيـــل واعتماد المحاسبين.

- تطوير المؤسسات: سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب عليهـــا تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيـــق المعـــايير المحاسبية الدولية؛
- الآثار المرتقب حصولها بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية: إن اعتماد المعايير المحاســبية الدولية من قبل المؤسسات الوطنية له من الايجابيات التي تتجلى فـــي متطلبـــات الإفصـــاح والشفافية والمساءلة وبالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال العالمية والعربية، وتحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق هذه المعايير، وبإعـــداد قـــوائم ماليـــة موحـــدة للمؤسسات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبة الدولية

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصـــال نتـــائج القيـــاس إلـــى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم ضرورة وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها وهـــي المعايير المحاسبية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1- نشأة المعايير المحاسبية الدولية:

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA، الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939م، كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973م كتطوير لصبغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، التي بدأها منذ عام 1932م.[1]

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بداية القرن الماضي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904م في سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917م، وتلتها عدة مؤتمرات في الموضوع منها المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث في عام 1929م بنيويورك، المؤتمر الرابع عام 1933م بلندن، المؤتمر الخامس عام 1938 ببرلين، المؤتمر السادس عام 1952م بلندن، المؤتمر السابع عام 1957م بأمستردام، المؤتمر الثامن عام 1962م بنيويورك، المؤتمر التاسع عام 1967م بباريس، المؤتمر الحادي عشر عام 1977م بألمانيا الاتحادية، المؤتمر الثاني عشر عام 1982م بالمكسيك، المؤتمر الثالث عشر عام 1987م بطوكيو، المؤتمر الرابع عشر عام 1992م وما ميز هذا المؤتمر هي المشاركة العربية التي تمثلت بوفود من لبنان وسوريا والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC،[2] أما المؤتمر الخامس عشر فكان في باريس عام 1997م، المؤتمر السادس عشر في هونغ كونغ عام 2002م والمؤتمر السادس عشر كان عام 2006م بتركيا.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير ومن أهم هذه المنظمات نجد:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC؛

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى ـ الإصدار الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 103 - 104.

[2] صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 53.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC؛
- لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC.

2- تعريف المعايير المحاسبية الدولية: يعرف المعيار في المحاسبة بالمرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وكذا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.[1]

أما المعيار المحاسبي هو بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التعرف على العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للمنشأة بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن.[2]

انطلاقا مما سبق يمكن القول بأن المعايير هي قواعد أو إجراءات أو سياسات تصدرها هيئات مهنية أو قانونية لتحديد ما يجب أن تكون عليه التطبيقات العملية في المحاسبة، ويجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة ومقبولة من طرف مستخدميها وأن تتسم بقابلية التعديل لضمان انسجامها مع الظروف والتطورات المستمرة.

3- أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية:

من أهداف إصدار المعايير المحاسبية نجد:[3]

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا؛

[1] صلاح حواس، مرجع سابق، ص ص 58-59.
[2] عبد الحميد مانع الصيح، **المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي**، الطبعة الثانية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء،اليمن، 2009، ص 42.
[3] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002، ص 22.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

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

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسين السابقين من خلال أعضاء اللجنة والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها.

4- إجراءات إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

عند إعداد معايير المحاسبية الدولية، تتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية إجراءات العمل المتفق عليها على النحو التالي:[1]

- اختيار موضوع معين وإخضاعه للدراسات التفصيلية من قبل لجنة رئيسية تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين وذلك ليتم بعدها دراسة هذه المسودة من قبل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- إحالة المسودة إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية بالمعايير وذلك بعد موافقة اللجنة على مشروع المسودة؛
- ترسل التعليقات والاقتراحات على المسودات من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية بالمعايير، حيث يتم فحصها ودراستها من قبل مجلس اللجنة ليتم تعديلها عند الحاجة.

في حالة الموافقة على المسودة بأغلبية (3 أرباع) الأصوات على الأقل فإن هذا المشروع يصدر كمعيار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول بدءا من التاريخ المنصوص عليه في المعيار.

المطلب الثالث: لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أكثر المؤسسات المحاسبية المهنية الدولية نشاطا في مجال المحاسبة، وقد أصبحت تلعب دورا كبيرا في السنوات الأخيرة خاصة في مجال وضع وإصدار المعايير المحاسبية الدولية.

[1] صلاح حواس، مرجع سابق، ص 61.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1- تقديم لجنة المعايير المحاسبية الدولية:

ظهرت اللجنة الدولية لأصول المحاسبة إلى الوجود في 29 جوان 1973م نتيجة الاتفاق التي عقدت بين الجمعيات المحاسبية المهنية لعشرة دول: استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية،[1] ومقرها العاصمة البريطانية لندن، وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم.

منذ عام 1983م شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وابتداءا من عام 1999م أصبحت اللجنة تضم 143 هيئة مهنية من 104 دول يمثلون مليوني محاسب.[2]

وقد أصدرت هذه اللجنة 41 معيارا محاسبيا دوليا قبل أن يتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معيارا، كما أصدرت العديد من التفسيرات، والتي بلغت 33 تفسيرا حتى عام 2001م.

2- أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية:

تسعى لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:[3]

- إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية لإعداد وعرض القوائم المالية وترقية استعمالها وتعميمها على المستوى الدولي؛
- العمل على أن تحتوي القوائم المالية على معلومات ذات جودة عالية، تساعد مستخدميها من مستثمرين ومتدخلين في الأسواق المالية العالمية ومراجعين وهيئات حكومية على اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة بما أن هذه المعلومات مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية؛
- العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين الأنظمة المحاسبية المستخدمة في مختلف الدول بهدف إعداد قوائم مالية ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولي؛
- العمل على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية وضمان عدم تعارض المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية.

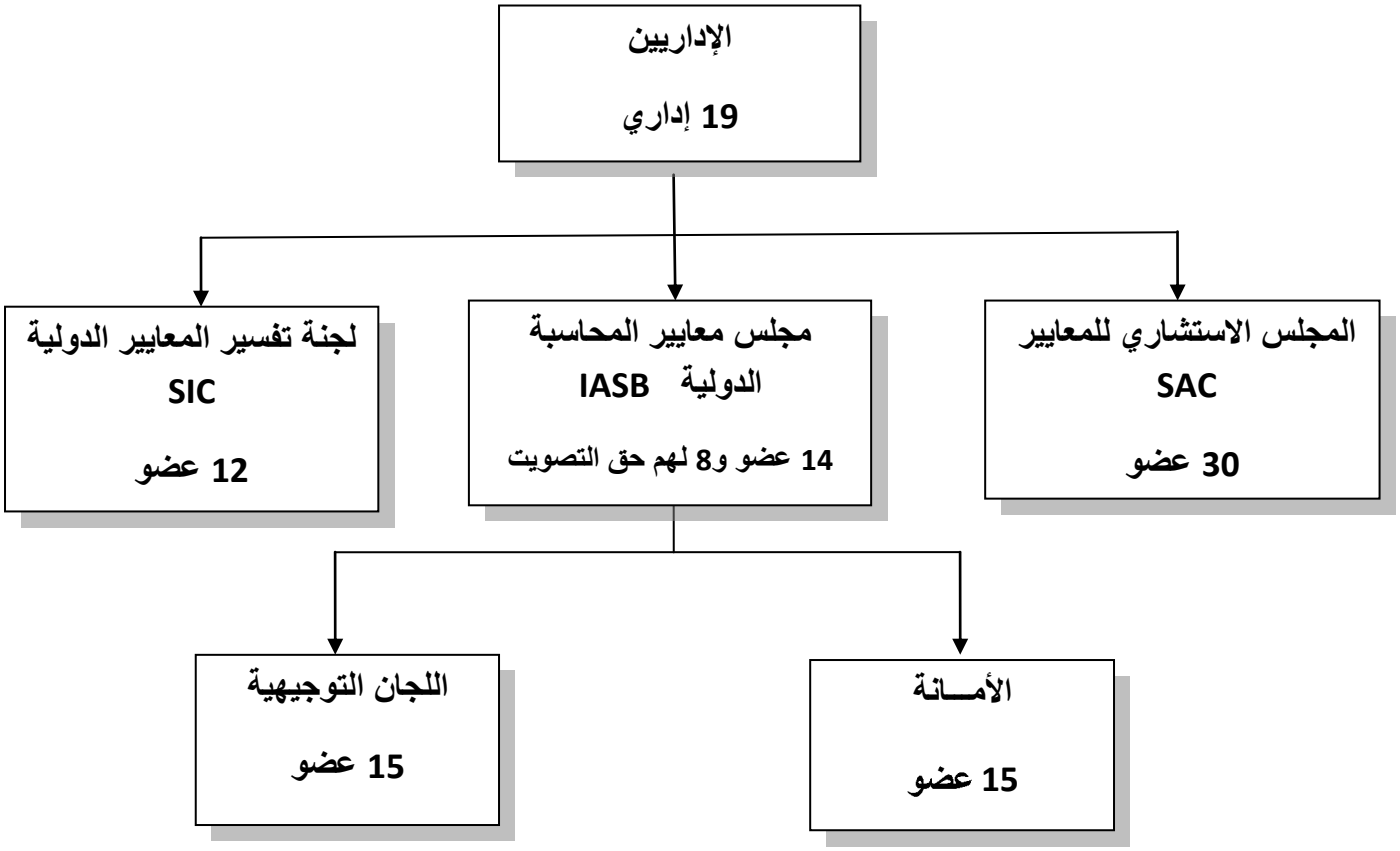
---

[1] أحمد محمد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 9.
[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص ص 106-107.
[3] أحمد محمد أبو شمالة، مرجع سابق، ص ص 11-12.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3- هيكل لجنة المعايير المحاسبية الدولية: يتكون هيكل IASC من الهيئات الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): هيكل لجنة المعاير المحاسبية الدولية



المصدر: شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص 130.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3-1- اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية IASC-Fondation (IASCF):[1] مقرها لندن، وتتشكل من 19 من الإداريين يتم اختيارهم من طرف لجنة تعيين، على أن يكون هؤلاء الأعضاء على تنوعهم الجغرافي والمهني ممثلين للأسواق المالية العالمية حسب التوزيع التالي:

- ستة أعضاء من أمريكا الشمالية؛
- ستة أعضاء من أوروبا؛
- أربعة أعضاء من آسيا؛
- ثلاثة أعضاء من كل المناطق الجغرافية شرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

ويتم تعيين خمسة أعضاء من بين 19 من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بعد التشاور مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، كما أن عضوين من الأعضاء الخمسة يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، وباقي الأعضاء الثلاثة يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعيين بعضو واحد عن كل فئة، ويتم تعيين الإداريين في اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يقومون خلالها بعدة أدوار أهمها:

- جمع الأموال اللازمة لضمان السير الحسن لأنشطة اللجنة؛
- إعداد ونشر التقرير السنوي عن نشاط اللجنة متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة؛
- تعيين أعضاء كل من مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB، لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC، المجلس الاستشاري للمعايير SAC؛
- تقييم إستراتيجية وفعالية كل من اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبية الدولية IASCF، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

3-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

نشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في 6 فيفري 2001م، ويتكون من 14 عضو: الرئيس ونائب الرئيس و12 عضوا دائما على أن تكون لخمسة أعضاء على الأقل خبرة

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 129.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الإصدار(ممارسة التدقيق والمراجعة)، وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية، وواحد من الأكاديميين.[1]

رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية يختار من بين الأعضاء الإثنتى عشرة الدائمين، نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس، أما أعضاء المجلس IASB يعينون لمدة 5 سنوات كأقصى حد، يمكن تجديدها مرة واحدة، وتتمثل أهداف المجلس فيما يلي:[2]

- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- تطوير المعايير حتى تكون المعلومة المحتواة في القائمة المالية ذات نوعية عالية من حيث قابليتها للفهم وذات مصداقية ودلالة وقابليتها للمقارنة، بحيث تسمح للمستثمرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- العمل على تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

3-3-المجلس الاستشاري للمعايير SAC:

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين 30 عضوا على الأقل، يمثلون أصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد. يرأس المجلس الاستشاري للمعايير SAC رئيس مجلس المعايير المحاسبية IASB، ويوجه أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية كما يشكل فضاء للربط بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية. يتمثل دورها في:[3]

- تقديم المشورة للمجلس بشأن القرارات المتعلقة بجدول الأعمال وأولويات العمل؛
- إبلاغ المجلس بآراء المنظمات والأفراد العاملين في اللجنة الاستشارية لمشاريع التوحيد الرئيسية؛
- تقديم المشورة للمجلس في مجلات أخرى.

3-4- لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC:

---

[1] Catherine maillet-Baudriet, Anne le Manh, **Les normes comptables internationales IAS /IFRS à joure au 31 juillet 2007**, 5 Edition, Edition Foucher, Vanves-France, 2007, P 14.

[2] عبد الكريم شناي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009، ص ص 9-10.

[3] Catherine maillet-Baudriet, Anne le Manh, op -sit, P 17.

تم إعادة تأسيس لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي كانت تسمى من قبل لجنة التفسيرات SIC في ديسمبر 2001م هدفها توضيح كيفية تطبيق معايير مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB وذلك بتقديم التوضيحات اللازمة للمعايير المحاسبية إذا استلزم الأمر ذلك، وتتكون من 12 عضو معينين من طرف الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، تجتمع مرة كل شهرين، ويتمثل دورها في:[1]

- الترجمة والتعليق وتفسير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سياق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتنفيذ المهام التي يطلبها المجلس؛

- تقديم تقارير التفسيرات للمجلس وكذا الحلول التطبيقية.

المبحث 2: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

غداة الاستقلال وجدت الجزائر نفسها مجبرة على تطبيق المخطط المحاسبي العام PCG لسنة 1957م المورث عن الحقبة الاستعمارية، عمدت إلى إصلاحه بعد تبنيها للنظام الاقتصادي الموجه، فطبقت المخطط المحاسبي الوطني PCN لسنة 1975م، إلا أنه عجز على مواكبة التحولات الاقتصادية وتخلي الجزائر عن الاقتصاد المخطط وتحولها إلى اقتصاد السوق من خلال سياسات الإصلاح الاقتصادي وقوانين الخوصصة التي فتحت المجال للاستثمار الأجنبي، فأصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع التطورات الحديثة وكشفت الممارسات المحاسبية على العديد من النقائص ووجه له العديد من الانتقادات، وأصبح من الضروري استبداله بنظام محاسبي جديد SCF يتناسب مع النظام المحاسبي الدولي ويتوافق معه.

المطلب الأول: المخطط المحاسبي الوطني (PCN)

صدر PCN بموجب الأمر رقم 75-35 بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.[2]

1- لمحة عن المخطط المحاسبي الوطني:

[1] Ibid, P 17.

[2] الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، الجريدة الرسمية، العدد 37، المؤرخ في 1975/05/09، ص 502.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ظهر المخطط المحاسبي الوطني سنة 1973م، ليحل محل المخطط المحاسبي العام PCG الفرنسي، وذلك لكثرة عيوب هذا الأخير وعدم تماشيه مع الوضعية الاقتصادية، وأصبح إجباري التطبيق في المؤسسات التجارية والصناعية، ابتداء من أول جانفي 1976م.[1]

يهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى خمسة أهداف رئيسية تتمثل فيما يلي:[2]

- تسهيل التقديرات واتخاذ القرار؛
- وسيلة تخطيط وتسيير المؤسسات؛
- جعل تحليل المؤسسات ديناميكيا؛
- السماح بتحديد بعض الكميات الاقتصادية التي لها معنى اقتصادي هام؛
- تقديم معرفة سريعة للتكلفة وسعر التكلفة على مستوى المخزونات.

يقترح المخطط المحاسبي الوطني ما يلي:

ـــــــــ قائمة الحسابات التي صنفت إلى ثمانية أصناف، يتكون كل صنف من مجموعة من الحسابات ذات دلالة أكثر تفصيلا للعملية التجارية أو المالية. وتدل الأصناف على ما يلي:[3]

- الصنف1: الأموال الخاصة؛
- الصنف 2: الاستثمارات؛
- الصنف 3: المخزونات؛
- الصنف 4: المدينون أو الذمم؛
- الصنف 5: الديون؛
- الصنف 6: الأعباء والتكاليف؛
- الصنف 7: النواتج أو الإيرادات؛
- الصنف 8: النتائج.

وتتوزع هذه الأصناف من حيث المبدأ إلى ثلاثة مجموعات كبرى هي:

- حسابات الميزانية: وتحتوي الأصناف من 1 إلى 5؛
- حسابات الاستغلال أو التسيير: وتحتوي الصنفين 6 و7؛

[1] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 43.
[2] صلاح حواس، **المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 22.
[3] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 50.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- حسابات النتائج: وتحتوي على حسابات الصنف 8.

ـــــــــــ شرح حركات التقييم؛

ـــــــــــ طرق تقييم الأصول؛

ـــــــــــ يشترط على كل مؤسسة اقتصادية أن تحضر في نهاية كل سنة مالية الوثائق النهائية والجداول التالية:[1]

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول حركة الذمة المالية؛
- جدول الاستثمارات؛
- جدول الاهتلاكات؛
- جدول المخصصات أو المؤونات؛
- جدول المدينين؛
- الأموال الخاصة؛
- جدول الدائنين؛
- جدول المخزون؛
- جدول استهلاك السلع، المواد واللوازم؛
- جدول تفصيلي لمصاريف التسيير؛
- جدول المبيعات وأداء الخدمات؛
- جدول النواتج الأخرى؛
- جدول التنازل عن الاستثمارات؛
- جدول الارتباط (مقبولة، مقدمة)؛
- المعلومات المتنوعة.

عرف المخطط المحاسبي الوطني منذ صدوره أربع إضافات هي:[2]

[1] نفس المرجع السابق، ص 52.

[2] أمينة برزوق، **إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012، ص 26.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- التسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة بالاستقلالية الذاتية للمؤسسات الأمر185/F/CE/89/047 بتاريخ 24 ماي 1989م؛
- التسجيل المحاسبي لمشاركة العمال في أرباح الشركات الأمر 635/DC/CE/90/046 بتاريخ 11مارس 1990م؛
- التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بأموال المساهمات التعليمة 001/95 بتاريخ 2 أكتوبر 1990م؛
- التسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقدير التعليمة 518/MF/DGC.

كما تم إعداد خمس مخططات محاسبية قطاعية:

- القطاع الزراعي 1987م؛
- قطاع التأمينات 1987م؛
- قطاع البناء والأشغال العمومية 1988؛
- القطاع السياحي 1989م؛
- القطاع البنكي 1992م.

2- مبادئ المخطط المحاسبي الوطني:

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني الفروض والمبادئ المحاسبية العامة التي تقوم عليها بصفة صريحة، ويعتبر نقصا كبيرا في تحديد القواعد والأسس العامة التي يقوم عليها المخطط، وحتى وإن أشار المخطط ضمنيا إلى بعض المبادئ في قواعد التقييم وسير الحسابات[1]، إلا ذلك يعتبر غير كافيا، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

- الوحدة المحاسبية؛
- الوحدة النقدية؛
- القيد المزدوج؛
- عدم المقاصة؛
- الصدق؛
- الفترة المحاسبية؛

[1] حمزة طارق، **المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية انتقادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 139.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- التكلفة التاريخية؛
- الحيطة والحذر؛
- استقلالية الدورات؛
- ثبات الطرق المحاسبية.

وهناك مبادئ أخرى لم يتم الإشارة إليها بوضوح في المخطط المحاسبي الوطني لكنها مطبقة في ميدان الممارسات المحاسبة، وتتمثل فيما يلي:[1]

- مبدأ استمرارية الدورات؛
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- مبدأ التوافق مع القانون.

3- مزايا المخطط المحاسبي الوطني:

من مزايا التي اتسم بها المخطط المحاسبي الوطني والتي تعمل على السير الحسن للمؤسسات الوطنية ما يلي:[2]

- قضى على ثغرات المخطط المحاسبي العام PCG الذي كان مطبقا إلى سنة 1975م؛
- أتى بتصنيف جديد جيد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة ودقيقة؛
- وجد حلا لحسابات الصنف 4 والصنف 5 التي كانت يمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم، وهي الآن حسابات تناظرية؛
- أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون؛
- أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة؛
- أتى جدول حساب النتائج بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة.

المطلب الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني وإجراءات إصلاحه

قام المخطط المحاسبي الوطني بسد الفراغ الذي كان سائدا قبل تطبيقه في مجال جمع ومعالجة وعرض المعلومات المحاسبية، لكن إذا كانت لهذا المخطط مزايا فإن له عيوب بعضها كان موجودا

[1] عبد القادر روتال، مرجع سابق، ص 37.
[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 52.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

منذ بداية تطبيقه والبعض الآخر أثناء تطبيقه وهو ما دفع إلى ضرورة إصلاحه وتكييفه مع التغيرات الاقتصادية العالمية.

1- نقائص المخطط المحاسبي الوطني:

يمكن حصر نقائص المخطط المحاسبي الوطني في النقاط التالية:

1-1-غياب الإطار المفاهيمي النظري: يعرف الإطار المفاهيمي النظري في نظرية المحاسبة بأنه "مجموعة منتظمة من الأهداف والمبادئ الأساسية المنسقة فيما بينها، والتي تمكن من إصدار معايير متناسقة وتحديد طبيعة، وظائف وحدود المحاسبة المالية وقوامها".[1] إن إصدار المخطط المحاسبي الوطني دون الاستناد إلى خلفية نظرية تسبب في جمود مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث إن غياب المرجعية المفاهيمية يترك المشاكل المحاسبية المستجدة وبعض الوضعيات غير المتوقعة دون حل وتسوية، وحتى في حالة اللجوء إلى التقديرات الشخصية فإنها تبقى نسبية.

1-2- من حيث الأهداف: إن أهداف المخطط التي حددت منذ ثلاثين سنة، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني ولا مع احتياجات الاقتصاد الكلية من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات، وذلك من خلال حساب واستخراج بعض القيم مثل القيم المضافة ومجموع الاستثمارات.[2]

1-3- من حيث تنظيم المحاسبة:

ركز PCN على المحاسبة العامة التي تهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج النشاط،[3] إلا أنه أهمل الجانب الخاص بالمحاسبة التحليلية ولم يحدد لها أي صنف من الحسابات مع العلم أنها تعتبر وسيلة أساسية في تحديد التكاليف والتحكم في تسيير المؤسسة، ومنه نجد أن المؤسسات الجزائرية أهملت هذه الأداة الفعالة في المؤسسة. أما بالنسبة لطريقة الجرد الدائم فهي إجبارية التنفيذ وفق التشريع الجزائري وذلك دون الأخذ بعين الاعتبار الشكل القانوني للمؤسسة وكذا حجمها، رغم أن هذه الطريقة لا تتناسب مع احتياجات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات

[1] حمزة طارق، مرجع سابق، ص 138.
[2] أمينة برزوق، مرجع سابق، ص 35.
[3] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 16.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبيعات والمخزونات، كما أنه إذا تعددت مراكز الإنتاج أو النشاط أو البعد الجغرافي ستكون هنـــاك صعوبة في استعمال هذه الطريقة.[1]

1-4- من حيث الحسابات: توجد عدة نقائص في المخطط الحاسبي الوطني على مستوى الحسابات، كما هو الحال بالنسبة للاستثمارات المالية التي لا تندرج ضمن الصنف (02) الخاص بالاســتثمارات وصنفها الحقوق في الحسابات 421 سندات مساهمة و423 سندات التوظيف. نفس الشـــيء بالنســبة للمصاريف الإعدادية التي لا تمثل في الحقيقة استثمارا بل هي مصاريف كما يشير إلى ذلك اســمها، القرض الإيجاري الذي يمثل فرصة للمؤسسات للحصول على حاجاتها الاستثمارية من أصـــل معــين دون ضرورة حيازته أيضا تم تجاهله رغم أهميته، خسارة وربح الصرف كذلك لم تتم الإشارة إليهما.

1-5- من حيث قواعد التقييم: تعتمد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخيـــة فقـــط أي تقيـــيم عناصر الأصول حسب كلفة شرائها، وليس بالقيمة العادلة، لذلك فهي لا تعكس القيم الحقيقية للسوق.[2] وللمؤسسات حرية في تقييم المدخلات والمخرجات من المخزون، واختيار الطريقة المناســبة لنوعيــة المخزون.

1-6- من حيث الوثائق الختامية: إن أول انتقاد يمكن توجيهه للقوائم المالية الختامية المقترحة فـــي PCN هو كثرة هذه القوائم (17 جدول)، وعدم تلاؤمها مع نوع وحجم المؤسســـات، فكيـــف يمكـــن لمؤسسة صغيرة الحجم أن تقدم نفس الوثائق مثل المؤسسات الكبيرة، ولهذا كان من الممكن للمخطـــط المحاسبي الوطني أن يكيف هذه القوائم حسب نوع وحجم المؤسسات أي كل نـــوع مـــن المؤسســـات يخصص له قوائم مالية خاصة.

إن كل نقائص PCN سابقة الذكر دفع الجزائر إلى ضرورة مواكبة إجراء إصلاح محاســـبي يتماشى مع البيئة الجديدة ومتطلبات اقتصاد السوق.

2- الأعمال المرتبطة بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني:

[1] عبد القادر روتال، مرجع سابق، ص 50
[2] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 17.

إن الهدف من تعديل PCN هو وضع نظام يتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص دخول الجزائر في شراكة مع الاتحاد الأوروبي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وإضافة إلى ذلك فهي تهدف أيضا إلى تلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والأجانب.

وبغرض القضاء على النقائص الموجودة في PCN وتطوير النصوص المحاسبية بما يساير التحولات الاقتصادية والقانونية الراهنة، شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998م في عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة.

2-1- أعمال لجنة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني:

إن بداية العمل الفعلي لتغيير PCN جاء مع صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 [1] الذي يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة جهازا استشاري ذا طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، ويتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

وكما سبق الإشارة إليه، فقد تكفل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني، وقد شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، وقد تم توزيع أعمال هذه اللجنة على المراحل التالية:[2]

- تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛
- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- صياغة نظام محاسبي جديد.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتضمن إنشاء CNC، الجريدة الرسمية، العدد 56، المؤرخ في 1996/09/25، ص 18.
[2] بوعلام صالحي، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009، ص 71.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم المخطط المحاسبي الوطني عن طريق إعداد استمارات استجواب احتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة تقييم المخطط المحاسبي الوطني ويطلب الإجابة عليها. وقد أرسلت الاستمارة الأولى إلى ممارسي مهنة المحاسبة وكان ذلك في شهر جانفي من سنة 1999م، وقد تزامن ذلك مع انشغال أصحاب المهنة(خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية وهو ما انعكس على عدد الردود المستلمة، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال استمارة ثانية في جويلية من سنة 2000م، وقد شملت هذه الأخيرة عددا أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين.[1]

على ضوء الردود المتحصل عليها، تم جمعها وتلخيصها، وقامت اللجنة بإعداد تقريرها التقييمي حول المخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت اللجنة في هذا التقرير إلى النتائج التالية:

- ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية.
- إعادة تنظيم مدونة الحسابات وإثرائها بما يسمح بالإجابة على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.

2-2-عرض المشروع على المجلس الوطني للمحاسبة: قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في فيفري من سنة 2000 بإعداد تقرير أوضحت فيه مختلف الاقتراحات التي خلصت إليها لغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الختامية. وهكذا توقفت أعمال اللجنة بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 م وبدأت عملية الإصلاحات حول PCN والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية. وقد أفرزت هذه العملية ثلاث اختيارات كما يلي:[2]

- الخيار الأول: الإبقاء على PCN بشكله الحالي وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 71.
[2] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص 13-15..

- الخيار الثاني: الإبقاء على PCN ببنيته وهيكله مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية؛
- الخيار الثالث: إعداد نظام محاسبي جديد استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية.

بعد دراسة هذه المقترحات من قبل المجلس الوطني للمحاسبة قام باختيار الخيار الثالث في اجتماعه المنعقد في 2001/09/05، وتبنت بالتالي إستراتيجية تعويض المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثالث: تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF)

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 وقد تم الشروع في تطبيقه بداية من جانفي2010.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي ومكوناته:

1-1- مفهوم النظام المحاسبي المالي:

حدد النظام المحاسبي المالي مفهوما للمحاسبة المالية من خلال ما ورد في نص المادة 03 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

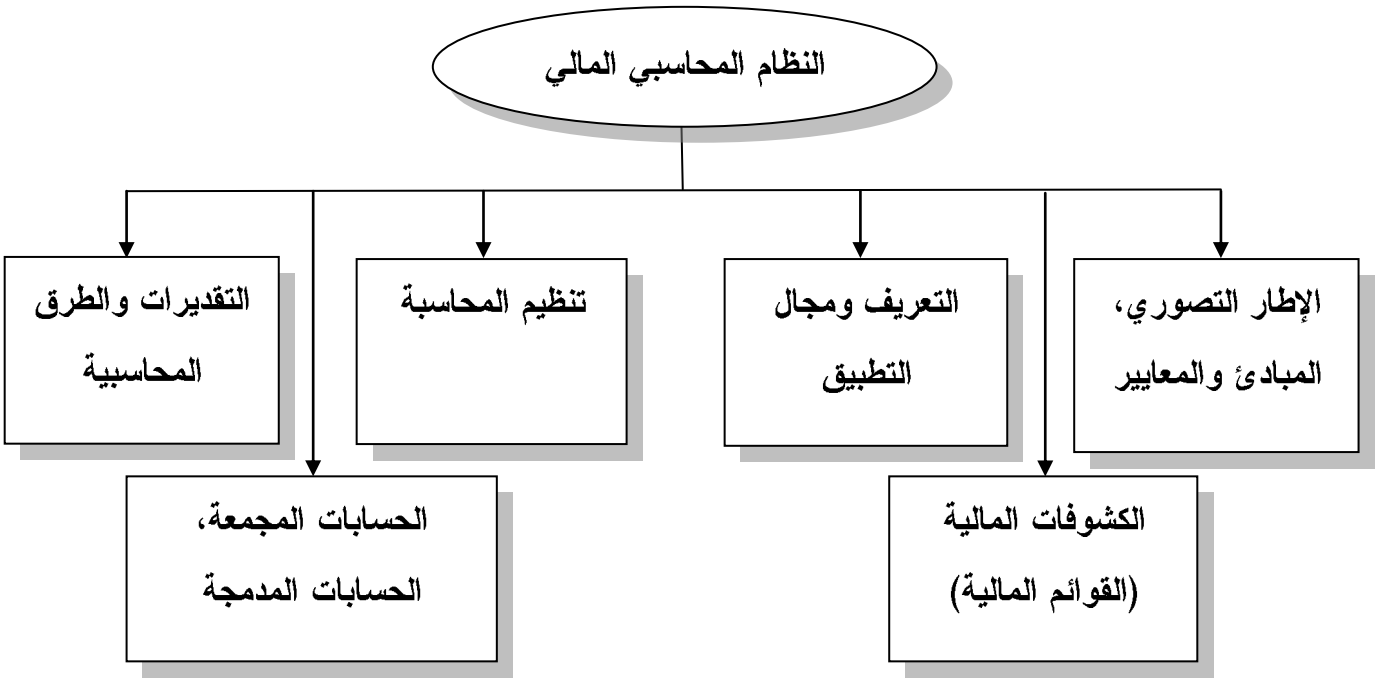
الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1]. من خلال هـذا التعريف يمكن أن نستنتج الخصائص التالية للمحاسبة المالية:[2]

- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية؛
- مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي؛
- مخرجات النظام تمثل قوائم تعكس بصدق المركز المالي للمؤسسات؛
- هدف النظام قياس أداء ونجاعة المؤسسة (جدول حسابات النتائج)، ووضعية الخزينـة (جدول تدفقات الخزينة)؛
- يتم إعداد القوائم المالية في نهاية السنة المحاسبية.

1-2- مكونات النظام المحاسبي المالي:

ويتضمن هذا القانون 43 مادة مقسمة إلى سبعة فصول وهي تمثل مكونات النظام المحاسـبي المالي وسنعرضه في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): مكونات النظام المحاسبي المالي



[1] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد74، المؤرخ في 2007/07/25، ص 3.
[2] رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، الجزائر، 2011، ص 51.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على القانون رقم 11/07 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

1-3- مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 م مجلات تطبيق هذا النظام كالآتي:

تطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.[1]

حسب القانون 07-11 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي تلتزم المؤسسات الآتية بمسك محاسبة مالية:

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

يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2- الفروض والمبادئ المحاسبية:

2-1- الفرضيات الأساسية: تمثل الفروض مجموعة من المسلمات المقبولة قبولا عاما بسبب امتثالها لأغراض المحاسبة، ولكونها مستخلصة من البيئة المحيطة بالمؤسسة وجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويتم إعداد البيانات المالية على أساس فرضيتين:[2]

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 29.
[2] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 31.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-1-1- أساس الاستحقاق: تعد البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وبموجب هذا الأساس يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها.

2-1-2- الاستمرارية: بمعنى أن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك، ولا يعني هذا أن المؤسسة ستعمل إلى ما لا نهاية، وإنما المقصود هو أن المؤسسة مستمرة في نشاطها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها في ظل ظروف الوقت الحاضر.

2-2- المبادئ المحاسبية:

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب مراعاتها من طرف جميع المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد القوائم المالية لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها، والتزم المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ما جاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي 08- 156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون. وتتمثل هذه المبادئ في:

2-2-1- مبدأ استمرارية الاستغلال: حسب هذا المبدأ فإن المؤسسة تعتبر مستمرة في نشاطها في المستقبل القريب، دون الرغبة في التوقف عن استغلالها أو إيداع ميزانيتها. وإذا لم تحترم المؤسسة هذا المبدأ عليها أن تقوم بتقييم حساباتها بقيم التصفية وذكر ذلك في الملاحق.[1]

2-2-2- مبدأ استقلالية الدورات: جاء هذا المبدأ وقسم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية محددة عادة ما تكون شهر، 3 أشهر، نصف سنة وعادة ما تكون السنة هي الفترة المحاسبية تنتهي في 12/31... من كل سنة مدنية، وذلك بغرض إعداد تقارير مالية دورية تزود أصحاب المصالح في المؤسسة أو المشروع بمختلف المعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات.

2-2-3- مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة، تحت ظروف التأكد حتى لا ينتج عنها تضخم للأصول أو

[1] نفس المرجع السابق، ص 35.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الدخل أو التقليل في الالتزامات والتكاليف، حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية المعلومات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها وإمكانية الاعتماد عليها.[1]

2-2-4- مبدأ ديمومة الطرق: ينص النظام المحاسبي المالي ضمنيا على تجانس المعلومات المحاسبية وهذا يتطلب الاستمرارية في تطبيق القواعد والإجراءات. وديمومة الطرق المحاسبية هي ضرورية من أجل بلوغ هدف قابلية المقارنة عبر الزمن للمعلومات المالية، وتغيير الطرق المحاسبية يشكل استثناءا لهذا المبدأ.[2]

2-2-5- قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية: تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع.

2-2-6- قاعدة الوحدة النقدية: يقوم هذا المبدأ على أن وحدة النقد هي المقياس الذي يعتمد أساسا لإثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية.

2-2-7- مبدأ التكلفة التاريخية: التسجيل المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقوم على أساس التكلفة التاريخية، وذلك بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المشروع والتزاماته، أو في القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات. ورغم تعرض هذا المبدأ إلى النقد الشديد إلا أنه مازال يحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية.[3]

2-2-8- مبدأ عدم المقاصة: المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والنفقات في حسابات النتائج غير مسموح بها، إلا إذا كان مسموحا بها في نص قانوني.

2-2-9- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: إن الميزانية الافتتاحية لدورة ما هي الميزانية الختامية للدورة السابقة ما عدا السنة الأولى التي لا توجد ميزانية ختامية قبلها.

2-2-10- مبدأ الأهمية النسبية: تتحدد الأهمية النسبية لعنصر معين أو لمجموعة من العناصر المهمة في القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المنشورة وذلك على أساس مدى ملائمة

[1] عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الخير للتجليد والطباعة، 2009، ص 57.
[2] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 35.
[3] عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 55

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

العنصر أو العناصر لأغراض التقييم واتخاذ القرارات، لذا يعتبر قيدا على توفير الإفصاح الكامل عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة.[1]

2-2-11- تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني: من الضروري محاسبة العمليات المالية حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقضات بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية.[2]

2-2-12- الصورة الصادقة: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة وحتى توفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد وميكانيزمات المحاسبة.[3]

3- تنظيم المحاسبة:

أشار النظام المحاسبي المالي في القانون 07-11 بوضوح إلى جملة من التعليمات التي يتعين الأخذ بها لتنظيم المحاسبة، ولعل من أهمها ما يلي:

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛
- تحدد المؤسسة تحت مسؤوليتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- يجب القيام بعملية جرد لأصول وخصوم المؤسسة مرة في السنة على الأقل؛
- يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها؛
- كل تسجيل محاسبي يجب تدعيمه بوثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية، المستندات والوثائق المبررة لمدة عشر سنوات؛
- يتم مسك المحاسبة إما يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

4- المخطط المحاسبي للمؤسسة:

[1] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 47.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 9.
[3] نفس المرجع السابق، ص 8.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تقوم المؤسسة بإعداد على الأقل مخطط حسابات يلاءم هيكلها ونشاطها واحتياجاتها إلى الإعلام الخاص بالتسيير، ويمكن تعريف المخطط المحاسبي بأنه" وثيقة تضم مدونة الحسابات التي تستعملها المؤسسة، وتعرف محتواها، كما تحدد المبادئ الخاصة لسيرها"، والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية. وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى" الطبقة"، وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

- طبقات حسابات الوضعية (الميزانية)، وتتكون هذه الحسابات من:

- حسابات رؤوس الأموال (المجموعة الأولى)؛
- حسابات التثبيتات (المجموعة الثانية)؛
- حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ (المجموعة الثالثة)؛
- حسابات الغير(المجموعة الرابعة)؛
- الحسابات المالية (المجموعة الخامسة).

- طبقات حسابات التسيير: توزع حسابات التسيير على طبقتين:

- حسابات الأعباء (المجموعة السادسة)؛
- حسابات الإيرادات (المجموعة السابعة).

5- قواعد عامة للإدراج والتقييم:

تتشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية.

5-1- قواعد إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات: تتمثل فيما يلي:[1]

- يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛

[1] القرار الوزاري، الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 2009/03/25، ص 6.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- يكون للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

- تدرج منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع مدرجة في الحسابات تتوفر فيها الشروط الآتية:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الملازمة لملكية السلع؛
- أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

- تتمثل المنتوجات الناتجة عن استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في:

- فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم والمردود الفعلي للأصل المستعمل؛
- إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقات المبرمة؛
- حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.

- تحول الاحتياطات إلى نتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها.

- يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية أو كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل أو توقفت هذه الشروط.

5-2- قواعد عامة للتقييم:

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:[1]

- القيمة الحقيقية أو الكلفة الراهنة،
- قيمة الإنجاز؛
- القيمة المحينة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 6.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول بميزانية، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات مما يلي:

- كلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛
- قيمة الإسهام بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- القيمة الحقيقية بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا في تاريخ دخولها؛
- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثل، وبالقيمة المحاسبية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة؛
- كلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض الأصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات.

5-3- بعض القواعد الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات:

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة، وتتعلق بالعناصر التالية:

5-3-1- الأصول الثابتة المادية والمعنوية: حيث أن:[1]

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لإغراض إدارية، من المفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يفوق السنة المالية.

[1] القرار الوزاري، مرجع سابق، ص ص 06-11.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

أما التثبيت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي قابل للتحديد، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للكيان كالمحلات التجارية المكتسبة، العلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

تحسب تكلفة التثبيتات (الأصول الثابتة) كما يلي:

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

أما تكلفة الأصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى. هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

– تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل ضمن الأصول الثابتة وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل.

– اهتلاك الأصول الثابتة: الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها. حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للاهتلاك على مدة منفعته، مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.

إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الاهتلاك الخطي، الاهتلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج والاهتلاك المتزايد. ونشير إلى أنه في حالة عدم تمكن المؤسسة من تحديد تطورات استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، فعندها يتم الاعتماد على طريقة الاهتلاك الخطي.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الاهتلاك، مدة المنفعة والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مخصصات الاهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– تندرج ضمن التثبيتات العينية والمعنوية تثبيتات يعد تقييمها وإدراجها حالة خاصة وهي:

- حالة عقارات التوظيف: عقار التوظيف هو أرض أو مبنى (أو الاثنين معا) تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد. ولا تكون عقارات التوظيف موجهة للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع وخدمات أو في أغراض إدارية أو القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه من أصل معين عند انقضاء منفعته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة وغالبا. هذه القيمة غير معتبرة ماعدا في حالات معينة مثل حالة الامتيازات للبيع في إطار النشاط العادي. وبعد التسجيل الأولي لعقارات التوظيف كأصول ثابتة مادية، يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم وإما على أساس قيمتها العادلة. ويتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.
- حالة الأصل البيولوجي: يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته العادلة مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة للأصل البيولوجي)منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع (ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

– بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول الثابتة والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولي. يرخص للمؤسسة بطريقة أخرى للتقييم وهي المبلغ المعاد تقييمه أي القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع الخسائر القيمة اللاحقة.

بعد إعادة تقييم الأصل إذا كانت النتيجة إيجابية أي وجود زيادة في قيمة الأصل مقارنة مع قيمته المحاسبية فإن هذه الزيادة تدرج في رؤوس الأموال الخاصة في حساب "فارق التقييم". أما إذا كانت النتيجة سلبية أي وجود خسائر في القيمة، تدرج كذلك في حساب "فارق التقييم" وينتج عن ذلك انخفاض في هذا الأخير بما يناسب قيمة الخسارة.

5-3-2- التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية): تسجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية

جارية، تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتناءها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات التالية:[1]

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛
- السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛
- القروض والحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين. وتقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة هذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة. أما المساهمات والحقوق المرتبطة بها والسندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المحازة لغرض وحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة العادلة.

5-3-3- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ: تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة. وعملا بمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة انجازها الصافية.

وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد أما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها وإنتاجها المرجحة.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص 11-12.

أما بالنسبة للمنتوجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع .وتثبت الخسارة أو الربح الناتجة عن تغير القيمة العادلة للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية الدورة التي حصلت فيها.

6- أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي:

6-1- أهمية النظام المحاسبي المالي:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

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

[1] مراد ناصر، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، مرجع سابق، ص ص 8-9.

- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

6-2- أهداف النظام المحاسبي المالي:

من بين الأهداف المنتظر تحقيقها من تطبيق النظام المحاسبي المالي ما يلي:[1]

- السماح إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعة نشاطاتها وأحجامها؛
- إمكانية إجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الدولي؛
- توفير معلومات وافية صحيحة وموثوقة تسمح لمستعملي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات، مما يساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات وبالتالي تسهيل اتخاذ القرارات؛
- تسهيل عمل إدارة الضرائب في تحصيل مستحقاتها من خلال تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات بطريقة شفافة ؛
- ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات بالاعتماد على قواعد محاسبية متشابهة دوليا وهو ما يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر؛

[1] Samir Merouani, **Le projet du nouveau système comptable financier algérien anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes**, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école Supérieure du Commerce, Alger, 2007, pp 92-93.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة:

مما سبق يتضح أن الاختلاف في التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول، شكل عائقا كبيرا أمام مسايرة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات، والمستثمرين الدوليين عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، وهو ما أدى إلى ضرورة إحداث توافق محاسبي دولي، أفضى إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي تولت مهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي، بغية الحصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين السياسات في المعايير المحاسبية التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية.

ونظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر والتي تتمثل أساسا في الانتقال من الاقتصاد الاشتراكي إلى الاقتصاد الرأسمالي، قامت الحكومة الجزائرية بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية، من بينها إصلاح نظامها المحاسبي وذلك بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي. وقد نتج عن هذا الإصلاح انخفاض عدد القوائم المالية الواجب على المؤسسات إعدادها من سبعة عشر إلى خمسة قوائم والمتمثلة في الميزانية، حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات الخاصة والملاحق، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد:

تتولى كل مؤسسة سنويا إعداد القوائم المالية التي هي من الأهداف الأساسية للمحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بغرض إيصال المعلومات إلى المهتمين من المسيرين والمستثمرين وغيرهم بهدف التشخيص المالي للمؤسسة، حيث يتم على ضوئها اتخاذ القرارات الملائمة.

وتعتبر القوائم المالية ملخص للعمليات والأحداث المالية التي تمت خلال الدورة وتأثيراها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية، وتتمثل هذه القوائم حسب المعايير المحاسبية الدولية في الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق.

سنحاول في هذا الفصل التعرف على مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) من خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني نتطرق فيه لعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ثم مقارنة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني في المبحث الثالث.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية)

لقد وضع المعيار المحاسبي الأول(IAS 1) تقديم القوائم المالية لرفع وتحسين نوعية القوائم المالية المنشورة بالنسبة لجميع المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية(IASI/FRS) وقد حدد هذا المعيار الدولي مكونات القوائم المالية بصفة عامة تاركا المرونة الكافية لمعديها لتكيف هذه القوائم مع حاجيات المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ والاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الأساسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج.

1- تعريف القوائم المالية

يمكن تعريف القوائم المالية على أنها: "عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وتطبيق لمبادئ متعارف عليها في المحاسبة وتقدير شخصي، ومدى سلامة عنصر التقدير الشخصي تتوقف على مدى تمكن وخبرة الأشخاص القائمين بإعداد هذه القوائم ومدى استيعابهم وتفهمهم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[1]

وعرفت أيضا بأنها "وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات)".[2]

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 1 المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، والذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة

[1] سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 94.
[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 39.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

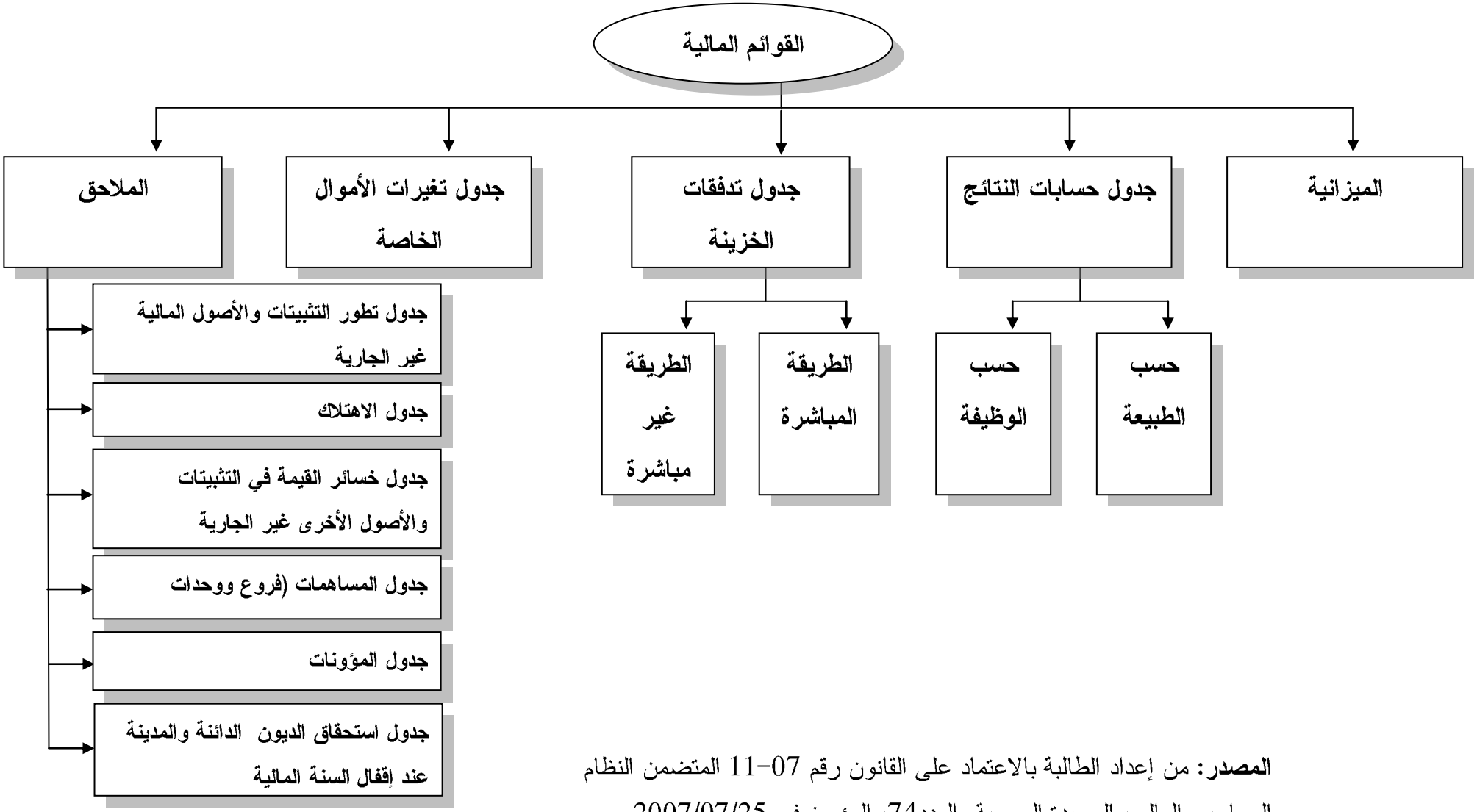
من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة، الملاحق.

من التعاريف السابقة يستخرج تعريف للقوائم المالية بأنها مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير القابلة للفصل بينها تسمح بإعطاء صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كما تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزام المؤسسة وحقوق ملكيتهم.

ويمكن توضيح أنواع القوائم المالية الواجب عرضها وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في الشكل التالي:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل رقم (2- 1): أنواع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد74، المؤرخ في 2007/07/25.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- أهداف القوائم المالية:

كما تطرقنا إليه سابقا القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، وطبقا للمعيار المحاسبي الأول IAS1 المعدل عام 1997م فإن الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة من خلال جدول حسابات النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تدفقات الخزينة، وذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

فالقوائم المالية تسمح بضمان شفافية المؤسسة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبي الاحتياجات فيما يخص أخذ القرار، وتحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة، حتى تسمح بانجاز المقارنات وتثمين تطور المؤسسة.

ويمكن تلخيص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها فيما يلي:[1]

- توفير المعلومات الملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الإقراض، وذلك في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية؛
- توفير المعلومات التي تساعد المستثمرين والدائنين على تقدير الاحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، وما يحتمل تحصيله من بيع أو استدعاء أو سداد الأوراق المالية أو القروض؛
- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمشروع والتي يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغي أن توضح تلك القوائم التزامات المشروع المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي يترتب عليها تدفقات نقدية محتمل خروجها من المشروع.

رغم أن أهداف القوائم المالية السابقة الذكر تهتم أساسا بالمستخدمين الخارجين، إلا أن هذه القوائم تقدم أيضا معلومات تسمح للمديرين بالمؤسسة اتخاذ القرارات التي في، كما أنها تقدم معلومات لملاك المؤسسة عن مدى أمانة الإدارة في أداء واجباتها ومسؤولياتها فيما يتعلق بإدارة موارد المؤسسة.

[1] أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص 41-42.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

حتى تستطيع المعلومات المالية التي تشتمل عليها القوائم المالية أن تحقق الأهداف التي تم التطرق إليها في المطلب الأول ينبغي أن يتوافر فيها مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية.

وقد حدد النظام المحاسبي المالي أربعة خصائص نوعية ينبغي توفرها في القوائم المالية حتى تكون ذات فعالية وفائدة لمستخدمي القوائم المالية، وقد قسمت إلى خصائص أساسية وخصائص ثانوية:

1- الخصائص الأساسية: وتتمثل في الملائمة والموثوقية:[1]

1-1- الملائمة: إن المعلومات المحاسبية يجب أن تتميز بخاصية الملائمة، وذلك لزيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وذو كفاءة عالية. أما إذا كانت تلك المعلومات غير ملائمة، ولأجل تحقيق صفة الملائمة لتلك المعلومات لابد أن تتوفر لها الصفات النوعية التالية:

1-1-1- التوقيت المناسب: من أهم خصائص المعلومات المحاسبية أن تقدمها لمستخدميها في الوقت المناسب للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الملائمة لمعالجة الخلل وأوجه القصور في الوقت الملائم، بأقل جهد وأدنى مستوى من التكاليف والخسائر.

1-1-2- القدرة على التنبؤ بالمستقبل: هي خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة.

1-1-3- التغذية العكسية: وتسمى أيضا بالقدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة ويقصد بها إلى أي مدى يمكن لمتخذ القرار الاعتماد على المعلومات في تصحيح توقعات سابقة وبالتالي تقييم القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص ص 199-209.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-2- الموثوقية: هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن تلك المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله. إن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها. وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية:

1-2-1- الصدق في التعبير: وهي أن تعبر المعلومات عما تهدف التعبير عنه أي قدرة المعلومات على تمثيل الظواهر بأمانة وصدق التعبير عن الجوهر والمضمون وبشكل صحيح.

1-2-2- قابلية التحقق: ويقصد بها وجود إجماع بين المحاسبين الذين يستخدمون نفس طرق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج التي تم التوصل إليها من قبل طرف آخر وفي نفس الظروف.

1-2-3- الحياد: لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوقا فيها فإنه يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز، يعني أن يتم عرض المعلومات المحاسبية بصورة تخدم جميع المستخدمين لهذه المعلومات دون تحيز لفئة معينة من المستخدمين من ذوي المصالح على حساب فئة مستخدمة أخرى.

2- خصائص ثانوية: وتتمثل في الثبات والقابلية للمقارنة.

2-1- الثبات: عندما تطبق المؤسسة نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى، فإنها تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية، ولا يعني ذلك أن الشركات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة لأخرى، حيث يمكن للمؤسسات تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدمها وذلك في الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعد أفضل من القديمة. وفي هذه الحالة فإنه يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغير المحاسبي ومبرر إجرائه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغير.[1]

2-2- القابلية للمقارنة: يكون أمام المستثمرين والمقرضين فرص استثمار وفرص إقراض متعددة عليهم المفاضلة والاختيار بينها. ويبني المستثمرون والمقرضون قراراتهم على أساس ما يقومون به من مقارنات بالنسبة للبيانات الخاصة بنفس المؤسسة عن فترات زمنية عديدة، أو مقارنة المعلومات الخاصة بالمؤسسات المختلفة، وحتى يكون لتلك المقارنات قيم لابد أن تكون المعلومات في صورة

[1] دونالد كيسو،جيري ويجانت، تعريب حامد حجاج، سلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1999، ص 72.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قابلة للمقارنة.[1] ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية أية تغييرات في هذه السياسات.[2]

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية، في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وتختلف الاحتياجات المعلوماتية باختلاف أنواع القرارات التي يتخذها المستخدمين، والذين يمكن تقسيمهم إلى مجموعتين:

1- المستخدمين الداخليين:

يقصد بهذه المجموعة أفراد الإدارة الذين يتخذون قرارات تتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة الاقتصادية والرقابة على هذا الاستغلال. ولاشك أن توفير المعلومات الدقيقة والملاءة لمتخذ القرارات الداخلية تمكن من حسن استغلال الموارد الاقتصادية لتحقيق الأهداف المرجوة. وتختلف طبيعة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي باختلاف القرارات التي تتخذ، فقرارات التخطيط الاستراتيجي تحتاج إلى معلومات تمكن من وضع السياسات والخطط الإستراتيجية العامة اللازمة لتحقيق الأهداف، بينما قرارات الرقابة التشغيلية تتطلب معلومات عن الأداء المعياري أو الأداء الفعلي.[3]

2- المستخدمين الخارجيين:

توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين ويمكن تقسيمهم إلى نوعين هما:[4]

2-1- فئات لها مصالح مالية مباشرة: وتتضمن الأطراف التالية:

2-1-1- المستثمرون الحاليون والمرتقبون: (ملاك المؤسسة: فرد أم شركاء أم مساهمون)، وهم يستخدمون المعلومات المالية لاتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها،

---

[1] أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص ص 54-55.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 55.

[3] محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات**، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 14.

[4] رضوان حلوه حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص ص 33- 35.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ويهم هؤلاء المستثمرون التعرف على مدى تقدم المؤسسة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المؤسسات الأخرى المماثلة.

2-1-2- المقرضون الحاليون والمرتقبون: تتمثل في البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملي سندات الدين والموردون والدائنون، وهم يستخدمون المعلومات المالية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها.

2-1-3- العاملون الحاليون والمرتقبون: فهم يستخدمون المعلومات المالية لمعرفة المركز المالي للمؤسسة، ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك المؤسسة، فالوضع المالي الجيد وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.

2-1-4- النقابات العمالية: فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع المالي، ومستويات الأرباح المحققة في المؤسسة، للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف عملهم والدخول في مفاوضات مع أرباب العمل لزيادة رواتبهم.

2-2- فئات لها مصالح مالية غير مباشرة: وهي تتمثل في الأطراف التالية:

2-2-1-الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة: من أمثلتها دائرة الضرائب التي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن المؤسسة (الميزانية وجدول حساب النتائج) لاستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على المؤسسة، دائرة الإحصائيات العامة التي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن مؤسسات المساهمة لمراعاتها في حسابات الدخل القومي في مختلف القطاعات الاقتصادية.

2-2-2- السلطات القضائية: فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية للفصل في أمور الإفلاس والمنازعات القضائية.

2-2-3-المحللون الماليون والوسطاء الماليون: فهم يحتاجون البيانات والقوائم المالية بغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الاستشارات لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-2-4-المستهلكون أو العملاء: حيث يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار بتزويدهم بالسلع، وفق جودة ونوعية معينة وبكميات كافية وبأسعار معينة، كما يهمهم تقييم قدرة المؤسسة في الاستمرارية بتقديم خدمات ما بعد البيع وخدمات ضمان المنتج.

2-2-5-المخططون الاقتصاديون: فهم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل النشـــاط الاقتصادي والتنبؤ بتطوره واتجاهاته.

يمكن تلخيص أهم المستخدمين للمعلومات المالية في القوائم المالية حســـب احتياجـــاتهم فـــي الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): المستخدمين للقوائم المالية واحتياجاتهم

المستخدمين	احتياجات المستخدمين

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة: 1- المساهمين (الحاليين والمحتملين)؛ 2- الدائنين (قصيرة وطويلة الأجل)؛ 3- المديرين؛ 4- العاملين؛ 5- المستهلكين؛ 6- الموردين؛ 7- المنافسين. المستخدمين ذوي المصلحة غير مباشرة: 1- محللي القوائم المالية وسماسرة البورصة؛ 2- اتحادات العمال؛ 3- الوكالات والهيئات الحكومية؛ 4- الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية.	1 – القياس الشامل للأداء: أ- مقاييس مطلقة؛ ب- بالمقارنة مع الأهداف والمعايير؛ ت- بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى. 2 – تقييم أداء الإدارة: أ- الأرباح والكفاءة في استخدام الموارد؛ ب- المسؤولية القانونية. 3 – التوقعات المستقبلية: أ- الأرباح؛ ب- التوزيعات والفوائد؛ ت- الاستثمارات؛ ث- التوظيف. 4 – الحكم على المركز المالي: أ- تقييم اليسر المالي؛ ب- تقييم درجة السيولة؛ ت- تحديد درجة المخاطرة وعدم التأكد. 5 – تخصيص الموارد. 6 – تقييم الديون وحقوق الملكية. 7 – تقييم الالتزام باللوائح والقوانين. 8 – تقييم مساهمة المشروع الاجتماعية وخدمة البيئة والاقتصاد القومي.

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 16.

وبناء على ما تقدم من اختلاف الحاجات من المعلومات المحاسبية، فإن القوائم المالية تعد على أساس أنها قوائم ذات أغراض عامة بحيث يمكن تلبية احتياجات العديد من المستخدمين مع التركيز

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

على احتياجات المستخدمين المباشرين، والذين لديهم السلطة للحصول على المعلومات المحاسبية، وهم المستثمرين والدائنين.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

القوائم المالية هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية هدفها إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونجاعته وسيولة خزينته في نهاية السنة المالية، ووفقا للنظام المحاسبي المالي جميع المؤسسات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية مجبرة على تقديم قوائم مالية تضم (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملحق)، فالقوائم المالية ينبغي أن تقدم موقفا صحيحا وصادقا وعادلا عن الوضعية المالية للكيان وأداءه ونجاعته.

المطلب الأول: الميزانية

1- تعريف الميزانية: الميزانية عبارة عن قائمة أو كشف تضم في أحد جوانبها مصادر التمويل وفي الجانب الثاني استخدامات هذه المصادر في تاريخ معين ويسمى الجانب الأول الأصول أو الموجودات والثاني بالخصوم أو المطلوبات.[1] والميزانية تعرض بشكل منفصل عناصر الأصول والخصوم والتي لا يمكن إجراء المقاصة بينها إلا إذا تمت على أسس قانونية أم تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية انجاز هذه العناصر متزامنة أو على أساس واضح وجلي.[2]

2- أهداف الميزانية: ويمكن إيجاز أهم أهداف الميزانية بما يلي:[3]

- بيان صافي حقوق مالك المشروع أو أصحاب المشروع من مساهمين ومستثمرين؛
- بيان المركز المالي للمشروع استجابة لحاجات المقرضين والدائنين؛
- إعطاء صورة عن طاقات المشروع (الأصول) ومصادرها (الخصوم).

فالميزانية تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات حول سيولة المؤسسة ومرونتها المالية، والتي بدورها تمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل.

3- عرض الميزانية:

[1] وليد ناجي الحيالى، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 61.
[2] القرار الوزاري، مرجع سابق، ص 24.
[3] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 487.

يتم تبويب حسابات الميزانية بحيث يتم تجميع البنود المتماثلة للوصول إلى مجاميع فرعية ذات مغزى. وبصفة عامة فإن الميزانية توضح ثلاث مجموعات رئيسية هي الأصول والخصوم والأموال الخاصة (الملحق 1)، إلا أنه يعاد تقسيم تلك البنود إلى العديد من البنود الفرعية التي قد تمد القارئ بمعلومات إضافية، ويتم افتراض ثبات القيمة النقدية عند قياس عناصر القوائم المالية،[1] ويتم ترتيبها وفق البنية الهيكلية التالية:

3-1- الأصول: تمثل الأصول الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، أما مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول، وتتكون من أصول غير جارية وأصول جارية.[2]

3-1-1- الأصول غير الجارية: هي تلك الأصول الموجهة للاستخدام الدائم لاحتياجات المؤسسة، وكذا تلك المحتجزة لغايات استثمارية طويلة الأجل، بالإضافة إلى تلك التي لا ترغب المؤسسة أو لا تستطيع تحقيقها خلال ال12 شهرا التالية لتاريخ نهاية سنتها المالية.[3] ويعبر عن هذا النوع من الأصول (غير الجارية) وفقا لمدونة الحسابات التي أقرها النظام المحاسبي المالي الجزائري بالتثبيتات، وهي تمثل حسابات الصنف الثاني من المدونة والمتمثلة أساسا في حسابات:

- التثبيتات المعنوية: يمثل التثبيت المعنوي أصل غير نقدي وغير مادي قابل للتحديد، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية كالمحلات التجارية المكتبية، العلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.[4]
- التثبيتات العينية: التثبيت العيني هو أصل عيني بحوزة المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، من المفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يفوق السنة المالية.[5]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 107-108.
[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، العدد 27، المؤرخ في 2008/05/26، ص 13.
[3] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 40.
[4] القرار الوزاري، مرجع سابق، ص 8.
[5] نفس المرجع السابق، ص 8.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- التثبيتات في شكل امتياز: هي كل التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له)، ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.[1]
- التثبيتات الجاري انجازها: تمثل التثبيتات العينية أو المعنوية التي لا زالت لم تكتمل بعد في انجازها أي أنها في الواقع إنجازات الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات. فهي تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي. والهدف من الحساب 23 (تثبيتات جاري إنجازها) هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في نهاية السنة المالية سواء كانت تثبيتات عينية أو تثبيتات معنوية، بالإضافة إلى حساب يستقبل التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات التي تقدمها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما.[2]
- التثبيتات المالية: وهي الأصول المالية غير الجارية في شكل سندات وحسابات دائنة تكون محل إدراج في الحسابات تبع لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو تغيير لوجهتها في الفئات التالية:[3]
  - سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة المفيدة بشكل دائم لنشاط المؤسسة خاصة إذا كانت تسمح بممارسة نفوذ على الشركة المصدرة للسندات أو ممارسة المراقبة عليها؛
  - السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجه لتحقيق مردودية مرضية للمؤسسة على المدى الطويل دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت حيازة سنداتها؛
  - السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأسمال أو توظيفات طويلة المدى تحتفظ بها المؤسسة حتى حلول آجال استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛
  - القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي تنوي أو لا يمكنها بيعها في المدى القصير كالحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من 12 شهرا أو القروض التي تزيد عن 12 شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

[1] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، مرجع سابق، ص 95.
[2] نفس المرجع السابق، ص 97.
[3] القرار الوزاري، مرجع سابق، ص ص 11-12.

3-1-2- الأصول الجارية: هي تلك الأصول التي تمثل موضوع عمل المؤسسة والتي تنتظر منها إمكانية التحقيق (بيعها أو استهلاكها) ضمن إطار الدورة الاستغلالية العادية، أي يتوقع أن يتحقق نقدا أو تحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية، وكذلك عندما يحتفظ بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة (مخزونات)، أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال 12 شهرا، أو عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد قيود على استعماله.[1] وتتمثل هذه الأصول الجارية في: [2]

- المخزونات: تمثل المخزونات أصولا:
  - تمتلكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
  - هي قيد الإنتاج بقصد إنجاز هذا البيع؛
  - هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- الديون الدائنة والاستخدامات المماثلة: وهي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو كان نتيجة لأنشطة أخرى، وفي الحالة الأولى تعرف هذه الديون بالذمم المدينة التجارية، وتتكون من المدينون وأوراق القبض، أما الذمم المدينة غير التجارية فيمكن أن نسوق أمثلة عليها مثل سلف الموظفين أو القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة.....إلخ. ويجب عند تقويم تلك الأصول عمل مخصصات احتياطية في حالة وجود خسارة محتملة أو انخفاض في القيمة.
- الموجودات وما يماثلها: وهي تخص القيم القابلة للتوظيف والنقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب، بالإضافة إلى أشباه الخزينة التي تتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغير في قيمتها.

3-2- الخصوم: تمثل الخصوم الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي انقضائها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية،[3] وهي كذلك تصنف إلى خصوم غير جارية وخصوم جارية.

---

[1] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، مرجع سابق، ص 40.
[2] محمد سامي لزغد، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المنتوري، قسنطينة، 2012، ص 42.
[3] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، ص 13.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3-2-1- الخصوم غير الجارية: وهي الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد حتى وإن كان استحقاقها خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية، وتصنف كذلك إذا:

- كان استحقاقها الأصلي أكثر من 12 شهرا؛
- كانت المؤسسة تنوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ الإقفال.

وتشمل الخصوم غير الجارية كلا من:[1]

- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا: وتتمثل فيما يلي:

- إعانات الاستثمار (أو التجهيز): وهي الأموال المخصصة من طرف الدولة والجماعات المحلية من أجل اقتناء أصل جديد، أو تمويل عملياتها على المدى الطويل،
- المؤونات: تتمثل مؤونات الأخطار والتكاليف في زيادة الخصوم المستحقة لآجال قصيرة أو طويلة، فإنها تعكس وجود مخاطر وخسائر متوقعة عند نهاية الدورة إلا أنها تتضمن عنصر عدم التأكد بشأن مبالغها وتحققها.

- الضرائب: وتتمثل في كل من الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم ومؤونات الضرائب، والضرائب المؤجلة على الأصول هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في الفترات المقبلة والمتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم، أما الضرائب المؤجلة على الخصوم هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة والمتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- الإقتراضات والديون: هي الموارد المالية الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات المالية والبنوك، أو من الجمهور من أجل تمويل عملياتها التشغيلية والاستثمارية بصفة دائمة، وتساهم مع الأموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة، وتشمل السندات، القروض البنكية طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل.

3-2-2- الخصوم الجارية: تصنف الخصوم خصوما غير جارية عندما:[2]

- يتوقع الكيان تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛

[1] محمد سامي لزغد، مرجع سابق، ص 43.
[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، ص 13.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- أو يجب تسديدها خلال 12 شهر الموالية لتاريخ الإقفال.

وتتمثل هذه الخصوم الجارية في:

- الذمم الدائنة: وهو ما على المؤسسة من التزامات اتجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا، وتتكون من الموردون، العاملون وضرائب الدخل المستحقة؛
- القروض قصيرة الأجل: وهي القروض التي حصلت عليها المؤسسات أو الأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة.

3- 3- رؤوس الأموال الخاصة: تعبر رؤوس الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري عن التزامات اتجاه المؤسسة لذوي حقوق الملكية، وهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومه الجارية وغير جارية، فهي تحتوي على كل حسابات رأس المال وحسابات الاحتياطات والنتائج، بالإضافة إلى فوارق التقييم.[1]

المطلب الثاني: جدول حساب النتائج

1- تعريف جدول حساب النتائج: ويسمى كذلك بقائمة الدخل أو قائمة الأرباح وتظهر نتائج عمليات المؤسسة لفترة معينة من الزمن تتمثل عادة سنة، وهي ملخص الإيرادات التي تحققت خلالها والمصروفات التي لزمت لتحقيقها في المؤسسة بالإضافة إلى المكاسب والخسائر خلال نفس الفترة، وتقدم القائمة مقياسا لمدى نجاح المؤسسة حيث تقابل خلال انجازاتها (تعبر عنها الإيرادات) بالجهود التي بدلتها (تعبر عنها المصروفات).[2] ولقد عرف النظام المحاسبي المالي جدول حساب النتائج بأنه: " بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية مع إبراز النتيجة الصافية سواء كانت ربحا أو خسارة ".[3]

وتتمثل المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في جدول حساب النتائج:[4]

- المنتوجات: تتمثل في تزايد المزايا الاقتصادية المحققة خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم؛

---

[1] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، مرجع سابق، ص 41.
[2] عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية –دراسة متكاملة-**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 88.
[3] القرار الوزاري، مرجع سابق، ص 24.
[4] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، ص ص 13-14.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الأعباء: تتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

2- أهداف جدول حساب النتائج:

يتمثل الهدف الأساسي من جدول حساب النتائج هو إظهار صافي نتيجة النشاط في آخر الفترة المالية سواء كان صافي ربح، أو صافي خسارة، فهي إذا تهدف إلى معرفة وقياس مدى نجاح المشروع خلال السنة المالية في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الربح. وبالتالي تتمثل أهم هذه الأهداف بالنسبة جدول حساب النتائج في:

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها؛
- تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها؛
- تقييم مدى جدارة المشروع بالاقتراض من المصارف وجمهور المستثمرين.

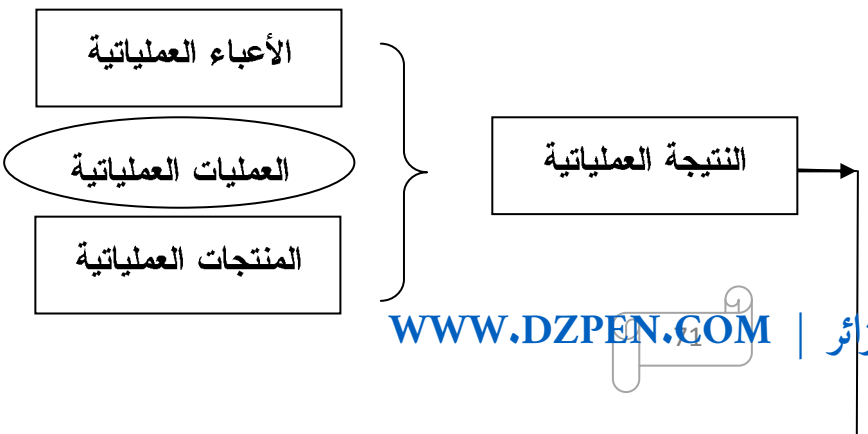
3- عرض حساب النتائج:

يمثل حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية وتتمثل هذه العمليات في:

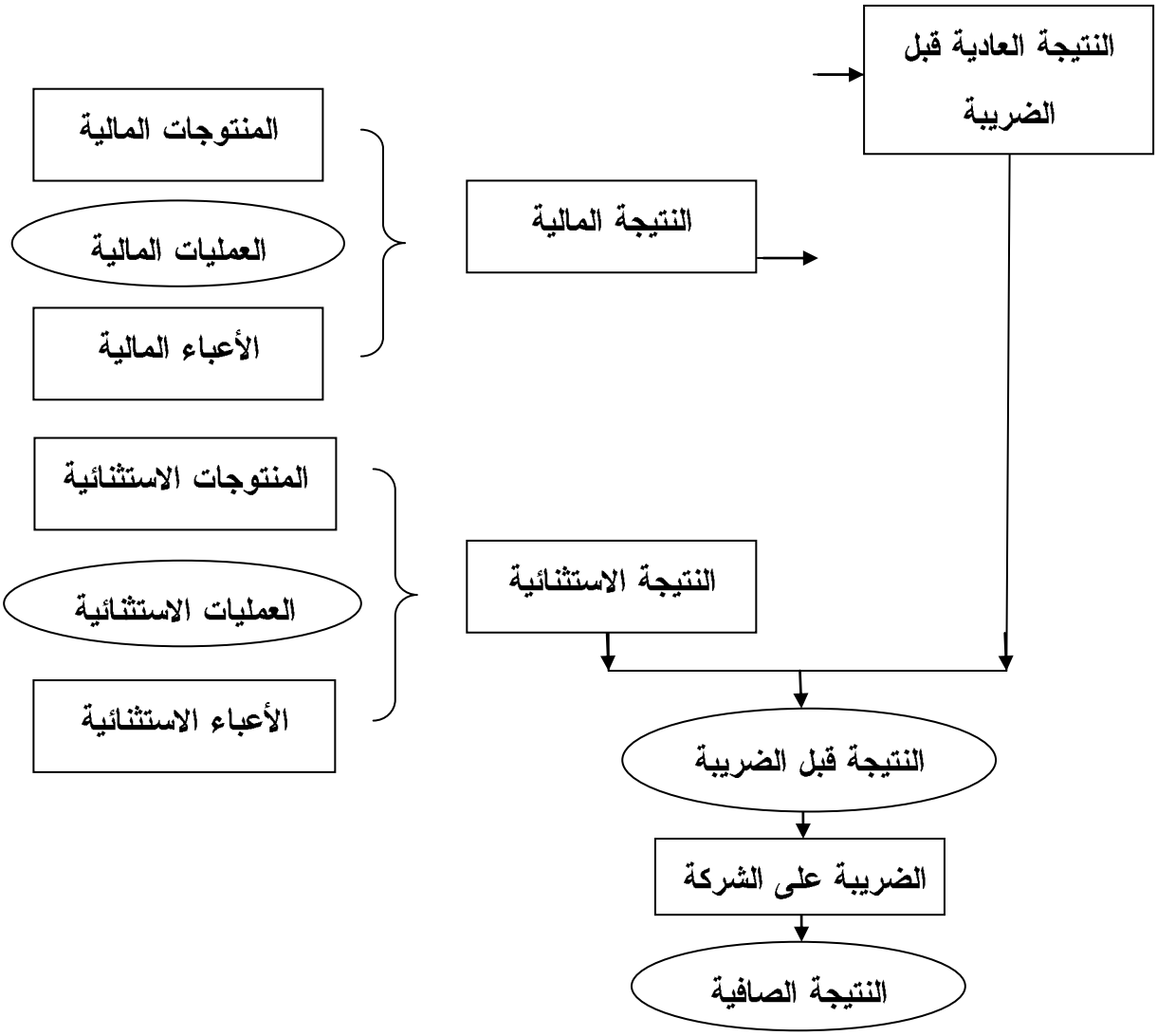
- العمليات العملياتية؛
- العمليات المالية؛
- العمليات الاستثنائية.

ويوضح الشكل التالي العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية التي توجد في جدول حساب النتائج:

الشكل رقم (2-2) : العمليات المتعلقة بالأنشطة في جدول حساب النتائج



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر



Source: Michel Salva, **Initiatation à la logique comptable**, 8^{e}édition, Vuibert, Paris, 2011, P 32.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم، وهما:

- حسابات النتائج حسب الطبيعة؛
- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

3-1- حسابات النتائج حسب الطبيعة:

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات البضائع،....)، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال (الملحق 2). ويفرض SCF إيضاح المعلومات الآتية في جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

3-2- حسابات النتائج حسب الوظيفة:

كما يمكن للمؤسسات تقديم وعرض في الملحق حساب نتائج حسب الوظيفة (الملحق 3)، فهي تستعمل بالإضافة إلى مدونة حسابات التكاليف والإيرادات حسب الوظيفة تتماشى وخصوصية احتياجاتها.[1] ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية،

[1] Eric Dumalanède, **Comptabilité générale**, Berti édition, Alger, 2009, p 222.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية. ومن أجل إعداد هذه القائمة، فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات البضائع،....إلخ) إلى الأعباء حسب الوظيفة، وتختلف هذه الطريقة عن الأولى في كيفية حساب النتيجة العملياتية، وتشترك معها في كيفية حساب كل من النتيجة المالية، النتيجة الجارية قبل الضرائب والنتيجة الاستثنائية.[1]

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة

1- تعريف جدول تدفقات الخزينة: هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية لمؤسسة ما خلال فترة مالية معينة، وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المؤسسات بإعداد هذا الجدول.[2] يعتبر جدول تدفقات الخزينة لوحة قيادة أمام قمة الإدارة المالية، بحيث تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة والإستراتيجية كتغيير النشاط أو توسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو.[3]

وتقسم الأنشطة في جدول تدفقات الخزينة إلى ثلاثة أقسام:

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية؛
- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

2- أهداف جدول تدفقات الخزينة:

إن الهدف الرئيسي من إعداد جدول تدفقات الخزينة هو تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالمعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة. كما يمكن لهؤلاء المستخدمين ومن خلال جدول تدفقات الخزينة تحقيق الأهداف التالية:[4]

[1] محمد سامي لزغد، مرجع سابق، ص 50.
[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 49.
[3] يوسف قريشي، إلياس بن ساسي، **التسيير المالي– الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006 ، ص 204.
[4] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 196.

- الحصول على المعلومات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على أساس نقدي؛
- تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع ومتطلبات سداد الالتزامات؛
- تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية؛
- تقييم التدفقات النقدية التاريخية والحالية والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

3- مكونات جدول تدفقات الخزينة:

حتى تتحقق الأهداف المرجوة من إعداد جدول تدفقات الخزينة فإن هذا الجدول يضم كل العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية، ويتم تصنيفها ضمن ثلاثة أنشطة هي التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، والهدف من هذا التصنيف هو تسهيل عملية القراءة والتحليل والاستنتاج.

3-1- الأنشطة التشغيلية: هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية. وتنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسي للمؤسسة. لذا فإن الأنشطة التشغيلية هنا ستضم الآثار النقدية للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل خلال الفترة المالية. ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:[1]

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- المقبوضات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم والعمولات، وغيرها من الإيرادات؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات؛
- المدفوعات النقدية للعاملين؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض؛
- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

[1] Stéphan Brun, **Les normes comptables internationales IAS / IFRS**, Gualino Editeur, Paris, France, 2006, P 99.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3-2- الأنشطة الاستثمارية: تضم الأنشطة الاستثمارية الآثار النقدية للعمليات المتعلقة بموارد وممتلكات المؤسسة المستخدمة في توليد الإيرادات والدخل خلال الفترة المالية أو في المستقبل، وفيما يلي أمثلة عن هذه العمليات:[1]

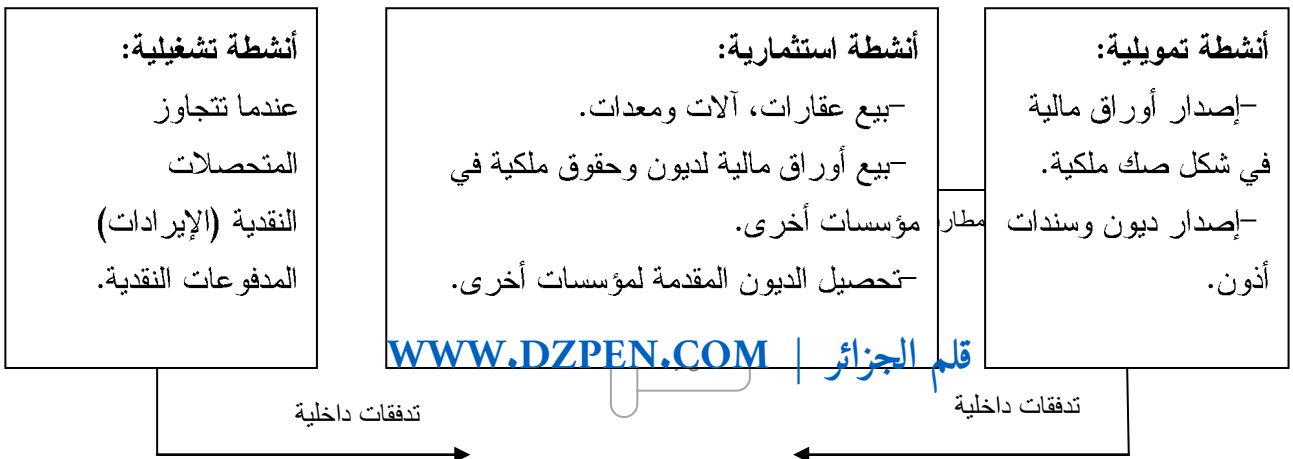
- المدفوعات النقدية على شكل الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة والأصول الطويلة الأجل الأخرى؛
- المدفوعات النقدية على شكل سلف وقروض، وتلك المدفوعة لامتلاك الاستثمارات؛
- المقبوضات النقدية الناشئة عن بيع الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة والأصول الطويلة الأجل الأخرى؛
- المقبوضات النقدية الناشئة عن بيع الاستثمارات وتحصيل القروض والسلف.

3-3- الأنشطة التمويلية: تتضمن الأنشطة التمويلية كل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة والمتعلقة بمصادر التمويل الداخلية (حقوق الملكية) ومصادر التمويل الخارجية (الالتزامات) ومن الأمثلة على هذه الأنشطة التمويلية:[2]

- المقبوضات النقدية من إصدار أسهم جديدة أو سندات جديدة؛
- المقبوضات النقدية الناشئة عن الحصول على قروض مالية قصيرة أو طويلة الأجل؛
- المدفوعات النقدية عن سداد قروض أو سندات ترتبت على المؤسسة؛
- توزيعات أرباح الأسهم النقدية على مساهمي المؤسسة.

ويعرض الشكل التالي التدفقات الداخلة الخارجة مصنفة على أساس النشاط:

الشكل رقم (2-3): التدفقات الداخلة والخارجة المصنفة على أساس النشاط



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

مجمع النقدية		
أنشطة تمويلية: -سداد توزيعات. -تسديد ديون. -استرداد أسهم رأس المال.	**أنشطة استثمارية:** -شراء عقارات، آلات ومعدات. -شراء أوراق مالية،ديون، الأموال الخاصة في مؤسسات أخرى.	**أنشطة تشغيلية:** عندما تتجاوز النفقات النقدية (المصروفات) المتحصلات النقدية (الإيرادات).

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 139.

4- إعداد جدول تدفقات الخزينة: إن إعداد جدول تدفقات الخزينة يتم وفق ثلاث خطوات متتالية:

4-1- الخطوة الأولى: تحديد التغير في النقدية كفرق بين رصيد النقدية في أول الفترة وآخرها، وهذا إجراء بسيط يستنتج مباشرة من أرصدة النقدية في الميزانيتين.[1]

4-2-الخطوة الثانية: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، وهذا إجراء معقد يتطلب تحليل جدول حساب النتائج (قائمة الدخل) الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي. كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين، وكذلك يتطلب بيانات عن عمليات منتقاة.[2] وفي هذه الخطوة يمكن تطبيق الطريقة المباشرة أو غير المباشرة:[3]

- الطريقة المباشرة: وهذه الطريقة تستخدم لبيان المصادر المباشرة للحصول على النقدية من العمليات التشغيلية مثل المتحصلات من العملاء من بيع البضاعة وكذلك النقدية المحصلة من التوزيعات والفوائد، وكذلك أوجه الصرف النقدي على الأنشطة التشغيلية للمؤسسة مثل السداد للموردين مقابل البضاعة المشتراة وسداد المصروفات التشغيلية المختلفة (الملحق 4).

[1] رضوان حلوه حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص 135.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص 135- 136.
[3] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 159.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الطريقة غير المباشرة: وهي الأكثر استعمالا في الميدان العملي لبيان صافي التدفقات النقدية من العمليات لأنها يسهل إعدادها، فهي تركز على الفرق بين صافي الربح وصافي التدفقات النقدية من العمليات، حيث تبدأ من رقم صافي الربح وفق أساس الاستحقاق من جدول حساب النتائج ثم ثم نعدله بالإيرادات والمصروفات غير النقدية خلال الفترة مثل المستحقات والاهتلاكات وجميع التسويات المحاسبية المختلفة، وذلك ليتحول رقم صافي الربح من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي (الملحق 5).

4-3- الخطوة الثالثة: تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية، حيث يجب تحليل بقية التغيرات الأخرى في حسابات الميزانية لمعرفة أثرها على النقدية.[1]

المطلب الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة

1- تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة:

وتسمى أيضا بقائمة تغيرات حقوق الملكية وهي تمثل حلقة ربط بين جدول حساب النتائج وبين الميزانية.[2] وقد عرف النظام المحاسبي المالي جدول تغيرات الأموال الخاصة بأنها "تشكل مختلف الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.[3] وترتبط هذه الحركات بكل من:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

2- أهمية جدول تغيرات الأموال الخاصة

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من

[1] رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص 136.
[2] رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 314.
[3] القرار الوزاري، مرجع سابق، ص 26.

تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.[1]

3- مصادر التغيرات في الأموال الخاصة:

يعتبر جدول التغيرات في الأموال الخاصة نوع من قوائم التدفقات (الملحق6)، والبنود المكونة للأموال الخاصة ثلاث مجموعات هي:[2]

- رأس المال المدفوع: ويقسم إلى رأسمال قانوني ورأسمال إضافي؛
- رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة)؛
- رأس المال المحتسب.

3-1- التغيرات في رأس المال المدفوع: يتكون رأس المال المدفوع من رأس المال القانوني ويمثل القيمة الاسمية للأسهم أو قيمة الحصص، ورأس مال إضافي ويشمل علاوة أو خصم إصدار الأسهم والهبات الرأسمالية وأسهم الخزينة. وتشمل التغيرات في رأس المال المدفوع التيارات التالية:

3-1-1- زيادة رأس المال: وهي عبارة عن استثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمون.

3-1-2- تخفيض رأس المال: وهي عبارة عن توزيعات رأس المال المستثمر، ويتم هذا التوزيع من رأس المال المدفوع.

3-1-3- شراء أسهم الخزينة: نميز بين نوعين من عمليات الشراء:

- الشراء بصورة نهائية: وهو تخفيض نهائي للأموال الخاصة بما في ذلك رأس المال المدفوع وغيره من البنود الأخرى (يمثل هذا التخفيض نوعا من التصفية الاختيارية للمؤسسة)؛
- الشراء بصورة مؤقتة: وذلك لإعادة إصدارها لاحقا (بيعها) فهو نوع من التخفيض المؤقت في الأموال الخاصة.

3-2- التغيرات في رأس المال المكتسب: إن التغيرات في هذا القسم من الأموال الخاصة تعود إلى ثلاث مصادر:

- رصيد الأرباح المحتجزة أول الدورة وتعديله بتسويات السنوات السابقة مثل تصحيح أخطاء السنوات السابقة؛

[1] محمد سامي لزغد، مرجع سابق، ص 59.
[2] رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص 315-317.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- توزيعات الأرباح على الملاك أو المساهمين خلال الدورة؛
- صافي الدخل الشامل (الخسارة) حسبما يظهره جدول حساب النتائج للدورة الجارية.

3-3- التغيرات في رأس المال المحتسب: وتتمثل أهم مصادر التغير في:

- مكاسب أو خسائر إعادة التقويم (التقدير)؛
- مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة؛
- مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوافرة في نهاية الدورة.

المطلب الخامس: ملحق القوائم المالية

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح، ويعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم....إلخ، وكل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة. والملاحق أو إيضاحات القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها بحيث تتضمن معلومات مكملة لما عرض في القوائم المالية، ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:[1]

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

وعليه فالملحق يجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة.

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي الجزائري إيضاح الجداول التالية في الملحق (الملحق 7):[2]

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية؛

[1] القرار الوزاري، مرجع سابق، ص 38.
[2] محمد سامي لزغد، مرجع سابق، ص 63.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

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

المبحث الثالث: مقارنة القوائم المالية وفق SCF وPCN

يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدة قواعد ومبادئ محاسبية مبنية على أسس المعايير الدولية للمحاسبة، وهذا ما يختلف نوعا ما عن القواعد المحاسبية المعتمدة من طرف المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام

1- من حيث وجود إطار تصوري من عدمه: يعتبر الإطار التصوري من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ويعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط المحاسبي، فالإطار التصوري يعرف مختلف المفاهيم والعناصر التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية المتمثلة في الأصول والخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، وتوضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية، مجال التطبيق ويوضح كذلك الفرضيات والمبادئ المحاسبية.

2- من حيث المبادئ المحاسبية: توجد بعض المبادئ المحاسبية التي استحدثها النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، نذكر من بينها مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، فمثلا في إطار عقود الإيجار التمويلي تقوم مؤسسة بتأجير طائرة لنقل عمالها لمدة معينة مقابل تسديد دفعات ايجارية شهرية، فوفقا للمخطط المحاسبي الوطني لا تسجل هذه الطائرة ضمن أصول المؤسسة لأنها لا تملكها قانونا، رغم أنها موجودة اقتصاديا وتدر منافع اقتصادية للمؤسسة، أما وفقا للنظام المحاسبي المالي ووفقا للمعايير المحاسبية الدولية فإن هذه الطائرة تسجل ضمن أصول المؤسسة.[1]

[1] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص ص 94-95.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3- من حيث المصطلحات والتعاريف: يتضمن النظام المحاسبي المالي العديد من المصطلحات التي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني مثل القيمة العادلة، الضرائب المؤجلة، الأدوات المالية المشتقة، التقاول العام، الخدمات الجاري تقديمها، حقوق مانح الامتياز....الخ، كما يختلف تعريف النظام المحاسبي المالي للمصطلحات المعهودة في المخطط المحاسبي الوطني كالأصول والخصوم والأعباء وهو ما يؤثر على طريقة التسجيل المحاسبي لهذه العناصر[1].

المطلب الثاني: القوائم المالية

إن المادة 25 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تلزم المؤسسات (باستثناء المؤسسات الصغيرة) بإعداد القوائم المالية التالية وذلك في نهاية السنة:

- الميزانية؛
- جدول حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- الملحق.

أما في المخطط المحاسبي الوطني نجد أن القوائم المالية تتضمن كل من الميزانية، جدول حساب النتائج وجدول تغيرات عناصر الذمة المالية بالإضافة إلى 14 جدول ملحق.

1- الميزانية: طبقا للمخطط المحاسبي الوطني تتكون الميزانية من 5 أصناف، حيث كانت الأصول تصنف تبعا لطبيعتها فنجد مجموعات الاستثمارات والمخزون والمدينين، بينما نجد أن الخصوم تضم كلا من الأموال الخاصة والدائنون، وهذا دون أي اعتبار لطول فترة استحقاق الذمم (الحقوق) أو تسديد الديون (الالتزامات).[2] بينما في النظام المحاسبي المالي نجد أن هناك تقسيما مغايرا تماما، حيث قسمت الأصول إلى أصول غير جارية تضم مختلف أنواع التثبيتات (معنوية، عينية ومالية) وأصول جارية تمثل باقي الأصول، أما جانب الخصوم فقسم إلى رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية، وهذا التقسيم مهم جدا خاصة في التحليل المالي، حيث كانت الميزانية المحاسبية في المخطط المحاسبي غير صالحة لعملية التحليل المالي لذلك

[1] نفس المرجع السابق، ص 95.
[2] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيلطي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009، ص 10.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

كان يجب القيام ببعض التحويلات للانتقال إلى الميزانية المالية حتى يتسنى القيام بعملية التحليل المالي.

الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني كانت تحتوي فقط على المعلومات المتعلقة بالدورة الخاصة بها، بينما في ظل النظام المحاسبي المالي تحتوي الميزانية أيضا على المعلومات المتعلقة بالدورة السابقة من أجل المقارنة ومعرفة التغيرات التي طرأت على الميزانية من سنة لأخرى.

وكذلك هناك اختلاف آخر متمثل في أن بعض العناصر مثل الاستثمارات الممولة عن طريق قرض إيجاري وهي العملية التي تنتهي عادة بتملك المستأجر لهذه الاستثمارات في نهاية مدة العقد لا تظهر ضمن عناصر الأصول حسب المخطط المحاسبي الوطني، لكنها في النظام المحاسبي المالي تظهر ضمن عناصر الأصول (التثبيتات) وبالمقابل تظهر الالتزامات المتعلقة بهذا العقد ضمن عناصر الخصوم الجارية أو غير الجارية حسب تاريخ استحقاقها.

2- حساب النتائج: حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يتم تقديم حساب النتائج بطريقتين وذلك من خلال ترتيب حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو حسب طبيعتها. كما يحتوي حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي على معطيات هامة في التحليل، مثل النتيجة العملياتية، النتيجة المالية. إذ نجد أن النتيجة العملياتية حسب النظام المحاسبي المالي تختلف عن نتيجة الاستغلال حسب المخطط المحاسبي الوطني لأنها لا تحتوي على الإيرادات المالية والمصاريف المالية التي تستعمل في حساب النتيجة المالية.

في حين المخطط المحاسبي الوطني يقدم التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها بشكل يسمح بحساب الأرصدة الوسيطة للتسيير (مثل القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال).[1]

3- جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق: حسب النظام المحاسبي المالي يعتبر جدول تدفقات الخزينة بمثابة عنصر من العناصر الهامة للقوائم المالية،[2] بالإضافة إلى جدول تغير الأموال الخاصة والملحق التي تزيد من توضيح الحالة المالية والأداء في المؤسسة، في حين نجد أن المخطط المحاسبي الوطني لا يحتوي على هذه الجداول التي تعتبر ذات أهمية كبيرة في التسيير.

[1] عبد القادر روتال، مرجع سابق، ص 133.
[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 109.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

4- الأطراف المستخدمة للقوائم المالية: حسب النظام المحاسبي المالي فإن أهم مستعملي القوائم المالية هم المستثمرين الحاليين والمستقبليين، العمال، المقرضين، الموردين والمدينون الآخرون، الزبائن، الدولة والمنظمات العمومية والجمهور، حيث تكون موجهة بالدرجة الأولى إلى المستثمرين والمقرضين. أما حسب المخطط المحاسبي الوطني الأطراف المستخدمة للقوائم المالية هي المحاسبة الوطنية، مصالح الضرائب، البنوك والجمهور.

المطلب الثالث: التقييم والتسجيل المحاسبي

1- تقييم عناصر القوائم المالية:

إن الطريقة الأساسية لتقييم القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني ترتكز على أساس مبدأ التكلفة التاريخية والتي تتمثل إما في تكلفة الشراء أو الحيازة أو تكلفة الإنتاج.

أما من خلال النظام المحاسبي المالي فإن طريقة التقييم ترتكز كذلك على مبدأ التكلفة التاريخية، بالإضافة إلى أنه يعمد إلى إعادة تقييم بعض العناصر استنادا إلى القيمة العادلة، قيمة الإنجاز، القيمة المحنية (أو قيمة المنفعة).[1]

2- الأصول الثابتة المادية:

2-1- تقييم الأصول الثابتة المادية: تقيم الأصول الثابتة المادية حسب المخطط المحاسبي الوطني بتكلفتها التاريخية عند حيازتها أو إنتاجها. وكذا الأمر بالنسبة للنظام المحاسبي المالي إلا أن الفرق يكمن من جهة في كون المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط لا تدرج ضمن تكلفة الأصل الثابت.

من جهة أخرى تضاف تكلفة تفكيك الأصل الثابت عند انقضاء مدة استعماله أو إضافة تكلفة تجديد الموقع وإعادة تهيئة المحيط إلى تكلفة إنتاج الأصل الثابت المعني، أي تعتبر من التكاليف التي ستحملها المؤسسة في المستقبل[2].

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، المكتبة الشرقية بوداود، الجزائر، 2009، ص 29.
[2] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 98.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

كما يوجد اختلاف آخر يتمثل في أنه وفقا للنظام المحاسبي المالي تعالج مكونات أصل ما كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة وهذه المعالجة لا نجدها في المخطط المحاسبي الوطني[1].

2-2- الاهتلاكات: حسب المخطط المحاسبي الوطني، يتم في نهاية كل سنة حساب قسط الاهتلاك بطريقة معينة تختلف عن الطرق الأخرى حسب الهدف المراد تحقيقه من طرف المؤسسة، وعموما فإن الطرق المستخدمة لحساب الاهتلاكات وفق المخطط المحاسبي الوطني تتمثل في الإهتلاك الثابت (الخطي)، الإهتلاك المتزايد والاهتلاك المتناقص (الإهتلاك الضريبي).

أما حسب النظام المحاسبي المالي فإن طريقة إهتلاك أي أصل ما هي إلا انعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، وتتمثل هذه الطرق في طريقة الإهتلاك الخطي، طريقة الإهتلاك المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج وطريقة الإهتلاك المتزايد.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن المبلغ القابل للإهتلاك يتمثل في تكلفة الحيازة منقوصا منها القيمة المتبقية لهذا الأصل عند نهاية مدة منفعته، على العكس من المخطط المحاسبي الوطني الذي أهمل هذه القيمة ولم يأخذ بالحساب عند حساب قسط الإهتلاك.

يجبر النظام المحاسبي المالي المؤسسات أن تقوم دوريا بإعادة النظر في طريقة الإهتلاك ومدة المنفعة والقيمة المتبقية وإذا تبين ضرورة إجراء تغيير(في أحد العناصر السابقة)، فيسجل كما لو كان تغيير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لاهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية، أما المخطط المحاسبي الوطني فلم ينص على إجراءات تخص إعادة النظر في المدة وطريقة الاهتلاك.

2-3 - التنازل عن الاستثمارات: ينص المخطط المحاسبي الوطني على حساب الاهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي. أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي وفي الحالات التي يتم فيها التنازل عن الاستثمار يجب أن:

- يحذف عنصر الاستثمار من الميزانية عند التخلص منه أو عندما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا ينتظر منه أي منافع اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من التخلي عنه؛

[1] عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 78.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن استبعاد أي عنصر من القيم الثابتة المادية عن طريق الفرق بين صافي العائد من التنازل والقيمة المحاسبية للأصل ويسجل الفرق كأعباء أو إيرادات في حساب النتائج.

3- القيم الثابتة المعنوية:[1] ينص المخطط المحاسبي الوطني على تسجيل كل المصاريف الإعدادية بما فيها مصاريف الدراسات والأبحاث ضمن الاستثمارات بعد أن سبق تسجيل كل منها بحسب طبيعتها في الحسابات المعنية.

أما النظام المحاسبي المالي فلا نجد فيه ما يعرف بالمصاريف الإعدادية إلا أنه يمكن أن تسجل مصاريف البحث والتطوير ضمن القيم الثابتة المعنوية إذا تحققت شروط معينة وهي:

- أن تكون تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقلة تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- أن تكون للمؤسسة القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التطوير أو استعمالها أو بيعها؛
- أن يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

فالمصاريف السابقة لانطلاق النشاط لا تسجل ضمن القيم الثابتة المعنوية لأنها ليس لها منافع اقتصادية مستقبلية أي لا تضيف أي قيمة لتلك الآلة أو الورشة، أما مصاريف الدراسات والبحوث فلا تسجل كذلك ضمن القيم الثابتة المعنوية لأنها غير معرفة، وعندما تصل لمرحلة التطوير ولكي يتم تثبيتها فينبغي تحقيق الشروط السابقة، في حين تدمج بعض عناصر المصاريف الإعدادية ضمن كلفة الحيازة للقيم الثابتة المادية ونذكر على سبيل المثال مصاريف القروض في حالة الأصول المؤهلة أي التي تتطلب أكثر من سنة لإنجازها.

4- المخزونات: تقَيم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي على أساس التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج) أو على أساس القيمة العادلة لبعض العناصر(حالة المنتوجات الزراعية). بينما تقيم المخرجات من المخزونات بطريقة الداخل أولا الخارج أولاFifo أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، بينما المخطط المحاسبي الوطني يسمح بتطبيق الطريقتين السابقتين بالإضافة إلى طريقة أخرى مسموح بها وهي طريقة الداخل أخيرا الخارج أولا Lifo.

[1] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص ص 100-101.

كما أنه حسب النظام المحاسبي المالي يمكن أن يحتوي المخزون على عناصر غير مادية، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يفترض أن تكون عناصر المخزونات مادية حتى يمكن تسجيلها.[1]

5- الإيرادات المحصل عليها من بيع السلع:[2] حسب المخطط المحاسبي الوطني فإن عملية البيع تتحقق إذا كانت هناك طلبيات أو عقود بين المؤسسة والغير أو أي وثيقة تثبت عملية البيع وبعد إعداد الفواتير حتى ولو لم تتم عملية التحصيل فإن عملية البيع تصبح محققة أما حسب النظام المحاسبي المالي فإن الإيراد المتعلق بعملية البيع لا يتم تسجيله محاسبيا إلا إذا توفرت الشروط التالية:

- أن تكون المؤسسة قد قامت بتحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى المشتري؛
- أنه يمكن تحديد سعر البيع بصورة دقيقة؛
- أنه يمكن تحديد التكاليف المتعلقة بعملة البيع بصورة دقيقة؛
- المؤسسة ليس لها رقابة على الشيء محل البيع.

يتفق النظام المحاسبي المالي مع المخطط الوطني المحاسبي في مسألة الجرد الدائم (المستمر)، حيث يفرض كل منهما الجرد الدائم لعناصر المخزونات.

[1] عبد القادر روتال، مرجع سابق، ص ص 136- 137.
[2] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص ص 101-102.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة:

مما سبق يتضح أن النظام المحاسبي المالي الجزائري فرض على المؤسسات الملزمة بتطبيق هذا النظام إعداد خمسة قوائم مالية، تتمثل في الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات الأموال الخاصة والملاحق، بدلا من سبعة عشر جدولا التي كانت مفروضة في المخطط المحاسبي الوطني.

فالميزانية هي تصوير للوضع المالي للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويوفر حسابات النتائج معلومات عن أداء المؤسسة، وترتب فيه الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، ويقدم جدول تدفقات الخزينة معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وهناك طريقتين لإعداد هذه القائمة وهي الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة سواء انطلاقا من صافي الربح أو من المتحصلات والمدفوعات النقدية، ويشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة، أما الملاحق فتحتوي على معلومات لفهم القوائم سابقة الذكر.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد:

بعد أن تطرقنا كيف تناول النظام المحاسبي الجزائري القوائم المالية والجديد الذي جاء به في الجانب النظري، ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية نهدف من خلالها محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع العلمي، وقد وقع اختيارنا على مؤسسة ميكاتوب فرع من المؤسسة الوطنية لأشـــغال الطـــرق ألطرو، ومن خلال هذا الفصل سنسلط الضوء على مضمون القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية إثـــر اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد.

سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، ففي الأول يتم تقديم المؤسســـة، أمـــا المبحـــث الثاني تسيير الانتقال من PCN إلىSCF، وفي المبحث الثالث الاختلافـــات الموجـــودة بـــين PCN وSCF في القوائم المالية للمؤسسة.

المبحث الأول: عرض عام للمؤسسة

يهدف هذا المبحث إلى تقديم

صورة فنية عن مؤسسة ميكاثوب التي تعتبر فرع من المؤسسة العمومية لأشغال الطرق ألطرو من خلال:

- التعريف بالمؤسسة؛
- الأهداف التي تسعى لتحقيقها؛
- التعريف بمختلف مديريات المؤسسة والمصلحة محل التربص.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميكاثوب – فرع ألطرو–

1– نشأة وتطور مؤسسة ميكاثوب – فرع ألطرو–:

مرت مؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو بعدة مراحل خلال نشأتها وتعتبر هذه المراحل هامة وحساسة في نشأة المؤسسة الوطنية لأشغال الطرق أطرو، وتتمثل هذه المراحل في:

1–1– المرحلة الأولى:

طبقا لنظام هيكلة المؤسسات التي عرفته الجزائر في السنوات الأخيرة أنشأت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق تبعا للمرسوم الوزاري 192/83 الصادر في: 1983/03/12 المتعلق بإعادة هيكلة سوناطروا وكانت تضم سبع وحدات، وقد حلت وحدة الأشغال بـ جيجل سنة 1987 وتبعتها محجرة السبت سنة 1989

وبتاريخ 1989/11/12 انتقلت المؤسسة إلى الاستقلالية المالية والعضوية بصفة مؤسسة عمومية اقتصادية (شركة ذات أسهم).

2–1– المرحلة الثانية:

وبتاريخ 1989/11/24 أصبحت المؤسسة مستقلة ماليا على مستوى شرق البلاد وتأخذ المؤسسة نظام مديرية جهوية للشرق تابعة للمديرية العامة بالجزائر العاصمة.

3–1– المرحلة الثالثة:

سنة 1992 أصبحت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق منظمة على شكل وحدات ذات استقلالية عضوية وهما وحدتي استقلال:

- وحدة المقر الاجتماعي؛
- مديرية العتاد والصيانة.

وثلاث وحدات انجاز وهم:

- المديرية الجهوية بـــسكيكدة؛
- المديرية الجهوية بـــقسنطينة؛
- المديرية الجهوية بـــعنابة.

1-4- المرحلة الرابعة:

بتـــاريخ 2001/07/17 أصـــبحت المؤسســـة العموميـــة لأشـــغال الطـــرق بالشـــرق ENTRTESTتعرف بالمؤسسة الوطنية لأشغال الطرق ودائما في إطار التغيـــرات المختلفـــة قامـــت المؤسسة بإنشاء فرع خاص بالصيانة يعرف باسم ميكاثوب فرع من ألطرو لإلزامية إستراتجية اتبعتها شركة ألطرو ولكي تكون لها مردودية في الشرق المحلي ولغاية إشهارها (إشهار تسويقي) وتوســـيع النشاط على المستوى الوطني.

2- تعريف مؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو:

مؤسسة ميكاثوب هي مؤسسة ذات أسهم يقدر رأسمالها 88 320 000,00 د ج مقســـمة على 4416 سهم بقيمة 20000 د ج للسهم وقد تأسست ميكاثوب في 2001/07/17 وبدأت نشاطها الفعلي في: 2001/09/01.

تتخصص مؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو في كل الأشغال المتعلقة بالصيانة بما في ذلك:

- التشخيص والإرشاد؛
- التصليح والتجديد (الميكانيك، الكتروميكانيك، الهدروليك)؛
- المطالة والطلاء؛
- التلحيم.

مؤسسة ميكاثوب هي مؤسسة خدماتية وهي فرع تابع للشركة الأم – ألطرو- بحيـــث تقـــوم مؤسسة ميكاثوب بصيانة وتصليح الآلات والتجهيزات الخاصة بمؤسسة ألطرو بصفة خاصة، فمؤسسة ألطرو هي المتعامل الأول لمؤسسة ميكاثوب، كما أنها تتعامل مع بعض المؤسســـات الأخـــرى لكـــن تعاملها محدود.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وتقع مؤسسة ميكاثوب في المنطقة الصناعية طريق حمادي كرومة – سكيكدة – وتبعد عن مقر الولاية بحوالي 04 كلم، ويقدر عدد العمال الإجمالي بـ:137 عامل يتوزعون كالتالي:

- إطارات ومهندسون يقدرون بـ 36؛
- تقنيون وأعوان تحكم يقدرون بـ 05؛
- أعوان تنفيذ يقدرون بـ 96.

المطلب الثاني: أهداف مؤسسة ميكاثوب – فرع ألطرو–

إن تطور ورقي أي مؤسسة ودوام صيرورتها كضمان لاستقرارها يمر حتما عبر اعتماد عقلية احترافية في مهنتها. هذه الحتمية المفروضة عليها عنوة بحكم المحيط الذي تعيش فيه، يجبر المؤسسة على تبني قواعد رهان سياسة الجودة. إن رهانات سياسة الجودة تكمن في إتباع منهجية البحث عن التحسين المستمر لمختلف الوظائف، وهو السبيل الوحيد الكفيل لضمان رضا الزبائن بالخدمات المقدمة، التي لابد من انجازها في ظل الاحترام الكلي للمقتضيات المعيارية والقواعد القانونية لسياسة الجودة والتي تتمحور حول:

- السهر على الدقة في انجاز الخدمة؛
- احترام مواعيد تسليم الخدمة؛
- التحكم في تكاليف الخدمة.

ومن هذه المقتضيات تتطلع المؤسسة إلى:

- ضمان وفاء الزبائن؛
- بسط هيبة تجارية في السوق؛
- تطوير القدرات الخدماتية على الصعيد التنظيمي والتكنولوجي.

ولتحقيق ذلك يجب الالتزام بما يلي:

- تطوير أساليب التنظيم في المؤسسة وجعله متناسق مع الأهداف الإستراتيجية المسطرة؛
- ضبط صيرورة الإنجاز الخدماتي من مرحلة الاستكشاف إلى مرحلة تسليم الخدمة؛
- استحداث نظام معلوماتي موثوق، معاصر ومتطور، يمكن على إثره اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميكاثوب – فرع ألطرو–

يتكون الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمؤسسة من:

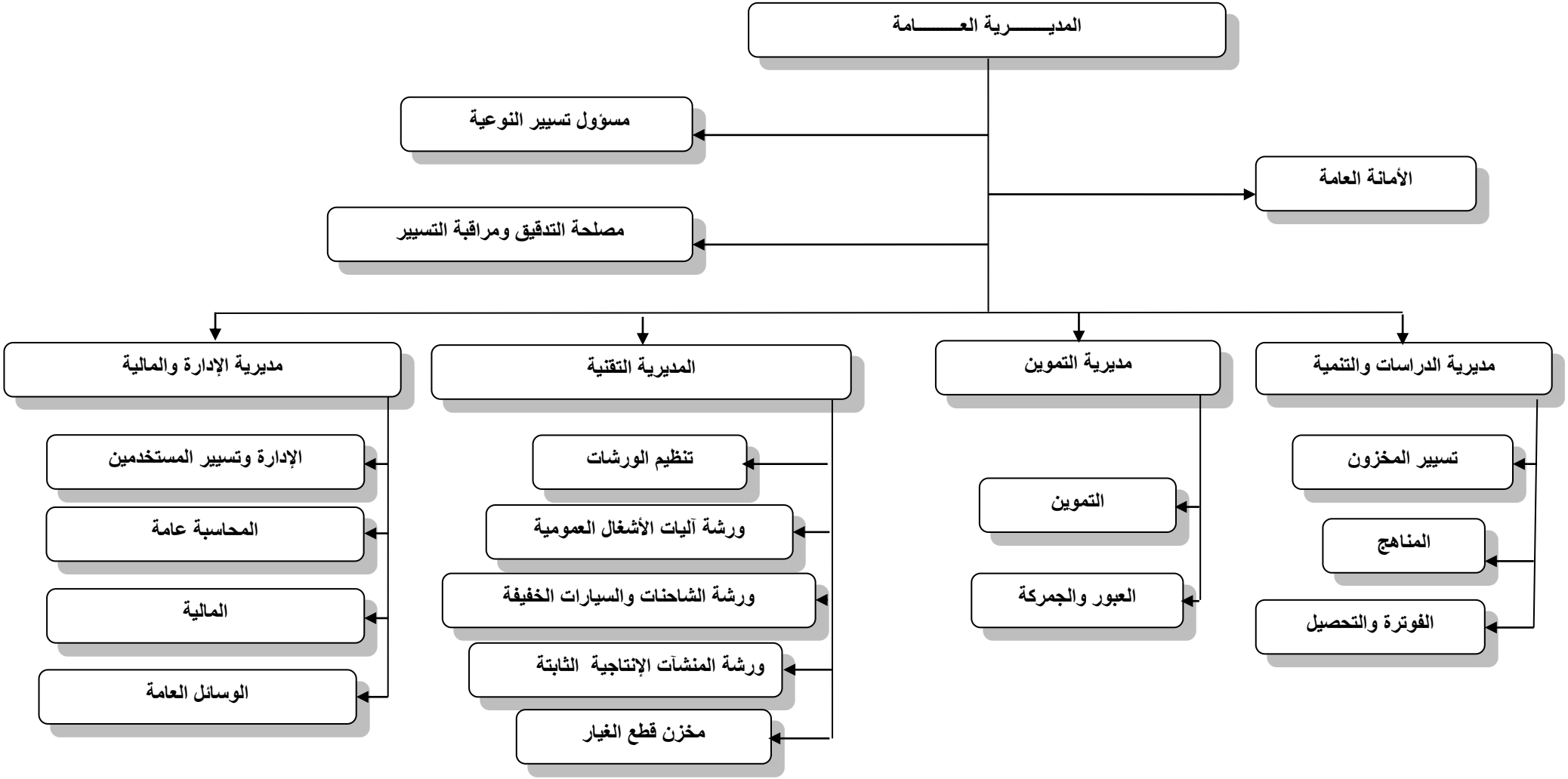
المديرية العامة: مهمتها الرئيسية المحافظة على معدات المؤسسة وتتكون من:

- المدير العام: وهو الذي يترأس المركز كما يسهر على تنظيم العمل داخل المؤسسة وهو المسؤول الرئيسي على نتائجها اتجاه الملاك، وهو المكلف بوضع الخطة العامة والسهر على تخطيط البرامج المتعلقة بجميع الأنشطة لتنفيذها، كذلك التنسيق بين مختلف وظائف المؤسسة اتجاه القرارات اللازمة والمصادقة عليها؛
- أمانة المديرية: مهمتها تنظيم المكتب وترتيبه وتوزيع أوامر المدير على مختلف الوظائف، وتنظيم مواقيت الزوار واستقبالهم؛
- مسؤول الجودة: مهمته الوقوف على السير الحسن لمختلف المصالح وفق المعايير الدولية؛
- مصلحة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير: من مهامها السهر على التسيير الحسن لمختلف المصالح وفق برنامج سنوي مسطر.

وتتفرع عن هذه المديرية أربع مديريات ثانوية وحتى يتسنى لنا فهم الهيكل التنظيمي للمؤسسة يجب تحديد مهام كل مديرية على حدى، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو كما يلي:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو



المصدر: مديرية الإدارة والمالية.

1- **مديرية الدراسات والتنمية:** تنقسم إلى ثلاث مصالح:

1-1- **مصلحة تسيير المخزون:** وتختص في مراقبة المخزونات (الكمية، النوعية) وكذا السهر على عدم وقوع انقطاعات في قطع الغيار أو المواد الاستهلاكية العامة.

1-2- **مصلحة المناهج:** وتختص في:

- دراسة ووضع مناهج خاصة للتصليحات وتطويرها.
- المتابعة الميدانية لكل التخطيطات وإيجاد حلول للمشاكل التقنية.
- إعداد الفواتير التقييمية ومتابعتها مع الزبائن.

1-3- **مصلحة الفوترة والتحصيل:** تسهر على إعداد الفواتير وتحصيله عند مختلف الزبائن.

2- **مديرية التموين:** من مهامها إعداد برامج تموين وذلك عن طريق متابعة يومية للسوق وإعداد طلبات الشراء سواء محليا أو خارجيا، وكذا تولي مهمة البحث عن الموردين وتتكون من مصلحتين.

2-1- **مصلحة التموين.**

2-2- **مصلحة العبور والجمركة:** عندما يتعلق بالشراءات الخارجية.

3- **المديرية التقنية:** تقوم بتنفيذ جميع أعمال الصيانة الموكلة لها وفق مخطط تقديري ويترأسها مدير وتنقسم إلى أربع مصالح هم:

3-1- **مصلحة تنظيم الورشات:** تتكفل بإعداد برامج العمل اليومية وبرمجة الأشغال بتوفير جميع الوسائل البشرية والمادية وكذلك قطع الغيار، كما تقوم بتدوين الأشغال ومتابعة الأعمال.

3-2- **الورشات:** وفيها يتم تنفيذ الأعمال وفق البرنامج المسطر من طرف مصلحة التنظيم وتنقسم إلى ثلاث ورشات:

- ورشة الشاحنات والسيارات الخفيفة؛
- ورشة آليات الأشغال العمومية؛
- ورشة المنشآت الإنتاجية الثابتة.

3-3- **مخزن قطع الغيار:** وهي المسؤولة عن تسجيل دخول وخروج قطع الغيار وكذا التنظيم المادي لمخزون قطع الغيار.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

4- **مديرية الإدارة والمالية:** تم تناول دراستنا الميدانية في مديرية الإدارية والمالية، تلعب هذه المديرية دورا هاما في سير باقي المديريات الأخرى وتعتبر مركز تنفيذ القرارات ومن مهام المديرية:

- الحرص على التسيير المالي والمحاسبي الجيد حسب النظام المحاسبي المالي؛
- دراسة الوضع المالي للمؤسسة وتحقيق التوازن المالي؛
- متابعة النشاط وتحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة؛
- تسجيل مختلف العمليات المالية؛
- متابعة حسابات العملاء والموردين؛
- مسك الدفاتر المحاسبية؛
- القيام بعمليات الجرد وإعداد الميزانية؛
- تشرف على تسيير الموارد البشرية ومصلحة المستخدمين؛
- تقوم بتنظيم وتنسيق المديريات المركزية للشركة ومراقبتها قانونيا.

وتنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين: مصحلة المحاسبة والمالية ومصلحة الإدارة والمستخدمين:

4-1- مصلحة الإدارة والمستخدمين: تسهر هذه المصلحة على تغطية كل ما يتعلق بالجانب الإداري للمستخدمين من توظيف وتأمين ومتابعة والتأهيل وإعادة التأهيل –التكوين- وكذا حساب الرواتب الشهرية، وتتفرع إلى:

- تسيير الإدارة؛
- تسيير المستخدمين.

4-2- مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر مصلحة المحاسبة والمالية القلب النابض لشركة ميكاثوب للدور الكبير الذي تلعبه هذه المصلحة والذي يتمثل في:

- العمل على وضع أسلوب منظم لضمانات مالية منسجمة؛
- تحضير الميزانية المالية للشركة؛
- مراقبة السياسة المالية والمحاسبية لكل مديرية.

كما تنقسم هذه المصلحة بدورها إلى قسمين هما:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- قسم المالية: تتكفل بكل ما يتعلق بالجانب المالي للمؤسسة من خلال تـــوفير الســـيولة وإعطاء جميع المعلومات اللازمة للسير الحسن للمؤسسة وتتـــــكفل أيضا بمتابعة المداخيل والـــديون (الموردين، الزبائن والبنك).
- قسم المحاسبة العامة: يقوم هذا الفرع بما يلي:

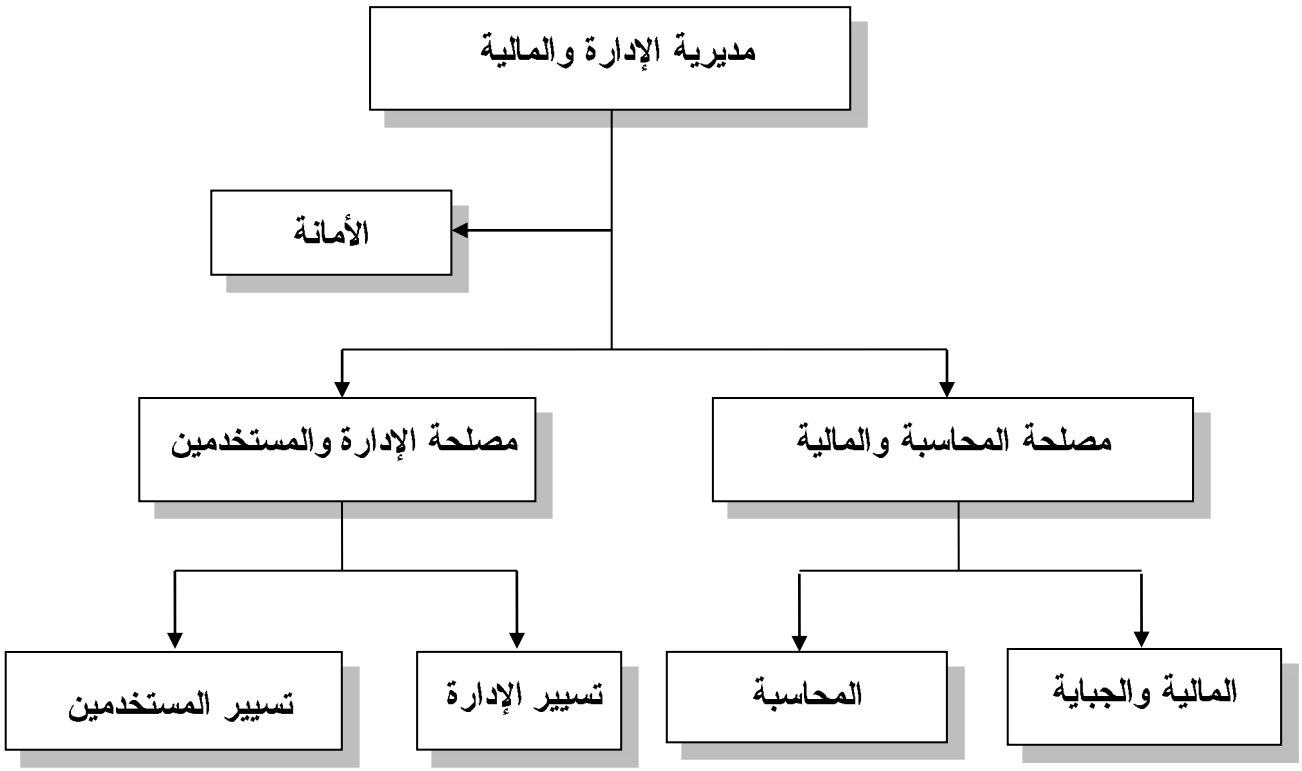
- تسيير وتوجيه مسؤولي المصالح لتأدية المهام الموكلة إليهم؛

- السهر على تطبيق الإجراءات المقدمة من طرف النصوص لمواد المحاسبة، والحرص على الكتابة السليمة للحسابات؛

- السهر على التكوين النظري والتطبيق الشخصي المتعلق بالمصلحة والتنسيق مع مســـتواه المهني.

وتتكون المحاسبة العامة من أربعة أقسام: قسم الاستثمارات، قسم المشتريات، قسم المـــوردين، قسم التخزين. والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية كما يلي:

الشكل رقم(3-2): الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية



المصدر: مديرية الإدارة والمالية.

المبحث الثاني: تسيير الانتقال منPCN إلى SCF

إن العمل على تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من الفاتح من جانفي 2010 يتطلب جهودا كبيرة لعملية التحضير، إذ يمثل المرور إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح وفق ما يقتضيه هذا الأخير بمثابة ثورة ثقافية للإطار المحاسبي الجزائري وتحدي كبير للمؤسسات الجزائرية بصفة عامة ولمؤسسة ميكاتوب – فرع ألطرو– بصفة خاصة، للتحضير والتكيف والتأقلم مع هذا الواقع الجديد.

المطلب الأول: التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي في المؤسسة

ومن أجل تسهيل عملية الانتقال قامت السلطات بإصدار مجموعة من القوانين والمراسيم تنظم عملية الانتقال وهي:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 ه الموافق لـ 25 نوفمبر 2007م المتعلق بالنظام المحاسبي المالي؛
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأول 1429ه الموافق لـ 26 ماي 2008 م المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11؛
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 م الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات الصادر في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009؛
- المرسوم التنفيذي رقم 09-119 المؤرخ في 11 ربيع الأول 1430ه الموافق لـ 07 أفريل 2009 م، والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛
- التعليمة الوزارية رقم (02) من السيد وزير المالية المؤرخة في 2009/10/29م، المتضمن كيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي الماليSCF؛
- المذكرة المنهجية رقم 341 من وزير المالية (MF/CNC) الصادر بتاريخ 2010/10/19 م، المتعلق بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، جاءت تبعا للتعليمة رقم 02 الصادرة عن وزارة المالية "الاعتماد الأول للنظام المحاسبي المالي" التي توضح طرق التطبيق.

ولقد بدأت المؤسسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد منذ جـــانفي 2010 م، حيـــث أن عملية تبني هذا النظام يتطلب القيام بمعالجة للمخطط المحاسبي بجعل كل حسابات وجداول المخطـــط مطابقة للنظام الجديد.

المطلب الثاني: التحضير للانتقال من PCN إلى SCF

قامت المؤسسة بالتحضير لهذا الانتقال منذ سنة 2009 وذلك عبر ثلاث مراحل:

1- **تكوين المحاسبين:** قامت المؤسسة بوضع برنامج للتكوين بالنسبة للمحاسبين، وكذلك قامت باقتناء برنامج يسمى (Logicial SYS-Net) يتضمن المعالجات الخاصة بالمحاسبة المالية، حيـــث قامـــت مصلحة المحاسبة بإعداد سجل تحويل أرصدة المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

2- **تحويل أرصدة الحسابات:** تهدف هذه المرحلة إلى نقل أرصدة حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى الحسابات المعادلة لها في النظام المحاسبي المالي مدعمة بالتحاليل الخاصـــة بهـــا، حيـــث قـــام المحاسبون بما يلي:

- إعداد يومية تحويل أرصدة سنة 2009 الخاصة بالمخطط المحاسبي الـــوطني إلـــى النظـــام المحاسبي المالي في 2010/01/01 (قبل إعادة المعالجات)؛
- إعداد ميزان المراجعة الافتتاحي حسب النظام المحاسبي المالي في 01 جانفي2010 (قبـــل إعادة المعالجات)؛
- إعداد الميزانية الافتتاحية في 01 جانفي 2010 حسب النظام المحاسبي المالي (قبـــل إعـــادة المعالجات).

حيث أرصدة الحسابات ونتيجة الدورة حسب المخطط المحاسبي الوطني هي نفســـها حســـب النظام المحاسبي المالي الجديد وهي كالآتي:

2-1- تقديم الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب PCN: قامت المؤسسة بإنجاز الميزانية وجدول حسابات النتائج حسبPCN، وهي موضحة كالتالي:

الجدول رقم (3-1): ميزانية جانب الأصول في 2009/12/31 حسب PCN الوحدة: دج

الأصول		المبلغ الخام	الاهتلاك/ المؤونة	المبلغ الصافي
20	مصاريف إعدادية	-	-	-
21	القيم المعنوية	-	-	-
22	الأراضي	-	-	-
24	تجهيزات الإنتاج	140 934 215,32	32 158 236,51	108 775 978,81
25	تجهيزات اجتماعية	231 493,90	113 263,16	118 230,74
28	استثمارات قيد التنفيذ	-	-	-
المجموع 1		**141 165 709,22**	**32 271 499,67**	**108 894 209,55**
30	البضائع	-	-	-
31	مواد ولوازم	157 124 179,48	1 854 638,79	155 269 540,69
33	منتجات نصف مصنعة	-	-	-
34	منتجات وأشغال قيد التنفيذ	33 287 365,89	-	33 287 365,89
35	منتجات تامة الصنع	-	-	-
36	فضلات ومهملات	-	-	-
37	مخزون خارجي	269 377,43	-	269 377,43
المجموع 2		**190 680 922,80**	**1 854 638,79**	**188 826 284,01**
42	حقوق الاستثمارات	586 389,46	-	586 389,46
43	حقوق على المخزونات	109 291,00	-	109 291,00
44	حقوق على الشركاء والشركات الحليفة	123 151 275,25	-	123 151 275,25
45	تسبيقات على الحساب	2 955 109,19	-	2 955 109,19
46	تسبيقات الاستغلال	2 788 663,00	-	2 788 663,00
47	حقوق على الزبائن	4 495 511,58	2 568 633,73	2 926 877,85
48	أموال جاهزة	2 785 780,27	-	2 785 780,27
40	حسابات الخصوم المدينة	-	-	-
المجموع 3		**136 872 019,75**	**1 568 633,73**	**135 303 386,02**
المجموع الإجمالي للأصول		**468 718 651,77**	**35 694 772,19**	**433 023 879,58**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مديرية الإدارة والمالية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم (3-2): ميزانية الخصوم في تاريخ 2009/12/31 حسب PCN الوحدة: دج

رقم الحساب	الخصوم	الصافي
10	رأس مال الشركة	88 320 000,00
11	الأموال الخاصة	-
12	علاوات متعلقة برأسمال الشركة	-
13	الاحتياطات	7 941 531,35
14	إعانات الاستثمار	-
15	فرق إعادة التقييم	-
16	الأموال الخاصة الأخرى	-
17	حسابات ما بين الوحدات	-
18	نتائج قيد التخصيص	- 18 819 322,00
19	مؤونات للخسائر والتكاليف	500 000,00
	المجموع 4	77 942 209,35
52	ديون الاستثمارات	960 861,00
53	ديون المخزونات	132 015 553,48
54	مبالغ محتفظ بها في الحساب	11 182 434,31
55	ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة	193 198 759,21
56	ديون الاستغلال	13 662 817,83
57	تسبيقات تجارية	-
58	ديون مالية	-
50	حسابات الأصول الدائنة	-
	المجموع 5	351 020 425,83
	نتيجة السنة	4 061 244,40
	المجموع الإجمالي للخصوم	433 023 879,58

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مديرية الإدارة والمالية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم (3-3): جدول حسابات النتائج في 2009/12/31 حسب PCN الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات بضائع		
60	بضائع مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزون		22 485 392,55
73	إنتاج المؤسسة لذاتها		
74	أداء خدمات		234 997 293,17
75	تحويل تكاليف الإنتاج		146 250,00
61	مواد ولوازم مستهلكة	155 764 817,38	
62	خدمات	25 190 497,77	
81	القيمة المضافة		76 673 620,57
81	القيمة المضافة		76 673 620,57
77	نواتج متنوعة		2 997 621,58
78	تحويل تكاليف الاستغلال		1 655 612,34
63	مصاريف المستخدمين	58 683 499,72	
64	ضرائب ورسوم	5 155 550,81	
65	مصاريف مالية	426 571,63	
66	مصاريف متنوعة	1 631 677,79	
68	مصاريف الاستهلاكات والمؤونات	6 591 035,85	
83	نتائج الاستغلال		8 838 518,69
79	نواتج خارج الاستغلال		10 743 451,65
69	تكاليف خارج الاستغلال	15 520 725,94	
84	نتيجة خارج الاستغلال	4 777 274,29	
83	نتيجة الاستغلال		8 838 518,69
84	نتيجة خارج الاستغلال	4 777 274,29	
880	النتيجة الإجمالية للسنة المالية		4 061 244,40
889	ضرائب على أرباح الشركات		
88	نتيجة السنة المالية		4 061 244,40

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مديرية الإدارة والمالية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-2- تقديم الميزانية وجدول النتائج في 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة حسب SCF:

الجدول رقم (3-4): ميزانية جانب الأصول في 2009/12/31 حسب SCF الوحدة: دج

الأصول	الخام 2009	اهتلاك/ مؤونات2009	الصافي 2009	الصافي 2008
أصول غير جارية				
فارق الشراء (goodwill)	00	00	00	00
تثبيتات معنوية	00	00	00	00
تثبيتات مادية	**141 165 709,22**	**32 271 499,67**	**108 894 209,22**	**00**
أراضي	00	00	00	00
مباني	116 391 012,20	11 684 532,05	104 706 480,15	00
تثبيتات مادية أخرى	24 774 697,02	20 586 967,62	4 187 729,40	00
تثبيتات ممنوح امتيازها	00	00	00	00
تثبيتات قيد التنفيذ	**00**	**00**	**00**	**00**
تثبيتات مالية	**691 389,46**	**00**	**691 389,46**	**00**
سندات موضوعة موضع معادلة	00	00	00	00
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة	00	00	00	00
سندات أخرى مثبتة	00	00	00	00
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	691 389,46	00	691 389,46	00
ضرائب مؤجلة على الأصل	**00**	**00**	**00**	**00**
مجموع الأصول غير الجارية	**141 857 098,68**	**32 271 499,67**	**109 585 599,01**	**00**
أصول جارية				
المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	**190 680 922,80**	**(1 854 638,79)**	**188 826 284,01**	**00**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**136 594 850,02**	**(1 568 633,73)**	**135 026 216,29**	**00**
الزبائن	4 495 511,58	1 568 633,73	2 926 877,85	00
المدينون الآخرون	128 222 696,24	00	128 222 696,24	00
الضرائب وما شابهها	3 876 642,20	00	3 876 642,20	00
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	00	00	00	00
الموجودات وما شابهها	**2 785 780,27**	**00**	**2 785 780,27**	**00**
الأموال الموظفة والأصول المالية	00	00	00	00
الأخرى	2 785 780,27	00	2 785 780,27	00
الخزينة				
مجموع الأصول الجارية	**330 061 553,09**	**(3 423 272,52)**	**326 638 280,57**	**00**
المجموع العام للأصول	**471 918 651,77**	**35 694 772,19**	**436 223 879,58**	**00**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مديرية الإدارة والمالية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم (3-5): ميزانية الخصوم في تاريخ 2009/12/31 حسب SCF الوحدة: دج

الخصوم	ملاحظة	الصافي 2009	الصافي 2008
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال الصادر		88 320 000,00	00
رأس مال غير المستعان به		00	00
علاوات واحتياطات (احتياطات مجمدة(1))		7 941 531,35	00
فوارق إعادة التقييم		00	00
فارق المعادلة (1)		00	00
نتيجة صافية (نتيجة صافية حصة للمجمع(1))		4 061 244,40	00
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد.		18 819 322,00-	00
الوحدات		00	00
حصة الشركة المجمدة (1)		**81 503 453,75**	00
حصة ذوي الأقلية (1)		00	00
المجموع 1		**81 503 453,75**	00
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		00	00
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		00	00
ديون مدينة وأخرى غير جارية		00	00
مؤونات ومنتجات ثابتة سلفا		500 000,00	00
مجموع الخصوم غير الجارية(2)		**500 000,00**	00
الخصوم الجارية		00	00
موردون وحسابات ملحقة		139 230 541,55	00
ضرائب		12 226 409,56	00
ديون مدينة أخرى		202 763 474,72	00
خزينة سلبية		00	00
مجموع الخصوم الجارية(3)		**354 220 425,83**	00
المجموع العام للخصوم		**436 223 879,58**	00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مديرية الإدارة والمالية.

الجدول رقم (3-6): جدول حسابات النتائج في 2009/12/31 حسب SCF الوحدة: دج

البيان	ملاحظة	2009	2008
رقم الأعمال		234 997 293,17	00
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها		22 485 392,55	00
الإنتاج المثبت		00	00
إعانات الاستغلال		00	00
1- إنتاج السنة المالية		**257 482 685,72**	**00**
المشتريات المستهلكة		(155 675 269,22)	00
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		(27 150 048,53)	00
2- استهلاك السنة المالية		**(182 825 317,75)**	**00**
3- قيمة الاستغلال المضافة (2-3)		**74 657 367,97**	**00**
أعباء العاملين		(58 225 853,73)	00
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		(5 053 900,81)	00
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		**11 377 613,43**	**00**
المنتجات العملياتية الأخرى		7 969 536,53	00
الأعباء العملياتية الأخرى		(11 350 643,97)	00
المخصصات للاهتلاكات والأرصدة		(10 514 308,37)	00
استئناف عن خسائر القيمة والأرصدة		7 573 399,04	00
5- النتيجة العملياتية		**5 055 596,66**	**00**
المنتوجات المالية		00	00
الأعباء المالية		(994 352,26)	00
6- النتيجة المالية		**(994 352,26)**	**00**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)		**4 061 244,40**	**00**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		00	00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		(00)	00
مجموع منتجات الأنشطة العادية		**273 025 621,29**	**00**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**(268 964 376,89)**	**00**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**4 061 244,40**	**00**
العناصر غير العادية – المنتجات (يطلب بيانها)		00	00
العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)		00	00
9- النتيجة غير العادية		**00**	**00**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**4 061 244,40**	**00**
حصة الشركات موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		00	00
11-النتيجة الصافية للمجمع المدمج (1)		00	00
ومنها حصة ذوي الأقلية(1) وحصة المجمع (1)		00	00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مديرية الإدارة والمالية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

لقد تم إدراج الميزانية وجدول حسابات النتائج لسنة 2009 م طبقا للنظام المحاسبي المالي على أن تقدم معلومات تسمح بالمقارنة مع السنة المالية السابقة. وبالتالي لابد من إعادة المعالجة والتكييف النموذجي لأرصدة سنة 2009 م.

لذلك يستلزم ضمان افتتاح سنة 2010 م بالنظام المحاسبي المالي وإجراء إعادة المعالجة.

3- إعادة معالجة الأصول والخصوم:

قامت المؤسسة في هذه المرحلة بتطبيق قواعد SCF فيما يخص التقييم والتسجيل المحاسبي في دفاتر المؤسسة حيث قامت بمراجعة المعالجات التالية:

3-1- إعادة معالجة الأصول:

حسب النظام المحاسبي المالي يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات. حيث تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة التي لا تتعدى 30 000,00 دج خارج الرسم كأعباء. ابتداء من السنة المالية 2009 تعتبر التثبيتات التي تساوي أو أقل من 30 000,00 دج مهتلكة 100% وتدرج في الميزانية الختامية للسنة المالية، ماعدا المعالجة المحاسبية للعناصر ذات القيمة الضعيفة فإن بقية الأصول غير الجارية تدرج في الميزانية بالتكلفة التاريخية.

في حين لا توجد أي معالجة للأصول الجارية.

3-2- إعادة معالجة الخصوم:

- رأس المال الخاص: ليس هناك أي معالجة على رؤوس الأموال الخاصة.
- الخصوم غير الجارية: تم إعادة تقييم المؤونات إدراج مؤونات التقاعد؛
- الخصوم الجارية: ليس هناك إعادة معالجة على الخصوم الجارية.

وعليه ستكون الميزانية الافتتاحية في 01 جانفي 2010 كالتالي:[1]

[1] أنظر الملحق رقم 11، والملحق 12.

المبحث الثالث: الاختلافات الموجودة بين PCN وSCF في القوائم المالية للمؤسسة

هناك عدة اختلافات جاء بها SCF في إعداد القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، فمن جهة هناك حسابات موجودة في PCN ولكن لا وجود لها في SCF[2] والعكس، ونجد كذلك حسابات موجودة في كلا المخططين تحت نفس الرقم ولكن بتسميات مختلفة، وكذلك تم استحداث قوائم مالية لم تكن موجودة في SCF، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: المقارنة بين الميزانية في PCN والميزانية في SCF

نلاحظ أن الميزانية حسب SCF والميزانية حسب PCN عرفت عدة تغيرات سواء على مستوى الشكل أو على مستوى المضمون.

1- التغيرات على مستوى الشكل:

- حسب PCN الميزانية تتكون من 5 أصناف، ثلاث أصناف في الأصول هي الاستثمارات، المخزونات والحقوق، وصنفين في الخصوم هي الأموال الخاصة والديون، حيث كان مبدأ الترتيب هو سيولة الأصول واستحقاقية الخصوم. بينما حسب SCF قسمت الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية، أما جانب الخصوم فقسم إلى رؤوس الأموال الخاصة، خصوم غير جارية وخصوم جارية؛
- الميزانية حسب PCN كانت تحتوي فقط على المعلومات المتعلقة بالدورة الخاصة بها، بينما في ظل SCF تحتوي الميزانية أيضا على المعلومات المتعلقة بالدورة السابقة.

2- التغيرات على مستوى الطبيعة ومضمون الحسابات:

يمكننا أن نلاحظ تغير بعض الحسابات في الميزانية (جانب الأصول)، وسنقوم بعرض التغيرات التي طرأت كما يلي:

2-1- الأصول: من خلال الجدول رقم(3-1) والملحق رقم 11 نلاحظ التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في قائمة الميزانية (جانب الأصول):

2-1-1- الأصول غير جارية:

- فارق الاقتناء: وتم استحداث حساب (Good will) فارق الاقتناء والذي لم يكن موجودا من قبل في الميزانية المعدة حسب PCN.

- التثبيتات المعنوية: تتمثل التثبيتات المعنوية في حـ/20 حسب SCF يوافق في PCN الحساب حـ/21 قيم معنوية، نلاحظ أن المصاريف الإعدادية ألغيت حسب SCF.

[2] أنظر الملحق 8، مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي.

- التثبيتات المادية: تتمثل التثبيتات المادية في حـ/21 حسب SCF ويتطابق مفهومه مع الحسابات: حـ/22 أراضي، حـ/24 تجهيزات الإنتاج، حـ/ 25 تجهيزات اجتماعية في PCN.

- التثبيتات المالية: يتطابق مفهوم الأصول المالية غير الجارية (المتمثلة في حـ/26 المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات، وحـ/ 27 تثبيتات مالية أخرى في SCF مع الحسابات حـ/421 سندات المساهمة، حـ/422 سندات التجهيز وحـ/ 423 سندات التوظيف في PCN، الذي يزيد أجلها عن السنة. غير أن مفهومها في PCN جد بسيط وغير مفصل لكي يستوعب الاستثمارات المالية الحديثة ومشتقاتها، بالإضافة إلى تصنيفه كقيم جارية يمكن تحقيقها، وهذا خطأ شائع في PCN، مما كان يستدعي إعداد ميزانية مالية لإعادة تصنيف وإعادة ترتيب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها، وعناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها وإعادة تقييم عناصر الأصول حسب القيم السوقية الجارية.

تمثل التثبيتات المالية في المؤسسة القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية، وهي تضم الحسابات التالية:

- حـ/274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة عن عقد الإيجار- التمويل بقيمة: 586 389,46 دج.
- حـ/275 الودائع والكفالات المدفوعة بقيمة 150 000,00 دج.

- الاهتلاكات: تمثل في الحساب حـ/28 اهتلاك التثبيتات، وتسجل محاسبيا اهتلاك التثبيتات بأقساط الاهتلاك السنوية في الجانب الدائن أو أحد حساباته الفرعية، بجعل حـ/68 مخصصات الاهتلاك كأعباء في الجانب المدين لحساب المخصصات.

يتطابق مفهوم حـ/ 281 اهتلاك التثبيتات العينية، ومعالجته المحاسبية مع المفهوم والمعالجة المحاسبية لـ حـ/ 29 اهتلاك الاستثمارات في PCN، كما يتطابق مفهوم حـ/280 اهتلاك التثبيتات المعنوية، ومعالجته المحاسبية مع مفهوم حـ/ 209 إطفاء المصاريف الإعدادية في PCN، غير أن هذا الأخير لا يعترف باهتلاك حـ/ 21 قيم معنوية (شهرة المحل، حقوق الملكية الصناعية والتجارية).

- الضرائب المؤجلة على الأصول: تتمثل في الحساب حـ/133 تقيد في الجانب المدين ويقابله في حـ/692 فرض الضريبة المؤجلة على الأصول في الجانب الدائن، وذلك بمبلغ الضرائب على النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة. ولتوضح ذلك أكثر سنقوم بدراسة الفرق الناتج عن تباين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للاهتلاكات:

حيث قامت المؤسسة بشراء خزان في 01 سبتمبر 2001، طريقة الاهتلاك المتبعة هي الطريقة الخطية، قدرت مدة الاهتلاك في PCN بـ 11 سنوات، أما حسب SCF فقدرت بـ 5 سنة، وسنعرض في الجدول التالي الفرق الذي أحدثه هذا الاختلاف في مدة الاهتلاك:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجـــــدول رقـــــم (3-7): جـــــدول اهـــــتلاك الخـــــزان حســـــب PCN وحســـــبSCF

الوحدة: دج

السنة	مدة الاهتلاك		الاهتلاك PCN	الاهتلاك SCF	الاهتلاك المتراكم PCN	الاهتلاك المتراكم SCF	القيمة المحاسبية الصافية PCN	القيمة المحاسبية الصافية SCF	الفرق بين الاهتلاك	الضرائب المؤجلة
	PCN	SCF								
2001	11	5	969,70	2 133,33	989,70	2 133,33	31 030,30	29 866.67	- 1 163,64	-221,09
2002	11	5	2 909,09	6 400.00	3 878,79	8 533,33	28 121,21	23 466.67	-3 490,91	-663,27
2003	11	5	2 909,09	6 400.00	6 787,88	14 933,33	25 212,12	17 066.67	-3 490,91	-663,27
2004	11	5	2 909,09	6 400.00	9 696,97	21 333,33	22 303,03	10 666.67	-3 490,91	-663,27
2005	11	5	2 909,09	6 400.00	12 606,06	27 733,33	19 393,94	4 266.67	-3 490,91	-663,27
2006	11	5	2 909,09	4 266.67	15 515,15	32 000.00	16 284,85	0,00	-1 357,58	-257,94
2007	11		2 909,09		18 424,24		13 575,76		2 909,09	552,73
2008	11		2 909,09		21 333,33		10 666,67		2 909,09	552,73
2009	11		2 909,09		24 242,42		7 757,58		2 909,09	552,73
المجموع في 2009/12/31									-7 757,58	-1 473.94
2010		11		2 909,09		27 151,52		4 848,48	2 909,09	552,73
2011		11		2 909,09		30 060,61		1 939,39	2 909,09	552,73
2012		11		1 939,39		32 000,00		0,00	1 939,39	368,48
المجموع				32 000.00	32 000.00	المجموع			0,00	0,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مديرية الإدارة والمالية.

نلاحظ من خلال الجدول (3-7) أن التغير في مدة الاهتلاك حيث كانت حسب PCN تقدر بـــ 11 سنة والتي تفرضها مصلحة الضرائب، أما حسب SCF أصبحت تقدر مدة الحياة بـــ 5 ســـنوات فقط، هذا أدى إلى وجود تباين في النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، حيث كان مجموع الفروقات بين الاهتلاكات 757,58 7- هذا الفرق تم فرض ضريبة مؤجلة عليـــه بمعـــدل 19% فنـــتج لنـــا - 473,94 1 وهي تمثل ضريبة مؤجلة على الأصول وتقيد كالتالي:

مدين	دائن		مدين	دائن
115		الترحيل من جديد	7 757,58	
	281	إجمالي الاهتلاكات		7 757,58
133		ضرائب مؤجلة على الأصول	1 473,94	
	115	الترحيل من جديد		1 473,94

2-1-2- الأصول الجارية:

المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ: تمثل المخزونات مجموعة مستقلة من مجموعات دليل الحسابات، وتتفرع إلى الحسابات التالية: ونقدمها في شكل جدول مقارنة مع حسابات المخزونـــات فـــي الـــدليل المحاسبي الوطني لإبراز نقاط التوافق والاختلاف بين النظامين:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم (3-8): المقارنة بين حسابات المخزون في PCN وSCF

PCN	SCF	ملاحظات
حـــ/30 مخزون بضاعة	حـــ/30 بضاعة	تطابق بين الحسابين
حـــ/31 المواد الأولية واللوازم	حـــ/31 المواد واللوازم	تطابق بين الحسابين
حـــ/32 تموينات أخرى	يقصد به لوازم أخرى	
حـــ/33 سلع قيد الإنتاج	حـــ/34 إنتاج جاري	يأخذ بالمفهوم المادي فقط للإنتاج
حـــ/34 خدمات قيد الإنتاج		تسجل تكلفة إنتاج الخدمات كمصاريف إنتاج واستغلال ولا تدخل في المخزونات
حـــ/ 35 مخزونات المنتجات حـــ/351 المنتجات الوسيطة حـــ/355 المنتجات المصنعة حـــ/358 المنتجات المتبقية	 حـــ/ 33 منتجات نصف تامة حـــ/35 منتجات تامة حـــ/36 فضلات ومهملات	 تطابق بين الحسابين تطابق بين الحسابين تطابق بين الحسابين
حـــ/37 مخزونات في الخارج	حـــ/37 مخزون لدى الغير	تطابق بين الحسابين
حـــ/38 المشتريات المخزنة	حـــ/ 38 مشتريات	تطابق بين الحسابين
حـــ/39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	حـــ/39 مؤونة تدني قيمة المخزونات	تطابق بين الحسابين

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SCF وPCN.

-الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة: والمقصود بالمدين والدائن هنا ليس الطرف المدين للحساب الذي يمثل الاستخدام والطرف الدائن يمثل المصدر، وإنما عناصر الذمة المالية وهي الجانب الدائن للذمة المالية الذي يمثل حقوق المؤسسة على الغير كالعملاء والحسابات المماثلة، والجانب المدين للذمة المالية الذي يمثل التزامات المؤسسة اتجاه الغير كالموردين والحسابات المماثلة. وهذا بخلاف PCN الذي أنشأ مجموعات مستقلة لكل طرف من أطراف الذمة المالية، المجموعة الرابعة المدينون (الذمم) وهي حسابات مدينة بطبيعتها، والمجموعة الخامسة (الديون) وهي حسابات دائنة بطبيعتها، والمقصود بعبارة مدين ودائن هنا هو المورد والاستخدام في آلية التسجيل المحاسبي. ويمكن تبيان ذلك في المثال التالي:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

حيث اشترت المؤسسة حاسوب بقيمة 2 850,0 دج (HT) خارج الرسم، مبلغ الرسم (TVA) هو 484,50 دج، وسددت القيمة الإجمالية للحاسوب بشيك بنكي بقيمة 3 334,50 دج.

المعالجة المحاسبية تكون كما يلي:

حسب المخطط المحاسبي تكون كما يلي:

مدين	دائن		مدين	دائن
381		مشتريات	2 850,00	
451		الرسم مسترجع على المشتريات	484,50	
	530	المورد		3 334,50
		تسجيل عملية الشراء		
310		حاسوب	2 850,00	
	381	مشتريات		2 850,00
		الدخول إلى المخزن		
530		المورد	3 334,50	
	485	البنك		3 334,50
		تسديد المبلغ		

المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

مدين	دائن		مدين	دائن
381		مشتريات	2 850,0	
4456		الرسم على المشتريات	484,50	
	401	المورد		3 334,50
		تسجيل عملية الشراء		
310		حاسوب	2 850,00	
	381	مشتريات		2 850,00
		تسجيل الدخول إلى المخزن		
401		المورد	3 334,50	
	512	البنك		3 334,50
		تسديد المبلغ		

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وتفصل حسابات الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة إلى الحسابات التالية:

- الزبائن: تمثل حـــ/ 411 يقيد في الجانب المدين لهذا الحساب مبلغ تقديم الخدمات، بجعل حـــ/ 70 المبيعات من الخدمات دائنا، ويسجل حـــ/4470 المبيعات خارج الرسم على القيمة المضافة. ليكـــون القيد (من حـــ/411.....إلى حـــ/70 وحـــ/4450).

وعند تحصيل العملاء يسجل القيد: من حـــ/51 أو حـــ/53.....إلى حـــ/411.

- المدينون الآخرون: ويشمل جملة من الحسابات مزدوجة الطبيعة المحاسبية (قد تظهر فـــي نهايـــة السنة المالية بأرصدة مدينة وتدرج في الأصول، كما قد تظهر بأرصدة دائنة وتدرج فـــي الخصـــوم)، ولكن ما نريده هنا هو الحسابات الفرعية التي تظهر بأرصدة مدينة:

حـــ/409 الموردون المدينون بقيمة 272,20 961 دج.

حـــ/425 المستخدمون- التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة، ويقابله في المخطط المحاسبي الوطني حـــ/463 تسبيقات للمستخدمين بقيمة 950,00 95 دج.

حـــ/451 عمليات المجمع بقيمة 394,59 85 دج.

حـــ/ 4550 حقوق اتجاه المؤسسة الأم بقيمة 275,25 351 126 دج.

حـــ/486 أعباء المعاينة مسبقا، ويقابله في المخطط المحاسبي الوطني حـــ/468 مصاريف مقيدة سلفا بقيمة 804,20 728 دج.

وبالتالي مجموع المدينون الآخرون تساوي 696,24 222 128 دج.

- الضرائب وما شابهها: تمثل الضرائب التالية:

حـــ/444 الدولة- الضرائب على النتائج قدرت بقيمة 927,60 006 1 دج.

حـــ/4456 الرسم على المشتريات قدرت قيمته بـــ 714,60 869 2 دج.

وبالتالي مجموع الضرائب هي 642,20 876 3 دج.

وقيمة الأصول الجارية قدرت بـــ 653,09 061 330 دج.

2-2- الخصوم: من خلال الجدول رقم(3-2) والملحق رقم 12 نلاحظ التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في قائم الميزانية جانب الخصوم، نلاحظ أنه تم استحداث جزء جديد هـــو الخصـــوم الجارية بينما كانت في PCN عبارة عن حساب رئيسي هو الديون(طويلة وقصيرة)، والملاحظ هنا أن قيمة الحسابات لم تتغير إلا أن الشيء الذي تغير هو كيفية ترتيب الحسابات وعرضها فبعـــد أن كـــان

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

جانب الخصوم للميزانية يعرض في شكل رأس المال وديون أصبح حسب SCF يعرض بشكل آخر، حيث أصبح مقسم إلى ثلاث أجزاء أموال خاصة، خصوم غير جارية وخصوم جارية.

2-2-1- الأموال الخاصة: وتتضمن:

- رأس المال الصادر: وهو الحساب حـ/101 ويمثل رأس مال المؤسسة ويقدر بـ 88 320 000,00 دج؛

- الاحتياطات: وقدرت بـ 7 941 531,35 دج؛

- النتيجة الصافية: تتمثل في حـ/ 12 يكون دائنا بقيمة الأرباح ومدينا بقيمة الخسائر، وقد حققت المؤسسة سنة 2009 ربحا يقدر بـ 4 061 244,40 دج.

- الترحيل من جديد: يسجل هذا الحساب جزء من نتيجة السنة (ربح أو خسارة) والتي أرجأت الجمعية العامة تخصيصها إلى قرار نهائي لاحق (فيكون رصيد دائن في حالة ترحيل من جديد به فائض أي ربح، ويكون رصيد مدين في حالة ترحيل من جديد عجز أي خسارة).

وقدر الترحيل من جديد في 2009 بـ: - 18 866 846,03 دج، وقد حسب كالتالي:

- نتيجة سنة 2006: 14 824 094,82 دج (خسارة)
- نتيجة سنة 2007: 2 074 200,58 دج (خسارة)
- نتيجة سنة 2008: 1 921 026,60 دج (خسارة)

تجمع خسائر السنوات السابقة ويضاف إليها قيمة التحويل من PCN إلى SCF والذي قدر بـ 47 524,03 دج.

2-2-2- الخصوم غير الجارية: وهي تمثل:

- الضرائب المؤجلة على الخصوم: يتمثل في حـ/134 يكون دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة بمديونية حـ/693 فرض الضرائب المؤجلة عن الخصوم أو أحد حسابات الأموال الخاصة. وتتم في كل نهاية سنة مالية إعادة تقييم الضرائب كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها.

ملاحظة: يمكن استنتاج كيفية حساب الضرائب المؤجلة على الخصوم من خلال مثال الضرائب المؤجلة على الأصول، حيث نفترض بأن طريقة الاهتلاك المتبعة هي الطريقة الخطية، وقدرت مدة الاهتلاك في PCN بـ 5 سنوات، أما حسب SCF فقدرت بـ 11 سنة، وبالتالي يصبح مجموع الاهتلاكات 7 757,58 تفرض عليها معدل الضريبة 19%، وتقيد كالتالي:

مدين	دائن		مدين	دائن
281		إجمالي الاهتلاكات	7 757,58	
	115	الترحيل من جديد		7 757,58
115		الترحيل من جديد	1 473,94	
	134	ضرائب مؤجلة على الخصوم		1 473,94

- المؤونات للأعباء- الخصوم المالية غير الجارية: تتمثل في حـــ/ 15 ويعود تصنيف هذه المؤونات ضمن الخصوم غير الجارية يعود إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة. يظهر هذا الحساب في الجانب الدائن حسبSCF مثلما كان عليه في PCN.

2-2-3- الخصوم الجارية: وهي تتمثل في الحسابات التالية:

- الموردون والحسابات الملحقة: تتمثل في الحساب التالية:

حـــ/ 401 موردو المخزونات والخدمات

وحـــ/ 404 موردو التثبيتات.

- الضرائب: تمثل حـــ/447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات، ويقابل في المخطط المحاســبي الوطني حـــ/564 ضرائب مستحقة للاستغلال، وحـــ/ 4457 رسوم على المبيعات.

- ديون أخرى: تتمثل في الحسابات التالية:

حـــ/421 المستخدمون والأجور المستحقة قدرت بـــ4 362 818,77 دج

حـــ/422 أموال الخدمات الاجتماعية قدرت بـــ 90 220,00 دج

حـــ/423 مشاركة الأجراء في النتيجة قدرت بـــ 105 213,83 دج

حـــ/431 الضمان الاجتماعي قدر بـــ 1 504 742,64 دج

حـــ/442 الضرائب والرسوم المستحقة قدرت بـــ 301 720,27 دج

حـــ/4451 ديون اتجاه المؤسسة الأم قدرت بـــ 196 398 759,21 دج

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

كذلك هناك الكثير من التغيرات التي حدثت على عناصر الميزانية ولكنها لم تظهر عند تطبيقنا لميزانية المؤسسة الوطنية لأشغال الطرق ألطرو(فرع ميكاثوب)، وذلك لأن تلك العناصر هي غير موجودة أصلا في ميزانية المؤسسة مثل قرض الإيجار الذي خص له SCF معالجة خاصة.

وعلى العموم يمكن القول أن الميزانية حسب SCF هي ذات نظرة مالية حيث أصبحت تهتم بالأحداث الماضية والأحداث المستقبلية للمؤسسة من خلال طرق التقييم المستعملة، بينما كانت حسب المخطط المحاسبي الوطني ذات نظرة ذمية تهتم فقط بالأحداث الماضية للمؤسسة.

المطلب الثاني: المقارنة بين جدول حسابات النتائج في PCN وفي SCF

لقد قامت المؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب SCF، وذلك حسب الطبيعة وذلك كما هو PCN، ولكن الاختلاف الموجود بينهما هو في مستويات المعالجة.

المؤسسة قامت بإعداد جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة فقط، ولم تقم بإعداده حسب الطريقة الثانية (الوظيفة).

من خلال الجدول رقم (3-3) والملحق رقم 13 نلاحظ عدة اختلافات في جدول حسابات النتائج من حيث الشكل والمضمون نذكر أهمها:

1-من حيث الشكل:

- كان جدول حسابات النتائج يعد بمنظور واحد فقط حسب الطبيعة بالاعتماد على حسابات التسيير، أما قائمة حسابات النتائج في SCF فيتم إعداده وفق منظورين حسب الطبيعة وحسب الوظيفة (يعتبر هذا المنظور اختياري وليس إجباري حيث أن المؤسسة لم تعتمد عليه)؛
- حساب النتائج حسب PCN كان في شكل حساب له طرفان مدين ودائن، أما في SCF فقد جاء في شكل قائمة ذات عمود واحد يظهر النواتج والأعباء، وكانت النتائج في PCN تمر على صنف محاسبي خاص (تخصص المجموعة 8 للنتائج) في حين ألغي ذلك في SCF؛
- كما هو الشأن في الميزانية فإن المعلومات الواردة في جدول حسابات النتائج تتعلق بالدورة الحالية والدورة السابقة مما يمكن مستخدمو القوائم المالية من مقارنة النتائج المحققة خلال السنتين المتتاليتين وهو لم يكن موجودا في PCN.

2-من حيث طبيعة ومضمون الحسابات:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-1- إنتاج السنة المالية: ويدخل في حسابه أربع حسابات (حسابات الإنتاج) وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-9): المقارنة بين حسابات الإنتاج حسب SCF وPCN

المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
حـــ/ 70 مبيعات بضائع حـــ/ 71 إنتاج مباع حـــ/ 74 خدمات مقدمة	حـــ/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة
حـــ/ 72 إنتاج مخزون	حـــ/ 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون (يمكن أن يكون هذا الحساب موجب أو سالب)
حـــ/ 73 إنتاج المؤسسة لذاتها	حـــ/ 73 الإنتاج المثبت
-	حـــ/ 74 إعانات الاستغلال

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SCF وPCN.

من خلال الجدول يمكن حساب إنتاج السنة المالية والتي تمثل:

إنتاج السنة المالية = حـــ/70+ حـــ/ 72 + حـــ/ 73 + حـــ/ 74 = **257 482 685,72 دج.**

2-2- استهلاك السنة المالية: يدخل في حسابه ثلاث حسابات وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-10): مقارنة حسابات استهلاك السنة المالية حسب SCF وPCN

المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
حـــ/ 60 بضاعة مستهلكة حـــ/ 61 مواد ولوازم مستهلكة	حـــ/ 60 المشتريات المستهلكة
حـــ/ 62 خدمات	حـــ/ 61 خدمات خارجية (الخدمات المستلمة من الغير)
-	حـــ/ 62 الاستهلاكات الخارجية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SCF وPCN.

من خلال الجدول يمكن حساب استهلاك السنة المالية:

استهلاك السنة المالية = حـــ/ 60 + حـــ/ 61 + حـــ/ 62 = **182 825 317,75 دج.**

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

2-3- القيمة المضافة للاستغلال: وهي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية.

القيمة المضافة للاستغلال = حـ/ 70+ حـ/71+ حـ/73+ حـ/74- (حـ/60+ حـ/61 + حـ/62)

وتقدر بـ **74 657 367,97 دج.**

2-4- الفائض الإجمالي للاستغلال: وهو عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها حـ/63 أعباء المستخدمين وحـ/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة. ويحسب بالعلاقة التالية:

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – حـ/ 63 – حـ/ 64

وتقدر بـ **11 377 613,43 دج.**

ومن الملاحظ هنا أن إجمالي فائض الاستغلال في SCF يختلف عن نتيجة الاستغلال في PCN لكونه لم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاك والمؤونات (فقد أوجد SCF مستويين جديدين هما: النتيجة العملياتية والنتيجة المالية).

2-5- النتيجة العملياتية: عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه حـ/75 المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه حـ/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى وكذا حـ/ 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وحـ/ 78 خسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات، أي أن:

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

وتقدر بـ **5 055 596,66 دج.**

حـ/ 65 وحـ/75 يعالجان نفس العمليات التشغيلية ولكن من وجهة نظر معاكسة، فالـ حـ/65 يتناول العمليات التشغيلية التي تشكل أعباء ناتجة عن النشاط العادي للمؤسسة، أما حـ/ 75 يتناول نفس العمليات التشغيلية التشكل إيرادات ناتجة عن النشاط العادي للمؤسسة. هذين الحسابين ليس لهما مقابل في PCN.

2-6-النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين حـ/67 المنتوجات المالية وحـ/66 الأعباء المالية:

النتيجة المالية = حـ/ 67 – حـ /66.

وتقدر بـ **994 352,26 دج.**

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-7- النتيجة العادية قبل الضريبة: وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة.

وتقدر بـــ **4 061 244,40 دج.**

2-8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: 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 الأم فإن الضرائب يتم حسابها في المؤسسة الأم لذا فإن النتيجة الصافية للأنشطة العادية هي نفسها النتيجة العادية قبل الضرائب.

2-9- النتيجة غير العادية: وهي عبارة عن الفرق بين حـــ/77عناصر غير عادية (المنتجات) وحـــ/67 عناصر غير عادية (الأعباء) حيث يقابلها في المخطط المحاسبي القديم نتيجة خارج الاستغلال.

النتيجة غير العادية = حـــ/77 - حـــ/67.

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

2-10- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: 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 أن النتيجة غير العادية = 0، فإن صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة.

وتقدر بـــ **4 061 244,40 دج.**

والملاحظ أن هناك فرقا شاسعا بين جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم وحساب النتائج في النظام المالي المحاسبي الجديد.

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق

لقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بقائمتين جديدتين تسمح بالتوسع بالإفصاح أكثر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بالإضافة إلى الملاحق، وهذا ما أخذت به المؤسسة.

1- جدول تدفقات الخزينة:

وقد تم إعداد جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة حسب SCF في 2009/12/31 كما يلي:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم (3-11): جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة في 2009/12/31. الوحدة: دج

	ملاحظة	2009	2008
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		323 253 168,74	0,00
المبالغ المدفوعة للموردين و العاملين		-308 374 945,92	0,00
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		-1 032 611,07	0,00
الضرائب عن النتائج المدفوعة		0,00	0,00
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		0,00	0,00
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية		0,00	0,00
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)		**13 845 611,75**	**0,00**
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			0,00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية		-3 367 481,90	0,00
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية		0,00	0,00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		-99 722,24	0,00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		0,00	0,00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		0,00	0,00
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		0,00	0,00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		**-3 467 204,14**	**0,00**
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			0,00
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		0,00	0,00
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		0,00	0,00
التحصيلات المتأتية من القروض		0,00	0,00
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		0,00	0,00
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		**0,00**	**0,00**
تأثير وتغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		0,00	0,00
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)		10 378 407,61	0,00
أموال الخزينة عند الافتتاح.		8 702 482,36	0,00
أموال الخزينة عند الإقفال		2 785 780,27	0,00
تغير أموال الخزينة		**-5 916 702,09**	**0,00**
المقاربة مع النتيجة المحاسبي		**16 295 109,70**	**0,00**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق الإدارة والمالية.

قامت المؤسسة بإتباع ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث قامت بإعداد هذه القائمة بهدف إعطاء معلومات عن الخزينة وتفسير التغيرات التي حدثت فيها، وهذا لأهمية وجود السيولة داخل المؤسسة، وهذا الجدول تم استحداثه في SCF فهو لم يكن موجود PCN.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ويبين جدول تدفقات الخزينة الذي قامت المؤسسة بإعداده بالطريقة المباشرة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة خلال السنة المالية الجارية حسب مصدرها سواء أكانت تدفقات التي تولد من الأنشطة العملياتية، الاستثمارية والتمويلية. ويوجد عمود آخر يبين أرصدة السنة السابقة من أجل المقارنة.

حسب الطريقة المباشرة يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة استنادا على المعلومات المتوفرة في الميزانية وجدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى لمعطيات أخرى تستخرج من دفاتر المؤسسة والخاصة بحركة الحسابات.

ومن الملاحظ أن المؤسسة لم تقم بإعداد الجدول بالطريقة غير المباشرة.

2- جدول التغيرات في الأموال الخاصة:

وقد تم إعداد جدول التغيرات في الأموال الخاصة بتاريخ 2009/12/31 كما يلي:

الجدول رقم (3-12): جدول التغيرات في الأموال الخاصة لسنة 2009 الوحدة: دج

	ملاحظة	رأسمال المؤسسة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر2007		**88 320 000,00**	**00**	**00**	**00**	**7 941 531,35**
تغيير الطريقة المحاسبية		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
تصحيح الأخطاء الهامة		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
حساب النتيجة		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الحصص المدفوعة		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
زيادة رأس المال		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
صافي نتيجة السنة المالية		0,00	0,00	0,00	0,00	4 061 244,40
الرصيد في 31 ديسمبر2008		**88 320 000,00**	**00**	**00**	**00**	**12 002 775,75**
تغيير الطريقة المحاسبية		0,00	0,00	0,00	47 524,03	0,00
تصحيح الأخطاء الهامة		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
حساب النتيجة		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الحصص المدفوعة		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
زيادة رأس المال		88 320 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
صافي نتيجة السنة المالية		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الرصيد في 31 ديسمبر2009		**88 320 000,00**	**00**	**00**	**47 524,03**	**12 002 775,75**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق الإدارة والمالية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قامت المؤسسة بإعداد جدول تغيرات الأموال الخاصة، الذي يبين ويفسر كيف تغيرت العناصر المكونة للأموال الخاصة، وما العمليات المسؤولة عن هذا التغير، وحسب هذا الجدول تم إظهار العناصر التي تفسر التغيرات في الأموال الخاصة ونجد: تغيير الطرق المحاسبية، إعادة التقييم، الأرباح والخسائر غير المسجلة في جدول حسابات النتائج، زيادة رأس المال، النتيجة الصافية للدورة المالية ورصيد 2009/12/31، وتبيان الأخطاء. ونلاحظ فرق إعادة التقييم يقدر بـ 47 524,03 دج وهو يمثل قيمة الانتقال من الطريقة المحاسبية من PCN إلى SCF.

3- الملاحق: بالإضافة إلى القوائم المالية الأربعة التي نص عليها SCF، قامت المؤسسة أيضا بالإفصاح عن بعض المعلومات المفيدة لفهم أكثر القوائم المالية من خلال الملاحق، وهو ما جاء به النظام المحاسبي المالي ولم يكن موجودا في المخطط المحاسبي الوطني.

3-1- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية: يتم من خلاله رصد جميع تغيرات الأصول الجارية الحاصلة خلال السنة، وهو كما يلي:

الجدول رقم (3-13): تطور التثبيتات والأصول غير الجارية الوحدة: دج

العناوين والأبواب	ملاحظة	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات غير المالية		0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات المادية		138 071 633,66	4 474 075,56	4 054 107,52	138 491 601,70
المساهمات		0,00	0,00	0,00	0,00
الأصول الأخرى غير الجارية		701 056,39	140 055,31	149 722,24	691 389,46

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق الإدارة والمالية.

ملاحظات:

- يجب تبويب الأقسام حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل؛
- في عمود الملاحظة تتم الإحالة إلى المعلومات التكميلية التي تخص عنوان معين أو عملية معينة؛
- يمكن تجزئة عمود الزيادات إلى اقتناءات، إسهامات، إنشاءات؛
- كما يمكن تجزئة عمود الانخفاضات إلى عمليات البيع، عمليات انفصال، عمليات الوضع خارج الخدمة.

3-2- جدول الاهتلاكات: وهو جدول ملحق من خلاله يتم رصد تغيرات الاهتلاكات عناصر الأصول بصفة مجملة وهناك خانة الملاحظة للإحالة إلى جداول تفصيلية إذا كان من الضروري تبرير تغيرات اهتلاك عنصر من عناصر الأصول، وهو كما يلي:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم (3-14): جدول الاهتلاكات الوحدة: دج

الفصول والأقسام	ملاحظة	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Goodwill		-	-	-	-
تثبيتات معنوية		-	-	-	-
تثبيتات عينية		(25 680 463,82)	(16 154 177,94)	15 896 397,72	(25 938 244,04)
مساهمات		-	-	-	-
أصول مالية		105 000,00	00	00	105 000,00
أخرى غير جارية					

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق الإدارة والمالية.

ملاحظات:

- يجب تبويب الأقسام حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل؛
- يسمح عمود الملاحظة بالإحالة على المعلومات التكميلية كالعمر الإنتاجي، نسبة الاهتلاك المستعملة وتعديل نسب الاهتلاك.

3-3- جدول المؤونات: وهو ملحق لتفصيل المؤونات عن عناصر الميزانية ورصد تغيراتها خلال السنة المالية، وهو كما يلي:

الجدول رقم (3-15): جدول المؤونات الوحدة: دج

الفصول والأقسام	ملاحظة	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	إستنافات السنة المالية	أرصدة مجمعة نهاية السنة في المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة		00	3 717 816,17	00	(3 717 816,17)
مؤونات للضرائب		00	00	00	00
مؤونات للنزاعات		(500 000,00)	500 000,00	500 000,00	(500 000,00)
المجموع		(500 000,00)	(4 217 816,17)	500 000,00	(4 217 816,17)
مؤونات خصوم مالية جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة		00	00	00	00
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين		00	00	00	00
مؤونات الضرائب		00	00	00	00
المجموع		00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق الإدارة والمالية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة:

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل اتضح لنا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية كان له مجموعة من التأثيرات على القوائم المالية لهذه المؤسسات، ونخص بالذكر المؤسسة محل الدراسة، إذ نلاحظ عدة تغيرات ظهرت على قوائمها المالية مقارنة بقوائم السنوات السابقة، وذلك لكون مبادئ النظام المحاسبي المالي تختلف عن مفاهيم ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني.

حيث قامت بعرض مفصل حول الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، ومعالجة القوائم المالية لسنة 2009 السابقة لتاريخ الانتقال لجعلها قابلة للمقارنة، وقامت بإعداد القوائم المالية (ميزانية، جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة، جدول تغيرات الأموال الخاصة) للسنة المالية 2010 مقارنة مع السنة السابقة وملحق يحتوي على معلومات تكميلية لفهم القوائم المالية وذلك حسب ما أقره النظام المحاسبي المالي الجديد.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خاتمة

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد محمد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
2. أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية**، الإسكندرية، مصر، 2009.
3. أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
4. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
5. دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب حامد حجاج، سلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1999.
6. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
7. رضوان حلوه حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
8. سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
9. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008.
10. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، المكتبة الشرقية بوداود، الجزائر، 2009.
11. صلاح حواس، **المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، دار هومة، الجزائر، 2006.
12. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

13. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
14. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة- أصول ومبادئ وفقا المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
15. عبد الحميد مانع الصيح، **المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي**، الطبعة الثانية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء،اليمن، 2009.
16. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية -دراسة متكاملة-**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
17. عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيلطي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.
18. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
19. عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الخير للتجليد والطباعة، 2009.
20. كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
21. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
22. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
23. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
24. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات**، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.
25. محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

26. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

27. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

28. وليد ناجي الحيالى، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

29. يوسف قريشي، إلياس بن ساسي، **التسيير المالي– الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 .

30. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002.

الكتب باللغة الفرنسية:

1. Catherine maillet-Baudriet, Anne le Manh, **Les normes comptables internationales IAS /IFRS à joure au 31 juillet 2007**, 5 Edition, Edition Foucher, Vanves-France, 2007, P 14.
2. Eric Dumalanède, **Comptabilité générale**, Berti édition, Alger, 2009.
3. Michel Salva, **Initiatation à la logique comptable**, 8^{e}édition, Vuibert, Paris, 2011.
4. Stéphan Brun, **Les normes comptables internationales IAS IFRS**, Gualino Editeur, Paris, France, 2006.

ثانيا– المذكرات:

باللغة العربية:

1. أمينة برزوق، **إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2. بوعلام صالحي، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009.
3. حمزة طارق ، **المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية انتقادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
4. رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، الجزائر، 2011.
5. صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
6. عبد القادر روتال، **التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية والمالية في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
7. عبد الكريم شناي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009،
8. محمد سامي لزغد، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المنتوري، قسنطينة، 2012.
9. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، **2004**.

باللغة الفرنسية:

-Samir Merouani, **Le projet du nouveau système comptable financier algérien anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes**, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école Supérieure du Commerce, Alger, 2007.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ثالثا- المجلات:

- مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، العدد04، جامعة ورقلة، 2006.

رابعا- الملتقيات:

1. تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي المالي الجزائري بعد سنتين من التطبيق**، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، إدارة أعمال، جامعة العقيد أحمد دراية، أدرار، 2011.
2. فاطمة الزهراء عبادي، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
3. مراد ناصر، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، 17-18 جانفي 2010.
4. منصور الزين، **أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
5. نور الدين مزياني، محمد الصالح فروم، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، 17-18 جانفي 2010.

خامسا- القوانين:

1. الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، الجريدة الرسمية، العدد 37، المؤرخ في 1975/05/09.
2. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتضمن إنشاء CNC، الجريدة الرسمية، العدد 56، المؤرخ في 1996/09/25.
3. القانون الوزاري، الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 2007/03/25.
4. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، العدد 27، المؤرخ في 2008/05/26.
5. القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد74، المؤرخ في 2007/07/25.

قـــــــــــــــائمـــــــــــــــة المختصـــــــــــــــرات:

بالعربية	بالفرنسية	الرمز
مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية	American Institut of Certificat Public Accountants	AICPA
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de Comptabilité	CNC
مجلس المعايير المحاسبية المالية	Financial Accounting standards board	FASB
الداخل أولا الخارج أولا	First In First Out	FIFO
معايير المحاسبة الدولية	International Standard Committee	IAS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International accounting standards board	IASB
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accountants Standards Committee	IASC
اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards Committee Foundation	IASCF
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accounts	IFAC
لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Interpretation Committee	IFRIC
معايير الإبلاغ المالي	International Financial Reporting Standards	IFRS
الداخل أخيرا الخارج أولا	Last In First Out	LIFO
المخطط المحاسبي العام	Plan Comptable Général	PCG
المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National	PCN
المجلس الاستشاري للمعايير	Standards Advisory Council	SAC
النظام المحاسبي المالي	Système comptable financier	SCF
لجنة تفسير المعايير الدولية	Standing Interpretation Committee	SIC

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الملخص:

تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتدعيما لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق، شرعت الجزائر مع بداية 2010 في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والذي يعوض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975. وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن كل مؤسسة تدخل ضمن مجال تطبيق هذا النظام ملزمة سنويا بإعداد قوائم مالية تشمل الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة لهذه القوائم.

تهدف هذه المذكرة إلى دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على طريقة عرض القوائم المالية، وذلك من خلال التطرق إلى الجوانب النظرية للموضوع، وقد تم تطبيق دراستنا على المؤسسة الوطنية لأشغال الطرق (فرع ميكاثوب) سكيكدة، وتمت الدراسة من خلال مقارنة القوائم المالية بين النظام القديم والجديد للمؤسسة، وتوصلنا من خلالها إلى أن القوائم المالية التي تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي تخدم جميع مستخدميها، وتهدف إلى تقديم معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة بمصداقية وشفافية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي الوطني، المعايير المحاسبية الدولية، القوائم المالية.

Résumé :

En ligne avec les développements économiques actuels et à promouvoir l'accession de l'Algérie à l'économie de marché, lancé sur l'Algérie au début de l'année 2010 dans l'application du nouveau système comptable de financière qui est compatible avec les normes comptables internationales, ce qui compense le planifiée comptabilité nationale pour l'année 1975. Selon le système comptable de la nouvelle financière de chaque institution dans le champ d'application de ce système obligé de préparer les états financiers annuels qui incluent le bilan, tableau compte de résultats, tableau de flux de trésorerie, état de variation des capitaux propres, et annexe montre règles et méthodes comptables utilisées et fournit des informations complémentaires à ces listes.

L'objectif de cette note d'étudier les effets de l'application d'un système de comptabilité financière pour afficher les états financiers, et en prenant en compte les aspects théoriques de la question, a été appliquée pour étudier à la Fondation nationale pour les travaux routiers (Direction MECATOP) de Skikda, et l'étude a été menée en comparant les états financiers de l'ancien régime La nouvelle institution, l'étude a conclu que les états financiers ont été préparés en conformité avec le système de comptabilité financière servir tous les utilisateurs, le but de ces listes à fournir des informations sur la situation financière de la crédibilité de l'institution.

Mots clés: système comptable financier, plan comptable national, normes comptables internationales, états financiers.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر