

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'enseignement supérieur
Et de la recherche scientifique



قسم علوم التسيير

جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير

الموضوع:

تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي
الجديد
دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ:
أ.د/ بشير بن عيشي

إعداد الطالب:
سليم بن رحمون

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر	- د. يحيى مفيدة
مقرر	جامعة بسكرة	أستاذ التعليم العالي	- أ.د. بن عيشي بشير
ممتحنا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر	- د. أحمد قايد نور الدين
ممتحنا	جامعة باتنة	أستاذ التعليم العالي	- أ.د. لعماري أحمد

السنة الجامعية: 2012-2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سُورَةُ الْإِسْرَاءِ، الْآيَةُ رَقْم (85)

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المشرف

الدكتور بن عيشي بشير

لما قدمه لي من نصائح وإرشادات قيمة لإتمام هذا البحث

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والإحترام

لأعضاء لجنة المناقشة الذين تقبلوا تقييم هذا العمل

كما لا أنسى أن أشكر

من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث

الإهداء

إلى النّبع الطيّب كطيبة الأرض.....إلى والدي والدي

إلى من بذل الغالي والنفيس لأجل أن أتم مشواري التعليمي.....إلى والدي

إلى اخوتي واخواتي وكافة أفراد عائلتي

إلى كافة زملاء الدراسة في جامعة بسكرة خاصة دفعة ماجستير 2008 تخصص محاسبة

إلى كل من دأب ولا يزال في سبيل تحصيل العلم

ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، بهدف الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الذي أصبح لا يفي باحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية إلى النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 2010. ويعتبر هذا الأخير مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS / IFRS)، وقد كان هذا التحول يدخل في إطار سياسة التقارب (convergence) التي تنتهجها الجزائر لمسايرة المتغيرات الدولية ومواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمعلوماتية.

بعد استعراض تاريخي لتطور المحاسبة وأعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر. أظهرت نتائج هذه الدراسة أن تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS / IFRS من خلال النظام المحاسبي المالي، مشروعاً مثيلاً وأمر لا بد منه.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة، المبادئ المحاسبية، التوحيد المحاسبي، التوافق المحاسبي، المحاسبة الدولية، المخطط الوطني المحاسبي، المعايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية.

Résumé :

Le sujet de cette thèse, traite l'adaptations des états financiers pour les entreprises Algériennes conformément au nouveau système comptable financier inspiré de (IAS .IFRS), mis en application a partir du 01 janvier 2010. remplace le plan comptable national, qui ne répond pas aux exigences des usagers des états financiers, Ces changements rentre dans le cadre de la politique de convergence prise en charge par l' Etat algériens dans le but de répondre aux exigences des changement inter nationaux dans les différent domaines , afin d'avoir une mise à niveau dans les devers secteurs : économique, Sociale.et juridique aussi que dans de le domaine des techniques d'informations et de communications.

Après avoir présenter les étapes de l'évolution historique de la comptabilité en Algérie et ces travaux de réforme, J'ai constaté d'après cette étude que l'application des normes comptables, international, soit (IAS /IFRS) pour élaborer un système comptable et financier, et un Projet idéal et primordial.

Les mots clés :

Comptabilité, les principes comptables, L'universalité comptable, comptabilité international, Le plan comptable national, les normes comptables international. Le système comptable financier. L'état financier. La compatibilité de la comptabilité.

فهرس المحتويات

.....	الشكر
.....	الإهداء
.....	الملخص
.....	فهرس المحتويات
I.....	فهرس الجداول
II.....	فهرس الأشكال
(أ - هـ).....	مقدمة
01.....	الفصل الأول: تطور المحاسبة وظهور المعايير المحاسبية الدولية
02.....	تمهيد
03.....	المبحث الأول: التاريخ القديم للمحاسبة
03.....	المطلب الأول: في العصور القديمة
04.....	المطلب الثاني: في العصور الوسطى
04.....	المطلب الثالث: في عصر النهضة
05.....	المطلب الرابع: أثناء وبعد الثورة الصناعية
06.....	المبحث الثاني: الإطار العام للمحاسبة الدولية
06.....	المطلب الأول: المحاسبة الدولية
09.....	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية
13.....	المطلب الثالث: الاتجاه الدولي حول توافق العمل المحاسبي
15.....	المبحث الثالث: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين
16.....	المطلب الأول: الهيئات الدولية التي تعمل على ترويج التوافق الدولي
18.....	المطلب الثاني: تقديم هيئات لجنة معايير المحاسبة الدولية
22.....	المطلب الثالث: أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية
24.....	خلاصة الفصل الأول
25.....	الفصل الثاني: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر
26.....	تمهيد
27.....	المبحث الأول: المخطط المحاسبي الوطني (PCN)
27.....	المطلب الأول: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني
29.....	المطلب الثاني: بنية الإطار المحاسبي للمخطط الوطني
37.....	المطلب الثالث: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

45.....	المبحث الثاني: إصلاح النظام المحاسبي الجزائري والأعمال المرتبطة بتطبيق النظام الجديد
46.....	المطلب الأول: الأعمال المرتبطة بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني
51.....	المطلب الثاني: النظام المحاسبي الجزائري واقتصاد السوق
53.....	المطلب الثالث: واقع أعمال التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد
57.....	المبحث الثالث: تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)
57.....	المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد
62.....	المطلب الثاني: بنية وطبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد
64.....	المطلب الثالث: الإطار التصوري وتنظيم المحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد
69.....	خلاصة الفصل الثاني
70.....	الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية
71.....	تمهيد
72.....	المبحث الأول: القوائم المالية
72.....	المطلب الأول: الغرض من القوائم المالية
80.....	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية
87.....	المطلب الثالث: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد
92.....	المبحث الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي
93.....	المطلب الأول: المبادئ والقواعد للتقييم والتسجيل المحاسبي
95.....	المطلب الثاني: القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي
100.....	المطلب الثالث: طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخصوصية
106.....	المبحث الثالث: الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي
106.....	المطلب الأول: المقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية
108.....	المطلب الثاني: المراحل الواجب إتباعها للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي
	المطلب الثالث: قواعد وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي
112.....	المالي
116.....	المطلب الرابع: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي
120.....	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: تكييف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-
121.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
122.....	المطلب الأول: نظرة عامة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
126.....	المطلب الثاني: تقديم وحدة السميد والدقيق بمؤسسة (GMSud) " محل الدراسة"
138.....	المبحث الثاني: تحويل القوائم المالية من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي

139.....	المطلب الأول: تقديم القوائم المالية لسنة 2008 - 2009 حسب المخطط الوطني المحاسبي
143.....	المطلب الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد لسنة 2009
147.....	المطلب الثالث: توضيحات
157.....	الخاتمة
162.....	قائمة المصادر والمراجع
168.....	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تتاظر حقوق والتزامات المشروع	32
02	تطابق تقسيم الديون مع مختلف دورات النشاط	33
03	القوائم المالية الختامية التي نص المخطط المحاسبي الوطني على إعدادها	36
04	مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية	107
05	تصنيف العمال حسب المديرية لدى وحدة السميد والدقيق بمؤسسة (GMSud)	127
06	تشكيلة منتجات وحدة السميد والدقيق لمؤسسة (GMSud)	134
07	أصول الميزانية المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى لسنة 2008	139
08	أصول الميزانية المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى لسنة 2009	140
09	خصوم الميزانيات المحاسبية للفترة (2008-2009)	141
10	جداول حسابات النتائج للوحدة خلال الفترة (2008-2009)	142
11	الميزانية (أصول) بتاريخ 2009/12/31	143
12	الميزانية (خصوم) بتاريخ 2009/12/31	144
13	جدول حسابات النتائج لسنة 2009	145
14	جدول تدفقات الخزينة لسنة 2009	146
15	إعادة تقييم المباني لسنة 2009	148
16	إعادة تقييم التثبيات العينية الأخرى لسنة 2009	148
17	قيمة المدينون الآخرون لسنة 2009	150
18	قيمة الموردون والحسابات الملحقة لسنة 2009	152
19	قيمة الضرائب لسنة 2009	152
20	قيمة الديون الأخرى لسنة 2009	153
21	قيمة المبيعات والمنتجات الملحقة لسنة 2009	153
22	قيمة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى لسنة 2009	154
23	قيمة المنتوجات العمليانية الأخرى لسنة 2009	155
24	قيمة الأعباء العمليانية الأخرى لسنة 2009	155

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
22	الهيكل التنظيمي الجديد IASC	01
111	مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	02
128	الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق و الفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	03
135	مراحل إنتاج السميد الدقيق	04

مقدمه

شهدت العقود الأخيرة تطورا اقتصاديا هائلا أدى إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليعطي العديد من الدول المختلفة وزادت من حدة المنافسة بين الدول لجلب العديد من الاستثمارات الدولية ونجم عن ذلك ظهور بعض القضايا المحاسبية كانعكاس للتطور الاقتصادي مما استلزم تصدي المحاسبة الدولية كأحد العلوم الاجتماعية المتطورة لدراسة تلك القضايا.

فعلى الصعيد العالمي ابتداء من 1973م انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان تمثلت في معايير المحاسبة الدولية وذلك تجاوبا مع توسع أنشطة التجارة حول الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم.

فحاليا تعتبر المحاسبة أحد فروع الاقتصاد التطبيقي الذي يسعى إلى عرض المعلومة المحاسبية بغاية الشفافية والوضوح لمستخدمي البيانات المالية، وفيما يخص أبعادها في العالم نجدها أكثر حيوية لمن يرغب في القيام بأعمال واستثمارات خارج حدود وطنه وذلك في إطار عالمية التبادل الاقتصادي.

وعلى هذا الصدد فإن المحاسبة تتأثر في تغيير الإطار القانوني و الاقتصادي للنشاطات والتبادلات الجارية، فالمحاسبة التي تركز مثلا على أساس اقتصاد مخطط لا يمكن تبنيها في ظل اقتصاد السوق، فالهدف الموجه للمحاسبة يجعلنا نتصور أنها تقنية بسيطة للتسجيل، هذا ما يناقض النظام الأساسي للمحاسب والممارسة المحاسبية ككل.

وفيما يخص الوضع الوطني نجد أن الانتقال من اقتصاد يقال عنه اقتصاد مخطط يتميز بهيمنة القطاع العمومي على الاقتصاد، كان لابد من مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وجعله يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية. فالمظهر المحاسبي في الجزائر بقي لفترة طويلة يعتمد على المخطط الوطني المحاسبي، المرحلة التي كان فيها الاقتصاد مخطط، ويعكس تحقيق أهداف الاقتصاد الكلي فيما يخص مستوى العمالة والإنتاج، وعليه باشرت الجزائر في إجراء إصلاحات معمقة تتعلق بالفتح الاقتصادي والاتجاه نحو اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح الرأس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص وتشجيع المنافسة، هذه الإصلاحات هدفها توفير للمستثمرين الخواص المحليين والأجانب فضاء اقتصادي جديد يتسم بالأمان والشفافية في التعاملات الاقتصادية.

هذا التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر جعل المهنيون يرون أن المخطط الوطني المحاسبي أصبح محدودا وله نقائص ومجالات كثيرة بقيت بدون حلول, كذلك ظهور عمليات وأحداث جديدة بعد إجراء هذه الإصلاحات, طبعاً هذا التحول نحو اقتصاد السوق يتطلب وسائل قياس محاسبية جديدة تلبي هذه المتطلبات.

هذه الأسباب جعلت المجلس الوطني للمحاسبة يأخذ المبادرة, والتي بدأت أشغاله من سنة 2004م إلى 2006م أثمرت بمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المتطلبات التي فرضتها التغييرات المالية والمحاسبية الدولية, وتسعى إلى مواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية. لقد كللت جهود الإصلاح بتبني نظام محاسبي جديد بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010.

إلا أن سيران العمل به بداية من مطلع سنة 2010 واجه عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له، مما يجعل المنافع والمزايا المنتظرة من تطبيقه محل شك. وبناء على الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية الموضوع على النحو التالي:

- كيف يتم تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ؟

ولتوضيح هذه الإشكالية يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

- هل يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد نتيجة لتطور المحاسبة ؟

- ما هي دواعي ومبررات الإصلاح المحاسبي في الجزائر ؟

- ما طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد، وما المقصود بالكشوف المالية ؟

فرضيات البحث: للإجابة على الأسئلة المقترحة وضعنا الفرضيات التالية :

- يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد نتيجة لتطور المحاسبة .

- المخطط الوطني المحاسبي يستجيب لمتطلبات الاقتصاد المخطط ولا يساير واقع اقتصاد السوق، وهو يعاني قصورا في خدمة مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية، وأي محاولة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري دون الاستناد للمعايير المحاسبية الدولية قد تحد من فعالية الإصلاح.

- يستند النظام المحاسبي إلى المعايير المحاسبية الدولية، وهو يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية. والمقصود بالكشوف المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل من خلال النظام المحاسبي المالي أربع كشوف وملحق.

أهمية البحث

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامنه مع التغيير الحاصل في النظام المحاسبي الجزائري لتبنيها معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد؛ والذي جاء بتقريب النظام المحاسبي الجزائري على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية.

أهداف البحث

يمكن حصر أهداف البحث في النقاط التالية:

- التعرف على القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد .
- دراسة المخطط الوطني المحاسبي وإبراز أهم النقاط المتعلقة به.
- تحديد أوجه التقارب و الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.
- التعرف على المعايير المحاسبية الدولية والهيئات القائمة عليها.
- التطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر.
- معرفة كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

مبررات اختيار الموضوع

- لقد تم اختيار الموضوع لعدة اعتبارات ذاتية وموضوعية أهمها :
- تخصص الباحث في المحاسبة، ومحاولة إثرائه الدراسة حول الموضوع، وتوسيع معارفه في مجال المعايير المحاسبية الدولية .
 - أهمية الموضوع في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر وتكيفه مع المعايير المحاسبية الدولية.
 - حداثة الموضوع في الجزائر.

المنهج المتبع

بما أن دراستنا في مجال العلوم المحاسبية اخترنا المنهج الوصفي والتحليلي في المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، أما الأدوات المستخدمة فهي القانون التجاري الجزائري، المخطط المحاسبي الوطني، نص المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي الجديد، الميزانيات المحاسبية.

الدراسات السابقة

في حدود علم الطالب فإن الدراسات السابقة حول موضوع هذا البحث تتمثل فيما يلي :

- **شناي عبد الكريم:** >> تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة <<.

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير بجامعة العقيد الحاج لخضر بباتنة لسنة 2009 تدور اشكالياتها حول " هل القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول به منذ سنة 1975 والذي يعتمد على المعلومات التاريخية، مازالت صالحة أم تجاوزها الزمن وأصبح من اللازم تكييفها وفق المعايير الدولية ؟ " وخلصت الدراسة إلى أن المعلومة التاريخية تجاوزها الزمن وأصبحت لا تساير الواقع الحالي.

- **مداني بن بلغيث:** >>أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر<<.

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004م، تدور اشكالياتها حول مدى إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، والسبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولت العميقة التي تعرفها الجزائر.

هيكل البحث

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقد تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، تسبقهم مقدمة وتعتبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث ، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى آفاق البحث في الموضوع.

- الفصل الأول: " تطور المحاسبة وظهور المعايير المحاسبية الدولية " حاولنا من خلال هذا الفصل أن نقدم فصول التطور الذي عرفته المحاسبة في عصور مختلفة، ثم تطرقنا إلى الإطار العام للمحاسبة الدولية وفي الأخير تعرضنا إلى الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين.

- الفصل الثاني: " أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر " تناولنا في بداية هذا الفصل المخطط الوطني المحاسبي بجانبه القانوني والمحاسبي بغية الوقوف عند أهم نقائصه، ثم تطرقنا بعد ذلك إلى أعمال الإصلاح وواقع أعمال التحضير لتطبيق النظام الجديد وفي الأخير تعرضنا إلى تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) من جانبه القانوني والتنظيمي وكذلك بنيته وطبيعته والإطار المفاهيمي ومدونة الحسابات.

- الفصل الثالث: " النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية " تناولنا في بداية هذا الفصل القوائم المالية ثم تطرقنا إلى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي. ثم تعرضنا إلى كيفية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ثم أشرنا إلى تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- الفصل الرابع: " الدراسة الميدانية "، حاولنا من خلال هذا الفصل معرفة كيفية تكييف القوائم المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة 2008 و2009 حسب النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك بالاستعانة على التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 اكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

تطور المحاسبة

وظهور المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

استجابة لاحتياجات مختلفة وغير متجانسة من المعلومات لأطراف مختلفة، تطورت المحاسبة عبر الزمن في مواكبة التحولات والتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي والقانوني حتى أصبحت لها أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات لفئات عديدة تهتم بالمحاسبة.

وبالنظر لدورها في هذا الميدان، فإن المحاسبة في أي بلد تخضع لإطار قانوني وتنظيمي يشكل مرجعا أساسيا لها، يعمل على تنظيمها وتوضيح المبادئ والقواعد الأساسية إلي تقوم عليها، وتحديد القوائم المالية المطلوب إعدادها غير أن التحولات التي يعرفها الاقتصاد العالمي في إطار العولمة الاقتصادية وفي ظل الانفتاح الاقتصادي، بإمكانها التأثير على هذا المرجع الأساسي وبالتالي تفرض على المحاسبة التكيف مع هذه التحولات .

فظهرت الشركات متعددة الجنسيات لها دور في مجال تطوير المحاسبة الدولية، حيث تمتد اهتماماتها في المحاسبة الدولية إلى أبعد من القضايا النظرية أو المحدودة على فئة أو مجال محدد. إن تعقيد وانتشار عملياتها تواجه صعوبات في عملية إعداد القوائم المالية المجمع لجميع فروعها داخل وخارج البلد الأصلي لها، وصعوبة تقديم بعد ذلك معلومات مالية موحدة متجانسة وموثوق بها عن أنشطتها للمستثمرين فيها والمتعاملين معها. وقد جعلت هذه الاختلافات من المحاسبة في قمة الاهتمام، وبدأ السعي للعمل على إرساء نظام محاسبي جديد مبني على إخضاع الممارسة المحاسبية على مستوى الدول لمعايير دولية، وهو ما مهد لظهور ما اصطلح عليه بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS).

المبحث الأول: التاريخ القديم للمحاسبة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها استجابة لعوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية في عصور مختلفة، أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المختص في تقديم المعلومات التي تساعد على معرفة نتائج النشاط الإنتاجي للمنشأة الاقتصادية خلال فترة معينة. للإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة أو المساهمة في إثراء قاعدة البيانات لأجل اتخاذ القرارات وفق معايير التسيير الملائمة¹.

المطلب الأول: في العصور القديمة

تم اكتشاف السجلات المحاسبية التي تعود إلى آلاف السنين في أنحاء متفرقة من العالم، وتشير هذه السجلات، إلى أن الأفراد في جميع مراحل التطور، كانوا يرغبون في الحصول على معلومات عن الجهود التي يبذلونها².

فالمحاسبة نراها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، نشأت في حوض البحر الأبيض المتوسط وكانت مرادفة للعد أو القياس، وتقتصر على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقيصرة والكهنة ولمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية كالحبوب والأخشاب اللازمة لبناء السفن³. كما تثبت بعض الآثار بأن وجود الحسابات يعود إلى 2000 سنة قبل الميلاد وبالتحديد مع ظهور قانون "حمو رابي" الذي كان عبارة عن قانون مدني، وقانون تجاري، وقانون جزائي.

كما تشهد الآثار بالسجلات التي استخدمها الفراعنة بعد استحداث الكتابة حوالي 300 سنة قبل الميلاد. والتي كانت تتضمن حروفا وحسابات واستمارات وبيانات كمية. هي العناصر التي مكنت من تشكيل صورة عن المحاسبة في ذلك الوقت⁴.

وتحتوي مخطوطات (zenon papyri) التي اكتشفت سنة 1915 على معلومات عن المشروعات الإنشائية والأنشطة الزراعية والعمليات التجارية في إقطاعية (Apollonius) لمدة ثلاثين سنة خلال القرن الثالث قبل الميلاد⁵.

¹ - رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص11.
² - ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص25.
³ - رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص12.
⁴ - مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية (بالتطبيق على حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 15.
⁵ - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 25.

كما شهدت المحاسبة تطورا كبيرا عند اليونانيين بما كان يعرف آنذاك بمحاسبة المعابد، وكان للمعابد دور البنوك من خلال استعمال الصكوك، رسائل التحويل، الاقتراض والحساب المالي. كما عرفت هذه الفترة ظهور محكمة المحاسبين، المشكلة من عشرة أعضاء مهمتهم الأساسية مراجعة الحسابات العامة للدولة¹. كما احتفظ الرومان بسجلات أكثر تفصيلا، لكن بما أنهم يكتبون الأرقام بالأحرف الأبجدية، لم يكن بمقدورهم تطوير أي نظام هيكلي للمحاسبة، ولم تكن هناك حاجة للاحتفاظ بسجلات دقيقة حتى قيام النهضة الأوروبية².

المطلب الثاني: في العصور الوسطى

شهدت العصور الوسطى نظم محاسبية لحصر موجودات المزارع التي كان يملكها الإقطاعيون في إنجلترا وكذلك تسجيل نفقات وإيرادات تلك المزارع . إلا أن تلك النظم لم تكن تعرف التوازن الرياضي، ولم تكن تشترط تسجيل العملية في جانبين (مدين - دائن). ومع التطور الذي عرفته التجارة واتساع رقعتها، وانتشار حركة ترجمة كتب العرب في مجالات مختلفة كالرياضيات، الجبر والفلك إلى اللاتينية. وبدخول الأرقام العربية وانتشار استعمالها في أوروبا، بدأت تعرف المحاسبة تطورا في مختلف مجالاتها³.

المطلب الثالث: في عصر النهضة

اشتهرت إيطاليا بمدنها المتطورة في مجال التجارة الدولية، فقد ظهرت في فلورنسا قرب نهاية القرن الثالث عشر مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج، فأقدم السجلات المعروفة تعود إلى الفترة بين 1296 - 1305. أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة جنوة في عام 1340.

إن اختراع القيد المزدوج لا يعني اكتمال النظام المحاسبي، بل مازال ينقصه الإقفال، حيث تدل الدراسات التاريخية أن أول السجلات المحاسبية التي تظهر إقفالا شكليا يعود إلى دفاتر أحد التجار الفينيسييين في الفترة الممتدة بين 1406-1434.

¹ - مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 16.

² - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 25.

³ - مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 17.

وأول من أعطى الصيغة النهائية للمحاسبة بالقيود المزدوج، هو المفكر ورجل الدين الإيطالي لوكا باسيولي (Luca Pacioli) الذي نشره في فينيسية (البندقية) عام 1494 ضمن كتاب عام للرياضيات باسم "مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب". خصص فصلا كاملا منه حول مسك الدفاتر تحت عنوان << في الحساب والتسجيل >>¹.

ولقد استحدث باسيولي ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي:

- **المذكرة (Mémorial)** : تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر، دون تحليل لطبيعة هذه العمليات؛

- **اليومية (journol)** : تسجل فيها العمليات حسب طبيعتها مدينة أو دائنة حسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات، وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها ؛

- **دفتر الأستاذ**: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصيدا بطرح الطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لأجل استخراج الرصيد².

المطلب الرابع: أثناء وبعد الثورة الصناعية

استجابة للتطور في الظروف الاقتصادية توصل « irson claude » إلى تحديد مفهوم الميزانية، التي تم إحلالها مكان ميزان الحسابات. اعتبرت الميزانية أداة لجمع العمليات الحسابية للتجار والمؤسسات فترة بفترة³.

أدى ظهور الثورة الصناعية في بداياتها إلى تطور أساليب الإنتاج مثل المحرك البخاري، السكك الحديدية ... ، تطلب ظهور وحدات إنتاجية كبيرة تستوعب استثمارات هائلة الحجم يفوق إمكانيات شركات الأشخاص، أدى إلى ظهور شركات المساهمة التي لديها الاستطاعة في تمويل المشاريع الكبيرة والعالمية ويعمل في هذه المشاريع عدد كبير من العمال والآلات الصناعية. وانفصلت الملكية عن الإدارة، فلم يعد مالك المشروع هو مديره. إن هذه السمة قد أثرت تأثيرا عميقا في الفكر المحاسبي، بحيث ظهرت الحاجة إلى إدارة متخصصة لهذه المشاريع لحساب موكلين (المساهمون)، لذلك مست الحاجة إلى فروع المحاسبة الأخرى كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية . ولا يستطيع المساهمون وذوي العلاقة من الاطلاع على السجلات المحاسبية للتأكد من مدى تمثيل الميزانية لحقيقة الظروف الاقتصادية وذلك لعدة أسباب أهمها :

¹ - رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص ص 15 - 16.

² - مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 18.

³ - مداني بن بلغيث، مرجع سابق، 19.

- عدم توفر المعرفة الفنية لدى المساهمين والأطراف الأخرى ؛
 - عدم توفر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة ؛
 - تواجد المساهمين في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز المشروع ؛
 - لا تسمح القوانين لجميع المهتمين بالشركة بمراجعة الحسابات.
- لهذه الأسباب دعت الحاجة إلى ظهور مراجع الحسابات وكانت انجلترا من أول الدول التي نظمت هذه المهنة¹.

المبحث الثاني: الإطار العام للمحاسبة الدولية

المطلب الأول: المحاسبة الدولية

لقد كان للتطورات الاقتصادية المتعاقبة في مختلف دول العالم خلال الربع الأخير من القرن الماضي، وزيادة معدلات التجارة الدولية وضخامة حجم الاستثمارات للشركات الكبرى انعكاساتها واضحة على بيئة الأعمال. فقد تجاوز نشاط بعض الوحدات الاقتصادية الحدود الإقليمية إلى مختلف أرجاء العالم وأصبحت تلك الوحدات تتصف بالدولية، وتعرف حاليا بالشركات المتعددة الجنسيات.

ولم تقف المحاسبة جامدة أمام تلك التغيرات والتطورات الاقتصادية، حيث ظهر فرع جديد للعلم المحاسبي، يعرف هذا الفرع « بالمحاسبة الدولية »².

1. مفهوم المحاسبة الدولية

يقول البلقاوي (Belkaoui) أن أسوء ما يحدث لأي موضوع هو أن يعرف بشكل غير سليم، ويبدو من خلال استعراض الأدب المحاسبي فيما يتعلق بموضوع المحاسبة الدولية أنه ليس هناك اتفاق عام حول تعريف محدد للمحاسبة الدولية، حيث عرّفت المحاسبة الدولية في الأدب المحاسبي بتعاريف مختلفة. وهذا ما أكدته (Samuels) 1985 بأن المحاسبة الدولية مصطلح عائم³. وقد قام رجال الفكر المحاسبي بعدة محاولات لمفهوم المحاسبة الدولية نذكر منها:

¹ - حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، صص 16- 17.
² - نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية (الإطار الفكري والواقع العملي)، الإصدار الخامس عشر، إصدار الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، صص 3- 4.
³ - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1 إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، صص 13.

يرى لورين (Louren) وآخرون أن المحاسبة الدولية « تعني الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات والأفكار القومية لكل دولة بغرض قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية من وجهة النظر المالية والاقتصادية ».

ويرى (Mueller) أن المحاسبة الدولية «هي الدراسة الخاصة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة اختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية الإقليمية فيما بينها ».

ويشير (Bowles) إلى المحاسبة الدولية باعتبارها أحد الفروع المحاسبية التي « تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسية »¹.

ويرى (Jennings) أن المحاسبة الدولية « تمثل مجموعة من المعايير الموحدة والمقبولة دولياً لتحكم الممارسات العملية للمهنة »².

من التعاريف السابقة يتضح أن المحاسبة الدولية تعكس تطوير الفكر المحاسبي للخروج به من نطاق الممارسات الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية، وذلك في ضوء المحددات التالية:

- وجود معاملات وصفقات دولية؛

- إجراءات المقارنات للمبادئ المحاسبية في البلدان المختلفة؛

- إحداه التوافق بين المعايير المحاسبية المختلفة للدول؛

- وجود تباين واختلاف في الأساليب والإجراءات المحاسبية بين الدول³.

إن المحاسبة بصفة عامة تتكون من ثلاثة مواضيع رئيسية هي القياس والإفصاح والمراجعة؛ فالقياس المحاسبي يقصد به عمليات تحديد وتبويب الأحداث والتعبير كميًا عن الأنشطة والمعاملات الاقتصادية، أما الإفصاح فيقصد به عملية توصيل معلومات القياس المحاسبي لمستخدميها، أما المراجعة المحاسبية فيقصد بها المراجعة العملية التي يقوم بها المراجعون لفحص واختبار سلامة النظم المالية والتحقق من القوائم المالية⁴.

¹ - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 6.

² - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 15.

³ - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 7.

⁴ - فردريك تشوي وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004، ص ص 19 - 20.

2. العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية

هناك عدد غير قليل من العوامل المؤثرة على المحاسبة الدولية ولعل أبرزها ظهور الاقتصاد الدولي، دور الشركات المتعددة الجنسية، الاستثمار الأجنبي، النظام النقدي الدولي، وقد كونت تلك العوامل بيئة أعمال لها صفاتها واحتياجاتها الخاصة من حيث طرق القياس والتقويم المحاسبي والإفصاح.

1.2. الاقتصاد الدولي الحديث

إنّ جوهر النظام الاقتصادي العالمي الجديد هو تحرير التجارة عن طريق إزالة جميع القيود والعوائق أمام حركة السلع والخدمات والاستثمار عبر الحدود، حيث فقدت الحدود أهميتها بين أغلب الدول، ولعل أهم خصائص الاقتصاد الدولي هي :

- ظهور الشركات التضامنية التي تجمع شركاء مختلفين في الجنسية من أجل الحصول على الأرباح والاستفادة من سوق العمل وتجنب مخاطر تقلبات الأسعار؛
- التقدم القائم باتجاه التكامل الدولي للأسواق المالية العالمية؛
- كثرة ظهور الاتحادات الاقتصادية على هيئة كتلتات منها: التكتل التجاري في أمريكا الشمالية بين الولايات المتحدة الأمريكية والمكسيك وكندا، التكتلات الاقتصادية بين دول أمريكا الوسطى والجنوبية، السوق الأوروبية المشتركة، تكتل جنوب شرق آسيا تكتل دول المغرب العربي؛
- ظهور قوى اقتصادية جديدة خاصة اليابان وألمانيا، هذه القوى لها أثر كبير في القدرة على المنافسة والبقاء¹.

2.2. دور الشركات المتعددة الجنسيات

هي تلك الشركات التي تملك وتدار دولياً، وليست الشركات المحلية التي تقدم بعض الأعمال الأجنبية. فهي منشآت دولية في كل وظائفها الإدارية والإنتاجية والتسويقية والتمويلية. ولا شك أن انتشار تلك الشركات عالمياً لم يتطلب وجود نظم محاسبية ورقابية لتقييم أداء تلك الشركات بالطرق المناسبة بل تطلب أيضاً وجود معايير محاسبية خاصة لتحقيق متطلبات المستثمرين المحليين والأجانب.

3.2. الاستثمار الأجنبي المباشر

يشمل الاستثمار الأجنبي المباشر تحويل رأس المال والأصول التكنولوجية لأحدى الشركات من دولة (الدولة الأم) إلى دولة أخرى (الدولة المضيفة) عن طريق الشركة نفسها.

¹ - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 7-9.

تقوم الشركات بهذا الاستثمار لتوسيع أسواقها عن طريق الإنتاج والبيع في الخارج. ومن أسباب ذلك الاستثمار تخفيض تكاليف النقل. تجنب العقبات الجمركية بالإضافة إلى وجود عوامل الإنتاج والبحث عن موقع تنافسي أقوى.

ولا شك أن هذا النوع من الاستثمار كان له التأثير الكبير على المحاسبة الدولية من حيث ترجمة العملات الأجنبية وعمليات الصرف الأجنبي¹.

4.2. النظام النقدي الدولي

يعمل النظام النقدي الدولي على تحديد أسعار الصرف وتعديل موازين المدفوعات على أساسه، وكذا تحديد تدفقات رأس المال، فهو بذلك يؤثر على المحاسبة الدولية من خلال مشكلة أسعار الصرف، وللحاجة إلى تطوير نظام مالي دولي تم إنشاء صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير².

3. أهداف المحاسبة الدولية

للمحاسبة الدولية هدف أساسي يتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم وللتحقيق والمقارنة على مستوى دولي إلى المستخدمين المختلفين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة. وللوصول إلى هذا الهدف تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق ما يلي:

- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي؛
- إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة؛
- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة إيجاد أسباب الاختلافات؛
- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها؛
- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق؛
- تسهيل عملية المراجعة³.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية

إن فكرة توحيد العالم محاسبيا ليست بجديدة، فهي ترجع إلى منتصف القرن 19 في بريطانيا عند ظهور المنظمات المهنية المحاسبية، ثم انتقلت هذه الفكرة إلى الولايات المتحدة وتضاعف التوحيد المحاسبي

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية (الشركات المتعددة الجنسية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص 14 - 15.

² - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 11.

³ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص ص 31 - 32.

بعد أزمة الكساد العالمي عام 1929م الذي كشف عن الكثير من التلاعبات في الإفصاح المحاسبي، فظهرت هيئات محاسبية دولية، وعقدت المؤتمرات في مختلف البلدان لغرض إيجاد توافق دولي حول توحيد محاسبي ليتجسد بوضع معايير محاسبية دولية سنة 1973م اتفق على تطبيقها في جميع دول العالم تقريبا¹.

1. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

يعني المعيار في اللغة العربية النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته².

ويعرف المعيار حسب (ISO: international standards organisation) على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين³.

أما في المحاسبة فإن المعايير المحاسبية هي مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في انجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع⁴.

يمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية؛ أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء أكانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي. كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية⁵.

2. تطور معايير المحاسبة الدولية

بعد النمو الهائل للتجارة الدولية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات، كان لابد من ضرورة إعداد معايير محاسبية فقد بدأ المحاسبون ومنذ زمن بعيد في التوحيد والتوفيق بين معايير محاسبية التي تطبقها الشركات في تعاملاتها مع شركات أخرى في دول أخرى لعرض قوائمها المالية، حيث ترجع فكرة توافق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الأول

¹ - هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة، أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وأفاق، يومي 17- 18 جانفي 2010، ص 1.

² - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 58.

³ - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 58.

⁴ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 58.

⁵ - مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 62.

للمحاسبين الذي عقد في 1904 بأمريكا، حيث تم الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل 5 سنوات، وهو المنتدى العام الذي خصص لمناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبية والممارسات المحاسبية للدول الكبرى¹. وقد طرح لورد ينسون في 1966 فكرة مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين أثناء فترة عمله كرئيس للمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين في إنجلترا وولز (ICAEW) عندما طرح المؤتمر الدولي للمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين (CICA) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA)، ولقد أعلنت المعاهد الثلاث في جانفي 1967 عن تأسيس مجموعة دراسات مع تعيين رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين روبرت ترولاد رئيسا لها².

أما محاولات وضع المعايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الماضي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وسنعرض أهمها:³

المؤتمر المحاسبي الدولي الأول : عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية إتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني : 1926 في أمستردام.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث : 1929 في نيويورك: وقد قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي :

- الاستهلاك والمستثمر؛

- الاستهلاك وإعادة التقويم؛

- السنة التجارية أو الطبيعية.

المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع : 1933 في لندن، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها، بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزلندا وبعض الدول الإفريقية .

المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس : 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم .

¹ - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص429.

² - طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدر الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 19.

³ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 104 - 106.

المؤتمر المحاسبي الدولي السادس : 1952 في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من الدول الكومنولث، والباقي من 22 دولة أخرى.

المؤتمر المحاسبي الدولي السابع : 1957 في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائر من الخارج و1200 عضوا عن البلد المضيف هولندا.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن : 1962 في نيويورك، وقد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة، وقد قدم فيه 45 بحثا .
المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع : 1967 في باريس.

المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر : 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر : 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية. وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر : 1982 في المكسيك.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر : 1987 في طوكيو.

المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: 1992 في الولايات المتحدة، وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة، وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية، برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين ILA.

المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر : 1997 في المكسيك.

المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر : 2002 في هونغ كونغ، حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة .

المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: 2006 في استانبول. وقد عقدت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

3. أهمية المعايير المحاسبية الدولية¹

حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية :

- قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف؛
- استعمال هذه المعايير على نطاق دولي من طرف الشركات سيوفر مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛
- اقتصاد كم هائل من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة؛
- زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية ؛
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات تمتاز بالنوعية والشفافية، الأمر الذي يقلل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل.

المطلب الثالث: الاتجاه الدولي حول توافق العمل المحاسبي

1. التمييز بين التوحيد والتوافق

التوحيد (standardization) يعني تطبيق معيار أو قاعدة واحدة في كل الحالات. فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة.

أما التوافق (Harmonization) فيعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى فالتوافق هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من الممارسات غير الضرورية الموجودة بينها.

فمصطلح التوافق على عكس التوحيد يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة. فالتوحيد يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين.

¹ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص ص 124-125.

أما تاي وباركر فقد ذكرا بأن التوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما، بينما ينظر إلى التوحيد على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل. لهذا فإنه يمكن القول بأن الاتجاه الحالي هو اتجاه نحو تحقيق التوافق وليس التوحيد¹.

2. مزايا التوافق

يرى مؤيدو التوافق الدولي أن له العديد من المزايا، فقد كتب جون تيرنر (john turne) في 1983 من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التوافق هي:

- إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وتستبعد هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزليل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية ؛
- أن التوافق يؤدي إلى توفير الوقت والنقود التي تنفق لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة عندما يتطلب أكثر مجموعة من التقارير التي تتماشى مع القوانين والممارسات المختلفة؛
- رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية؛

ويرى آخرون أن هناك صعوبات لترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة وفقا لنظم محاسبية غير محلية. ويرون أن التوافق سيجعل من السهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لهذه المعلومات².

يمكن القول بأن التوافق الدولي في المعايير المحاسبية له ميزتان رئيسيتان:³

الأولى: أن التوافق سيبسر التجارة الدولية والنمو الاقتصادي؛

الثانية: أن كفاءة رأس المال العالمية سوف ترتفع من جراء تحقيق التوافق الدولي.

3. معوقات التوافق

إن المطلع والمدرك للعلاقة بين المحاسبة والعوامل البيئية المحيطة بها يدرك صعوبة أو الصعوبات التي ستواجه أي محاولة لوضع توافق دولي للمحاسبة ويمكن تلخيص الانتقادات حول التوافق الدولي للمحاسبة فيما يلي:

- الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول؛

¹ - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 35 - 36.

² - فرديريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 350 - 351.

³ - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 35 - 36.

- 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 مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح؛
- غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها لا تتوفر على أسواق ذات درجة من الكفاءة التي تفرز قيم سوقية يمكن اعتمادها في التقييم المحاسبي؛
- التوجه الضريبي والحكومي: بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية؛
- تعود المستثمرين والمستخدمين الآخرين 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 (غير الانجليزية) أفقدها مضمونها الأصلي؛
- إصدار معايير محاسبية دولية في شكل نصوص عامة وترك التفاصيل لكل دولة. فهذه المعايير لا تتعاطى إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلاءم ظروف دولة أو مجموعة محددة من الدول بعينها¹.

المبحث الثالث: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين

- يتطلب التوافق الناجح للمعايير المحاسبية بين دول العالم بذل مجهودات نحو وضع أساس دولي يهدف إلى ضمان وجود قبول وتطبيق واسع لتلك المعايير، إن تلك المجهودات تستلزم أن يؤخذ بعين الاعتبار وجهات نظر الهيئات الوطنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية².

¹ - مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، ص7.

² - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 389.

المطلب الأول: الهيئات الدولية التي تعمل على ترويج التوافق الدولي

1. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة مستقلة ولا تخضع لسلطة أي حكومة منظمة مهنية معينة. تكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية في 29 جوان 1973، (IASB) بعضوية هيئات محاسبية مهنية في تسع دول هي استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، إنجلترا، أيرلندا، الولايات المتحدة¹. ومنذ عام 1983 شمل أعضاء (IASB) كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين. وعندما تم حل مجلس إدارة (IASB) في 2001، كان هناك 153 عضوا في 112 بلدا². ولقد كان الهدف من تأسيس تلك اللجنة منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في 2001 هدفان أساسيان هما:³

- اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك العمل على تشجيع الدول والمنظمات على مراعاتهم وقبولهم لهذه المعايير عالميا؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق اللوائح والإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية بما يسمح بالقابلية للمقارنة.

2. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

هي منظمة شبه حكومية تكونت من 24 دولة في عام 1960. وهي تشمل معظم دول أوروبا الغربية وآسيا وأمريكا الشمالية وأستراليا، لكنها ليست دول اشتراكية. في 1975 قامت OECD بتأسيس لجنة عن الاستثمار الدولي والمشروعات المتعددة الجنسية⁴، كما أصدرت اللجنة في عام 1976 بيان حول الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسية يحتوي على مجموعة من الإرشادات للإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بأعمال هذه المنشآت. وفي عام 1978 أسست هذه اللجنة فريق عمل للمعايير المحاسبية بهدف زيادة المعايير المحاسبية وتقديم إضاحات فنية للمصطلحات المحاسبية التي ترد في المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها، وفي عام 1981 أقر هذا الفريق مذكرة السياسات المحاسبية ومصادر واستخدامات الأموال ومصروفات البحث والتطوير⁵.

1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 280.

2 - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 21.

3 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 280.

4 - ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002-2003، ص 8

5 - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 64 - 65.

كما عقدت (OECD) في عام 1985 ندوة حول توافق المعايير المحاسبية من الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمين متنوعين حضروا الندوة ودعموا فكرة التوافق المحاسبي، وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق الدولي للمحاسبة وكذلك أكدت الندوة على أهمية الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي للتنمية في الإلحاح على المنظمات الواضحة للمعايير المحاسبية بأن تطيع أو تمتثل إلى معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد أصدرت المنظمة دليل عمل للشركات متعددة الجنسيات يتضمن الإفصاح الاختياري للمعلومات المالية. وحديثاً بدأت المنظمة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعايير المحاسبية وإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة¹.

3. الإتحاد الأوروبي (EU)

أوجدت اتفاقية روما الإتحاد الأوروبي عام 1957 بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء، وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي ليس لها سلطة تطبيق معاييرها المحاسبية، فإن المفوضية الأوروبية وهي الهيئة الحاكمة للإتحاد الأوروبي لها كامل القوة الملزمة للدول الأعضاء لإتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة، هذه التوجيهات تغطي قانون الشركات والعديد منها له علاقة مباشرة بالمحاسبة ومن أهم أعمالها التوجيه الرابع الذي صدر عام 1978، ويشتمل على مجموعة واسعة وتفصيلية لإطار القواعد المحاسبية، ويجب على كل الشركات العامة والخاصة أن تطبقها. التوجيه السابع هو توجيه محاسبي يتناول قضية القوائم المالية الموحدة، وقد صدر التوجيه السابع في 1983. التوجيه الثامن يتناول هذا التوجيه الصادر في 1984 عدة أوجه خاصة بتأهيل المهنيين المصرح لهم بالقيام قانوناً بالمراجعة. وفي نوفمبر 1995 اتبع الإتحاد اتجاهها جديداً نحو التوافق المحاسبي يشار إليه بـ "إستراتيجية المحاسبة الجديدة"، والتي تمكن الشركات الأوروبية من التسجيل في أسواق المال العالمية. وكجزء من هذه الإستراتيجية قامت لجنة الاتصال بتحليل درجة اتفاق معايير المحاسبة الدولية مع التوجيهات المحاسبية الأوروبية، لتتوصل إلى نتيجة مفادها أن جوهر مجموعة المعايير المحاسبية الدولية تتماشى مع التوجيهات الأوروبية².

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 279.

² - فردريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 374 - 380.

4. الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

لقد سبق وجود الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC العديد من المنظمات الدولية التي لعبت دورا أساسيا في وجود هذا الإتحاد بداية مع عام 1904 عندما تأسس أول مؤتمر دولي للحسابات بهدف زيادة تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين من دول مختلفة.

وتم تشكيل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة في المؤتمر الدولي العاشر بهدف إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب، وفي عام 1977 تم إلغاء اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة ليحل محلها الإتحاد الدولي للمحاسبين¹. وهذا الإتحاد هو منظمة عالمية بعضوية 128 منظمة من 91 دولة وتمثل أكثر من 2 مليون محاسب، ومنذ تأسيسه حدد أهدافه في (تطوير المهنة والتنسيق بين معايير المحاسبة في العالم بما يسمح للمحاسبين بتقديم خدماتهم بجودة عالية للصالح العام). ويتكون تجمع الإتحاد الدولي للمحاسبين من عضو واحد عن كل منظمة عضوا في الإتحاد، ويجتمع كل سنتين ونصف، وينتخب التجمع مجلس مكون من 18 فردا لمدة سنتين ونصف، ويضع المجلس الذي يجتمع مرتين في السنة سياسة الإتحاد ويشرف على عملياته، أما العمليات اليومية فتقوم بها السكرتارية الفنية للإتحاد الواقعة في نيويورك والتي يعمل بها محاسبون مهنيون من العالم².

المطلب الثاني: تقديم هيئات لجنة معايير المحاسبة الدولية

1. مؤسسة IASC

تقع حوكت مؤسسة (IASC) في أيدي أمناء هذه المؤسسة الذي تم تعيينهم في النصف الثاني من عام 2000 من طرف لجنة الترشيح تم تشكيلها من أجل هذا الغرض، وتتشكل هذه المؤسسة من 19 أمينا ينتمون لخلفيات مهنية متنوعة، تحت رئاسة السيد بول فولكر، ولضمان وجود تمثيل دولي عريض، يوجد 6 أمناء من أمريكا الشمالية، 6 أمناء من أوروبا، 4 أمناء من آسيا، 3 أمناء من أي منطقة شريطة إيجاد شريط جغرافي عام، يتم تعيين الأمناء لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتمثل دورهم الأساسي في :

- جمع التبرعات؛
- إجراء مراجعة سنوية لميزانية مؤسسة IASC وتحديد أساس التمويل؛
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العريضة المؤثرة على معايير المحاسبة؛

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 281.
² - فردريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 384.

- إرساء وتعديل إجراءات تشغيلية من أجل (IASB) (SAC) (IFRIC)؛
- الموافقة على التعديلات المدخلة على النظام الأساسي؛
- إعداد ونشر التقرير السنوي من النشاط، متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة¹.

2. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

- يتشكل هذا المجلس من 14 عضوا (12 منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة. وبالتالي تم نشر الإرشادات التالية :
- يجب أن لا يقل عن 5 أعضاء لديهم الخبرة لممارسة المراجعة ؛
 - يجب أن لا يقل عن 3 أعضاء لديهم الخبرة في إعداد القوائم المالية ؛
 - يجب أن لا يقل عن 3 أعضاء لديهم الخبرة كمستعملين للقوائم المالية ؛
 - يجب أن يكون عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية ؛
 - يجب أن يكون 7 من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية. وتكمن المسؤوليات الأساسية للمجلس في تطوير ونشر معايير التقرير المالي الدولي، ومذكرات العرض المبدئية، وقبول التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي ويطلق على معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن المجلس، معايير التقرير المالي الدولي (IFRSS) بدلا عن مصطلح معايير المحاسبة الدولية².

كيفية إصدار المعيار

- توجد داخل لجنة معايير المحاسبة الدولية المجموعة الاستشارية، ولا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار. وبناءً على ذلك يتم إعداد مسودة عرض لموضوع أو مشكلة معينة، وإذا تم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس، يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية والحكومات وأسواق الأوراق المالية وغير ذلك من الهيئات والمنظمات المهتمة للتعليق على كل عرض أو مسودة. يقوم المجلس بفحص الاقتراحات والتعليقات التي ترد حول مسودة العرض، يتم تعديلها حسب الضرورة، وإذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري

¹ - طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق، ص ص 37 - 38.

² - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص ص 122 - 123.

إصدارها كـمعيار محاسبي دولي، ليصبح ساري المفعول ويصدر باللغة الإنجليزية ليتم ترجمة المسودات والمعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى¹.

3. المجموعة الاستثمارية CG

في عام 1981 أنشأت اللجنة مجموعة استشارية دولية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والأسواق المالية، كما تضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التطوير وهيئات وضع المعايير ومنظمات مهنية². وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية³.

4. المجلس الاستشاري للمعايير SAC

أنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمين للقوائم المالية، حيث يعمل هذا المجلس الاستشاري على تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، كما يقوم كذلك ب:

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخطته لتكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها؛
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله؛
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة، ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى؛
- البحث عن الحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها؛
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية؛
- ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري إلى المشاركة أو التأثير في هذه القرارات⁴.

¹ - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 132.

² - أمين السيد أحمد، مرجع سابق، ص 394.

³ - فردريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 365.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 396.

5. اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية IFAC

ناقش المجلس الاستشاري للمعايير مع المجلس اقتراحات بتعديل الإجراءات التشغيلية للجنة الدائمة للترجمة SIC. وكان اقتراح المجلس هو تغيير اسم اللجنة إلى لجنة تفسير التقارير المالية وتوسيع نطاق اختصاصاتها لتمكن اللجنة من التصدي لموضوعات تتجاوز تفسيرات المعايير القائمة، ونتج عن ذلك إعادة تشكيل SIC تحت اسم IFRC في ديسمبر 2001. وتضم لجنة IFRC 12 عضو لهم حق التصويت، وتجتمع IFRC كل شهرين تقريبا، وتتخذ كل القرارات في جلسات مفتوحة للمراقبة العامة¹.

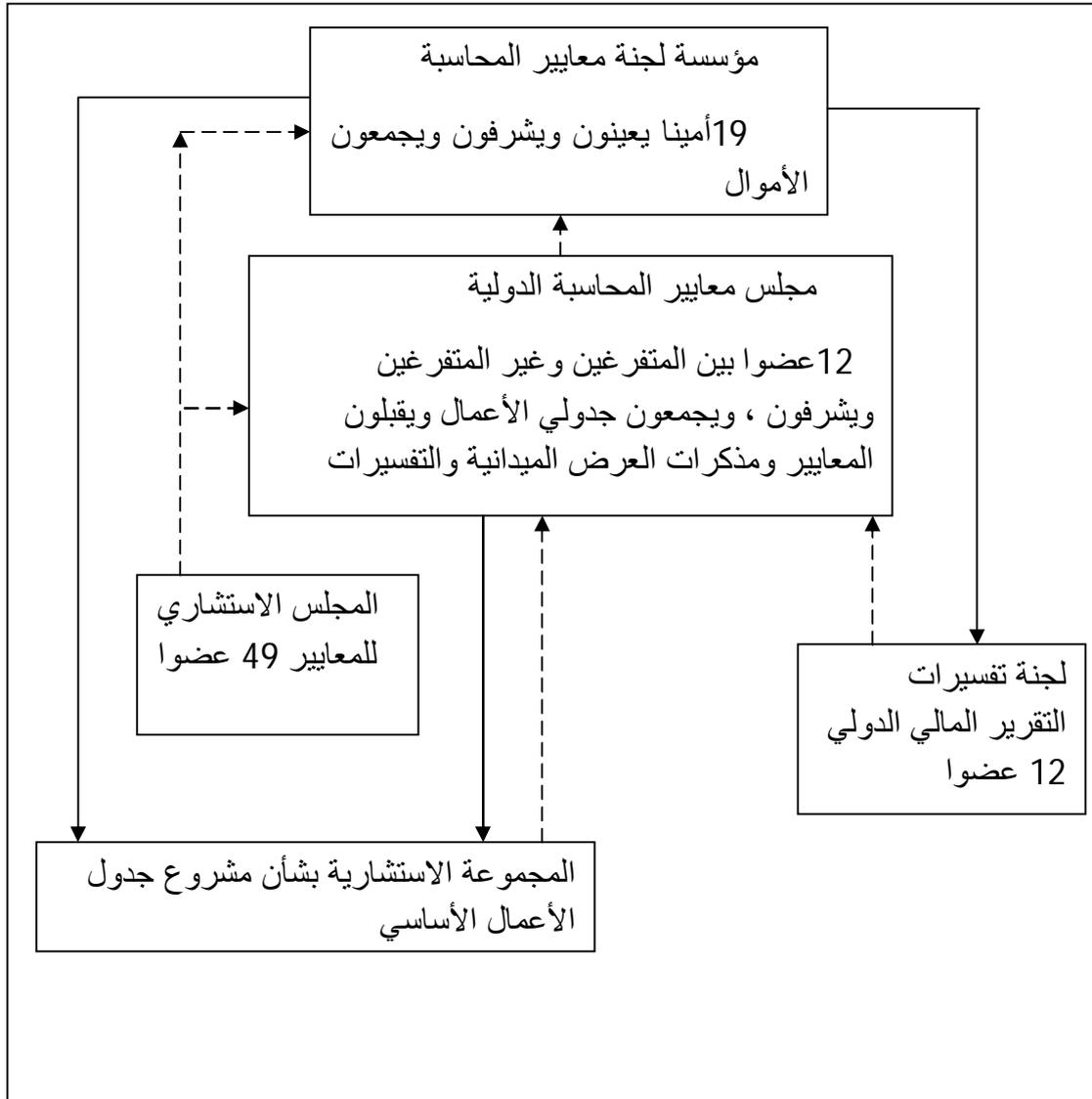
6. جماعة العمل الإستراتيجي SWP

تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، إجراءات العمل وعلاقتها مع واضعي معايير المحاسبة القوميين، ويتناول بالبحث التدريب والتعليم وكذلك التمويل².

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 365.

² - فردريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 365.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي الجديد IASC



المصدر: ريتشارد شرويد وآخرون ، مرجع سابق ، ص 127.

المطلب الثالث: أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية

لقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في عام 2001 محددًا في الأتي:¹

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي؛
- العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية؛
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛

¹ - حواس صلاح، مرجع سابق، ص ص 56 - 57.

- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.
- يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه الأهداف بالتعهد بنشر كافة معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم من أجل:
- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة؛
- إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي؛
- التأكيد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بالتدقيق وكذا الإفصاح عن واقع هذه المطابقة؛
- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي؛
- تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية، ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية ومستخدمين آخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- تأسيسا على ما سبق، فإن المعايير تلعب دورا أساسيا ومهما في الاقتصاد العالمي بحيث يتم استخدامها في المجالات التالية :
- تعتبر في كثير من البلدان كأساس للمتطلبات المحاسبية الوطنية؛
- تعتبر كأساس لعرض القوائم المالية للشركات الأجنبية أو المحلية في البورصات والأسواق المالية الدولية أو الإقليمية والمحلية؛
- يتم استخدامها من قبل هيئات عليا كالمفوضية الأوروبية والتي أعلنت سنة 1995 على اعتمادها الكبير للمعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وهذا لإعطاء نماذج تعكس نجاحات أسواق رأس المال، كما يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية من طرف عدد كبير من الشركات.

خلاصة الفصل الأول :

إن الأدب المحاسبي الوصفي لتاريخ المحاسبة، يشير إلى أن المحاسبة لم تتطور كعلم مجرد ولكن كاستجابة للعوامل الاقتصادية والاجتماعية بالدول المطبقة بها. وهذا يمكن استنتاجه من تطور نظام القيد المزدوج لمسك الدفاتر الذي جاء طبيعياً وليس من أي نظرية مسبقة، لتلبية الاحتياجات المختلفة الجديدة. وعلى الرغم من أن نظام القيد المزدوج لمسك الدفاتر عُرف بإيطاليا فإنه انتشر لاحقاً بكل أوروبا ودول العالم الأخرى مسجلاً بداية بسيطة ومتشابهة للمحاسبة الحديثة في العالم.

ظهرت المحاسبة الدولية كنتيجة لتوسع التعامل التجاري العالمي الذي أصبح لا يؤمن بالحدود السياسية، بل يبحث عن فرص الاستثمار في كل الدول التي تتوفر على مختلف موارد الإنتاج الضرورية، وعليه هذه التعاملات لها أثر على الممارسة المحاسبية لكل الدول، فالشركة المتعددة الجنسيات التي تطبق نظاماً محاسبياً لدولة مقرها الرئيسي تجد صعوبة في التأقلم مع نظام المحاسبة في الدولة التي لها فروعاً وشركات تابعة لها ومع ازدياد حجم الاختلاف خاصة في المبادئ والقواعد المحاسبية ظهرت الحاجة لتوحيد العمل المحاسبي أو على الأقل تقريب وجهات النظر للأنظمة المحاسبية المختلفة، فكانت اللقاءات والمنتديات العالمية للبحث عن إطار عالمي للمحاسبة وتجسد ذلك من خلال إنشاء هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1973.

الفصل الثاني

أعمال الإطّاع المحاسبي في الجزائر

تمهيد

في ظل الاتجاه المتزايد نحو عولمة وتبني المعايير المحاسبية الدولية بين الدول، تتفاعل البيئة المحاسبية في الجزائر، تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية.

وفي سياق تحول الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر مع دول الاتحاد الأوروبي واستمرار المفاوضات بشأن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMS)، باشرت الجزائر في شهر مارس 1998 م إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، الذي أصبح يعاني من نقائص كثيرة وأصبح قاصرا عن مواجهة احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار لدى مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية وخاصة المستثمرين والمقرضين.

هذا الإصلاح الذي من شأنه تحقيق التوافق بين الممارسة المحاسبية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وإخراجها من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية. وقد توجت جهود الإصلاح هذه بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS وذلك بصدور القانون رقم 07 -11 في 25 نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 2010 .

المبحث الأول: المخطط المحاسبي الوطني (PCN)

لقد كانت الجزائر بعد الاستقلال تستعمل المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، إلا أن هذا المخطط كان موجها نحو اقتصاد رأسمالي يكرس الملكية الفردية لوسائل الإنتاج، في حين كان الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال يعرف تحولات جذرية نحو الاقتصاد المخطط والتسيير الاشتراكي للمؤسسات وهو ما نجم عنه عدة صعوبات واجهتها عمليات التخطيط الاقتصادي التي كانت تقوم بها الدولة. لذلك كانت الحاجة إلى إيجاد مخطط محاسبي آخر يستجيب لمتطلبات اقتصاد الدولة الجزائرية، وهو ما تجسد بصدور المخطط المحاسبي الوطني في 29 أبريل 1975. والذي أصبح إجباري التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 1976.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني

صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 75 - 35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، والقرار المتعلق بكيفية تطبيقه.

1. الأمر رقم 75 - 35

ينص الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، على إلزامية تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة والمؤسسات الخاضعة لنظام التكاليف بالضرية على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها. كما يعالج هذا الأمر من جهة أخرى المخططات المحاسبية القطاعية التي سيتم إعدادها عن طريق تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاعات النشاط المختلفة¹.

2. القرار المتعلق بكيفية التطبيق

إن موضوع هذا القرار هو تحديد كليات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات، وهو يعالج النقاط التالية:²

- التنظيم والتسيير المحاسبي؛
- تقييم المخزونان والحقوق؛

¹ - الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المادتان 1 و 2.
² - المرسوم التنفيذي المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة 1.

- القوائم المالية الختامية .

3. الإضافات التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني

من أجل الأخذ بعين الاعتبار بعض العمليات الخاصة التي نشئت (ظهرت) بفعل (نتيجة) للتطورات الحاصلة في الميدانين الاقتصادي والقانوني، عرف المخطط المحاسبي الوطني الإضافات التالية :

1.3. المنشور رقم 185/F /DC / CE / 89 / 047 والمؤرخ في 24 ماي 1989

يتعلق هذا المنشور بطرق المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات ويعالج ما يلي:

- المساهمات (التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة)؛
- حساب مساهمات الشركات: حيث تم التمييز بين المساهمات النقدية والمساهمات العينية؛
- إدراج حساب الموثق (د / 480) كحساب فرعي من حساب المتاحات، تسجل فيه الأموال الموضوعة عند الموثق؛

- إدراج حساب القروض السندية (د / 520) كحساب فرعي من حساب ديون الاستثمارات؛
- تجزئة حساب سندات المساهمة (د / 421) إلى حسابات فرعية؛
- فتح حسابات فرعية خاصة بعملية توزيع الأرباح منها حساب قسائم للدفع (د / 5561)، حساب حصة أرباح واجبة الدفع (د / 5562)، حساب حصة أرباح مستحقة للمستخدمين (د / 5638)، حساب بدل الحضور (د / 668) وحساب حصة الإدارة للدفع (د / 557) .

2.3. المنشور رقم 635 / F / D C / 90 / 046 والمؤرخ في 11 مارس 1990

يتعلق هذا المنشور بالمحاسبة عن مساهمة العمال (المستخدمين) في أرباح المؤسسة.

3.3. التعليمات رقم 001/ 95

والمؤرخة في 02 أكتوبر 1995، وتتعلق بطرق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة، حيث تعالج ما يلي:

- الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات الاقتصادية العمومية؛
- الأموال المتحصل عليها من الدولة والتي تهدف إلى التدخل في المؤسسة؛
- حصة الأرباح المتحصل عليها عن طريق السندات؛
- الإيرادات المالية المتحصل عليها عن طريق التوظيفات المالية؛
- الحسابات الجارية للشركاء.

4.3. التعليم رقم DGC /MF /158 والمؤرخة في 21 أبريل 1997

وتتعلق هذه التعليم بالمحاسبة عن فرق إعادة التقييم وإعادة إدماجه ضمن الميزانية والنتائج عن تطبيق المادة 14 والمادة 107 لقانون المالية لسنة 1996

5.3. القرار الوزاري رقم 99/ 21 المؤرخ في 09 / 10 / 1999.

حيث تضمن هذا القرار توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وقد اشتمل القرار على مدونة حسابات، طرق معالجة العمليات فيما بين المجمع، تفسير المصطلحات وقواعد استعمال الحسابات لاسيما المتعلقة بالتجميع، إضافة إلى القوائم المالية الختامية، وتلتزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا المخطط في مسك محاسباتها وإعداد وتقديم قوائمها المالية الختامية.

وبالمقابل، تم خلال هذه المدة إعداد مخططات محاسبية قطاعية (PCS) شملت ما يلي:

- المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي (1987)؛
- المخطط المحاسبي لقطاع التأمينات (1987)؛
- المخطط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية (1988)؛
- المخطط المحاسبي لقطاع السياحة (1989)؛
- المخطط المحاسبي للقطاع البنكي (1992)؛
- المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط وسطاء عمليات البورصة (IOB) الصادر بتاريخ 29 ماي 1999.

وبصفة عامة، فقد احتوت هذه المخططات على قائمة الحسابات، قواعد سير الحسابات والتعريف بها إضافة إلى القوائم المالية الختامية.

المطلب الثاني: بنية الإطار المحاسبي للمخطط الوطني

يقترح المخطط المحاسبي الوطني الذي جسده القرار الوزاري الصادر بتاريخ 23 / 06 / 1975 والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط ما يلي:¹

- قائمة الحسابات التي صنفت إلى ثمانية أصناف مرقمة من واحد إلى ثمانية مع الشرح لهذه الأصناف وبعض الحسابات ؛
- شرح حركات القيم ؛

¹ - محمد بونين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص ص 43 - 46.

- طرق تقييم الأصول؛

- نماذج الوثائق الشاملة والوثائق الملحقة بها التي يجب أن تحضّر في نهاية كل دورة وترسل إلى الجهات المعنية.

خصّصت الأصناف الثمانية للمحاسبة العامة وأهملت المحاسبة التحليلية.

كما تم ترتيب مختلف الأصناف حسب الوثائق الشاملة حيث أن:

- الأصناف من 1 إلى 5 هي حسابات الميزانية؛

- الصنفان 6 و 7 هي حسابات التسيير؛

- الصنف 8 هو حسابات النتائج.

يُفرع كل صنف بدورة حسب النظام العشري حيث أن:

- الصنف يتكون من رقم واحد؛

- الحساب الرئيسي يتكون من رقمين؛

- الحساب الجزئي يتكون من ثلاثة أرقام؛

- الحساب الفرعي يتكون من أربعة أرقام فما فوق، وذلك حسب الحاجة والتفاصيل المرغوب فيها في

المؤسسة .

1. حسابات الميزانية

رتبت حسابات الميزانية بحسب سيولتها أو استحقاقها من أعلى الميزانية إلى أسفلها وتضم حسابات

الميزانية ما يلي:¹

1.1. حسابات الأصول

تشكل الأصول الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع، وهي ثلاثة أنواع:

* الاستثمارات

تعرف الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني بأنها: « عبارة عن أصول ثابتة مادية ومعنوية

اقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بوسائلها الخاصة وذلك لاستعمالها بصورة دائمة في عمليات المؤسسة

المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح ».

¹ - جمعة هوم، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ط3، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص 19.

ولكن هذا لا يمنع أن تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها الثابتة والتي أصبحت غير صالحة للاستخدام نتيجة لظهور أصول جديدة في السوق أكثر حداثة أو نتيجة لإهلاكها التام بفعل الاستعمال.

حيث يمكن التمييز بين نوعين من الاستثمارات:

- الاستثمارات المعنوية

وهي عبارة عن أصول ثابتة لا وجود مادي لها مثل المصاريف الإعدادية والقيم المعنوية ولكونها ضرورية لنشاط المؤسسة تقوم كل مؤسسة بشرائها.

- الاستثمارات المادية

وهي عبارة عن استثمارات مادية ملموسة أو لها وجود مادي ملموس ومدة حياة إنتاجية تجعلها قابلة للإهلاك مثل تجهيزات الإنتاج، أما الأرضي رغم أنها تصنف ضمن الاستثمارات المادية غير أنها لا تهتك.

* المخزونات

يمثل المخزون جزء من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل البيع وهذا في المؤسسات التجارية أو من أجل التصنيع وهذا في المؤسسات الصناعية، كما يشمل المخزون كل المنتجات الموجهة للاستهلاك الذاتي للمؤسسة.

من هذا التعريف نستنتج أن المخزون ينقسم إلى قسمين:

- السلع والمواد واللوازم الموجهة للبيع على حالها بالنسبة للمؤسسة التجارية؛

- المواد واللوازم الموجهة للتصنيع وتعطي في النهاية منتجات (تامة، نصف مصنعة، قيد التصنيع)

أو فضلات ومهمات¹.

* الحقوق

هي عبارة عن أموال المؤسسة لدى الغير، اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية بالغير، والحقوق هي مجموعة من مجموعات الأصول ولذلك فهي حسابات مدينة تتزايد في الجانب المدين (الأيمن) وتتناقص في الجانب الدائن (الأيسر)²، ولقد حرص معدوا المخطط المحاسبي الوطني عند ضبط حساباته، أن تعكس هذه المجموعة طبيعة العمليات داخل المشروع؛ أي أن تكون حقوق الغير على المؤسسة وحقوق المؤسسة على الغير متناظرة وتستجيب في مجملها لهذا التصنيف³. كما يوضحه الجدول الآتي:

¹ - جمعة هوام، مرجع سابق، ص 101 .

² - سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2002، ص 93.

³ - مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 153.

الجدول رقم (01): تناظر حقوق والتزامات المشروع .

الوظيفة	المجموعة الرابعة - الحقوق	المجموعة الخامسة - الديون
الاستثمارات	42. حقوق الاستثمارات	52. ديون الاستثمارات
المخزونات	43. حقوق المخزونات	53. ديون المخزونات
الاستغلال	46. حقوق الاستغلال	56. ديون الاستغلال
التجارية	47. حقوق على الزبائن	57. تسبيقات مالية

المصدر: مداني بن بلغيث ، مرجع سابق ،ص 153.

2.1. حسابات الخصوم

قسم المخطط المحاسبي الوطني حسابات الخصوم إلى ما يلي:

* الأموال الخاصة.

تعرف الأموال الخاصة على أنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون أو الملاك والأموال التي تركوها فيما بعد، تحت تصرف المؤسسة.

يمكن استخلاص المميزات التالية من هذا التعريف:

- تعني الأموال الخاصة مصادر مالية موضوعة تحت تصرف المؤسسة؛
- هذه المصادر المالية موضوعة تحت تصرف المؤسسة من طرف المالك أو المالكين، وعليه فإن المصادر المالية الأخرى المقدمة أو المتروكة من غير المالكين لا تدخل في الأموال الخاصة؛
- المصادر المالية موضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وليس بصفة مؤقتة وبالتالي فهي تعود إلى المالكين في حالة توقيف النشاط أو حل المؤسسة؛
- هذه المصادر المالية، إما أن تكون مقدمة أو متروكة، وتعني المصادر المقدمة القيم التي تمثل المساهمات العينية أو النقدية التي تدخل ضمن الذمم المالية للمؤسسة، والتي من المفروض أن تكون للمالك أو المالكين، ولكن يبقى جزء منها تحت تصرف المؤسسة كالأرباح¹.

¹ - سعدان شبايكي، مرجع سابق،ص 123.

* الديون

تمثل المجموعة الخامسة أو الديون مجموعة الالتزامات التي تعاقبت عليها المؤسسة إثر علاقتها مع الغير، وبحسب موقعها في الميزانية فإن حسابات الديون تتزايد من الجانب الأيسر (الدائن) وتتناقص من الجانب الأيمن (المدين)¹.

الجدول رقم (02): تطابق تقسيم الديون مع مختلف دورات النشاط

الحساب	4. الديون	5. الوظيفة
52	ديون الاستثمارات	الاستثمارات
53	ديون المخزونان	التمويل
56	ديون الاستغلال	الإنتاج والتسويق
57	تسبيقات مالية	التسويق (التوزيع)
58	ديون مالية	المالية

المصدر : مداني بن بلغيث ، مرجع سابق ، ص 154.

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن المخطط المحاسبي الوطني قام بتقسيم الديون حسب الوظائف الموجودة في المؤسسة، حيث نلاحظ أن كل وظيفة لها مجموعة من حسابات الديون الخاصة بها.

2. حسابات التسيير

نعني بحسابات التسيير حسابات الاستغلال، التي تعني قيام المؤسسة بعملية توليف لإمكاناتها مع مجموعة عناصر من المصاريف بهدف تحقيق هدفها المادي والنقدي وهو تحقيق الإيراد. رتبت حسابات التسيير (حسابات النفقات وحسابات الإيرادات) بحسب طبيعتها مع التمييز بين مختلف أنواعها إلا أنه يصعب إعادة ترتيبها حسب معايير أخرى وذلك لعدم وجود حسابات المحاسبة التحليلية.

¹ - سعدان شبياكي، مرجع سابق، ص 138.

1.2. حسابات النفقات

تعني النفقات مجموعة الاستهلاكات، المصاريف، الإهلاكات والمخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها في إنتاج الخيرات المادية.

2.2. حسابات الإيرادات

تشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات، الأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها. حسابات الإيرادات هي حسابات دائنة، تتراد في الجانب الدائن وتتناقض في الجانب المدين¹.

3. حسابات النتائج

يتميز المخطط المحاسبي الوطني في أنه خصص مجموعة، على غرار المجموعات السبع التي تعرضنا لها للنتائج، لاستخدامات في الحصول على نتائج جزئية قبل الحصول على نتيجة الدورة النهائية. تتميز حسابات النتائج - باستثناء الحساب 89 التنازلات ما بين الوحدات - عن حسابات الأصناف الأخرى في أنها لا تستعمل إلا في نهاية الدورة، حيث يتم الحصول على النتائج المختلفة بعد تحويل حسابات الصنف 6 وحسابات الصنف 7 إلى مختلف حسابات الصنف 8. يحول رصيد كل حساب من حسابات النتائج، هو بدوره، إلى حسابات النتيجة الموالي له على الترتيب؛ أي ابتداء من حساب الهامش الإجمالي، ما عدا رصيد نتيجة الدورة الذي سيظهر في الميزانية².

4. القوائم المالية الختامية

حسب المخطط المحاسبي الوطني يوجد نوعان من القوائم المالية:

- القوائم المالية الأساسية وتتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركة عناصر الذمة المالية؛
- القوائم المالية الملحقة وتشمل 14 جدول ملحق؛ تكمل الوثائق الشاملة وتمنح مستعملها التفاصيل اللازمة، بحيث أنه يسهل فهم محتوياتها بمجرد الإطلاع عليها.

¹ - سعدان شبايكي، مرجع سابق، ص ص 157 - 186.

² - محمد بونين، مرجع سابق، ص 203.

1.4. القوائم المالية الأساسية

*الميزانية

وتعبر عن وضع المركز المالي للمؤسسة، حيث تقدم تلخيصا للعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة، وتتكون من جانبين، جانب يضم موجودات وحقوق المؤسسة يدعى الأصول، وجانب آخر يضم مواردها والتزاماتها اتجاه الغير ويدعى الخصوم¹.

* جدول حسابات النتائج

يشمل هذا الجدول الأصناف الثلاثة من حسابات التسيير (الصنفين 6 و 7) وحسابات النتائج (الصنف 8)، ويعتبر وسيلة جد مفيدة لتحديد المجامع الاقتصادية على مستوى المحاسبة الوطنية وذلك لتناسب المفاهيم المستعملة في التسيير والمقدمة في المخطط المحاسبي الوطني مع المفاهيم المستعملة في المحاسبة الوطنية، وهذه العناصر هي الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال، ونتيجة السنة المالية².

* جدول حركات الأموال

يُظهر هذا الجدول التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الذمة؛ أي كل حساب من الحسابات الرئيسية للأصول والخصوم وذلك بإظهار الرصيد في بداية السنة المالية لكل حساب والحركات التي تعرض لها خلال الفترة ليحصل في الأخير على الرصيد في نهاية السنة المالية³.

2.4. القوائم المالية الملحقة

وتتمثل في 14 جدول ملحق. والجدول التالي يبين القوائم المالية الختامية التي نص المخطط المحاسبي الوطني على إعدادها.

1 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي، ج1، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، 1990، ص 17.

2 - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 74.

3 - محمد بونين، مرجع سابق، ص 50.

الجدول رقم (03): القوائم المالية الختامية التي نص المخطط المحاسبي الوطني على إعدادها

البيان	الرقم
الميزانية السنوية	1
حسابات النتائج	2
حركات الأموال	3
الاستثمارات	4
الاستهلاكات	5
المؤونات	6
الحسابات الدائنة	7
الأموال الخاصة	8
الديون	9
المخزونات	10
استهلاك البضائع ، المواد واللوازم	11
مصاريف التشغيل	12
البيوع وأداء الخدمات	13
المنتجات الأخرى	14
نتائج على التنازلات عن الاستثمارات	15
التزامات مقبولة والتزامات مقدمة	16
المعلومات المتنوعة	17

المصدر: مستخرج من الملحق 2 للقرار المؤرخ في 23/ 06/ 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الثالث: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

بعد مرور أكثر من ثلاثين سنة من بداية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أسفر هذا الأخير عن مجموعة من النقائص وأصبح لا يساير التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وذلك بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق والتخلي عن نظام الاقتصاد المخطط، ولا يواكب كذلك التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتي نتج عنها ظهور معايير محاسبية دولية موحدة.

1. النقائص المتعلقة بالإطار المفاهيمي (التصوري)

1.1. غياب الإطار المفاهيمي

إن غياب الإطار المفاهيمي ولو بصورة ضمنية في المخطط المحاسبي الوطني تسبب في جمود المحاسبة في بلادنا، فمن دونه لا يمكن إيجاد حلول للمعاملات والأحداث والمشاكل التي تتم معالجتها بموجب المخطط المحاسبي الوطني، فالإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية بالإضافة لكونه دليلا لاختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار معين¹.

2.2. من حيث أهداف المخطط المحاسبي الوطني

إن أهداف المخطط المحاسبي الوطني التي حددت منذ أكثر من ثلاثين سنة، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني ولا مع احتياجاته. فقد كان المخطط يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات، وذلك من خلال حساب واستخراج بعض القيم مثل القيمة المضافة.

حتى وإن أكد معدي المخطط عكس ذلك عند تقديمهم للمخطط المحاسبي الوطني آنذاك، إلا أن هذا الأخير كان يعطي الأهمية البالغة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات على حساب احتياجات المؤسسة.

حيث يعتبر المخطط المحاسبي أداة موجهة لتلبية احتياجات المؤسسة من المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى إذ أن الوجهة النهائية للمعلومة المحاسبية هي المؤسسة. ولا يمكن لمخطط محاسبي موجه نحو المحاسبة الوطنية ونحو تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي أن يكون فعالا.

¹ - بوعلام صالح أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص 64.

وعليه فان أهداف ووجهة المخطط أصبحت لا تتلاءم مع احتياجات الواقع الاقتصادي الحالي¹.

3.1. من حيث المبادئ المحاسبية

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني الفروض والمبادئ المحاسبية العامة التي يقوم عليها بصفة صريحة، ويعتبر ذلك نقصا كبيرا في تحديد القواعد والأسس العامة التي يقوم عليها المخطط. حتي وإن أشار المخطط ضمنا إلى بعض المبادئ في قواعد التقييم وسير الحسابات إلا أن ذلك يعتبر غير كافيا، إذ لا بد أن تحدد الفروض والمبادئ المحاسبية بصفة صريحة وواضحة في المخطط، وذلك من أجل تبيان وتوضيح الأسس والقواعد التي يقوم عليها، حتى تصبح الفروض والمبادئ مرجعا رسميا واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متفق عليه يحبذ تطبيقه ولا يتمتع بقوة القانون².

4.1. تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية

لم يتم معدو المخطط المحاسبي الوطني بشرح المصطلحات التي يستعملها المخطط، وكان من المفروض أن يخصص جزء لتوضيح كل المصطلحات المستعملة في المخطط سواء في جانب تسمية الحسابات والأصناف أو في جانب قواعد سير الحسابات، فغياب تعريف واضح للمصطلحات الواردة في المخطط يؤثر على فهم المصطلح ويخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله³.

5.1. الوثائق والسجلات المحاسبية الضرورية

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني السجلات المحاسبية الواجب مسكها، إذ اكتفى بالإشارة إلى السجلات بالعبارة التالية: "فضلا عن السجلات والوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية أو التنظيمية فإن على المؤسسة أن تمسك حساباتها بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها ، وإعادة تكوين محتوياتها، وإعداد موازين دورية."

وقد حدد القانون التجاري سجلين هما:

- دفتر اليومية: الذي يقيد فيه يوميا كل عمليات التاجر، أو شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

- دفتر الجرد: الذي تنسخ فيه الميزانية بالإضافة إلى حساب الأرباح والخسائر.

¹ - طارق حمزة المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية انتقالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 138.

² - طارق حمزة، مرجع سابق، ص 139.

³ - بوعلام صالح، مرجع سابق، ص 65.

فيما عدا هذين السجلين، فلا يمكن اعتبار أي سجل آخر كسجل إجباري، كما أن المخطط لم يجبر ولم يذكر حتى الوثائق والقوائم العملية الضرورية، كدفتر الأستاذ وميزان المراجعة¹.

2. النقائص المتعلقة بهيكل ومضمون قائمة الحسابات

1.2. غياب صنف المحاسبة التحليلية

لقد أهمل الهيكل الحالي للمخطط صنف المحاسبة التحليلية، فلم يخصص لها أي صنف من بين أصنافه. فقد ترك القرار الذي أحدث المخطط المحاسبي الوطني الخيار للمؤسسات في استعمال الطرق التي تقوم بموجبها تحديد أسعار تكلفتها الإنتاجية.

ويعتبر هذا الإهمال نقصا فادحا في المخطط وتناقضا صريحا مع أهدافه العامة. ولكونه لم يجبر المؤسسات على استعمال المحاسبة التحليلية، فإن المؤسسة الجزائرية قد أهملت تقريبا هاته الأداة الفعالة. وواقعها الحالي يشهد على ذلك، إذ لا يوجد الكثير من المؤسسات الجزائرية من هي قادرة على تحديد واستخراج أسعار تكلفتها².

2.2. عدم تجانس الحسابات في الأصناف

لقد حاول المخطط المحاسبي الحفاظ على تجانس كل الحسابات في الصنف الواحد، حتى يقدم مجموع كل صنف قيمة متجانسة ذات مدلول معين. إلا أن هناك بعض الحسابات التي لا تحقق هذه الصفة، إذا لا تتجانس مع باقي حسابات الصنف.

ويمكن التسجيل في هذا السياق، حالة صنف المخزونات الذي يضم حساب المشتريات وهو حساب لا يتجانس مع المخزونات. حتى وإن كان هذا الحساب ذو رصيد معدوم في الحالات العادية، إلا أنه لا يستجيب لمبدأ تجانس الحسابات داخل الصنف.

كما يمكن تسجيل حالة صنف الحقوق، الذي يضم حسابات النقدية، وحسابات توظيف الأموال، وحسابات تحويل الأموال، وهي حسابات لا تتجانس مع حسابات الحقوق. فلا يمكن اعتبار هذا الصنف كصنف متجانس، ولا يعتبر مجموعة حقيقية عن مجموع حقوق المؤسسة. ويستحسن أن تجمع حسابات النقدية والتوظيف في صنف مخصص للحسابات المالية³.

¹ - المادة 12 من القرار المؤرخ 23 يونيو 1975 والمتعلق بكيفية تطبيق PCN.

² - طارق حمزة، مرجع سابق، ص ص 139 - 140.

³ - طارق حمزة، مرجع سابق، ص 140.

3.2. عدم تسجيل التعهدات في الحسابات

لقد أشار المخطط المحاسبي الوطني في الملاحق الخاصة بالميزانية إلى ضرورة إدراج التعهدات المقدمة أو المتحصل عليها وغير المدرجة في الميزانية، إلا أن هذا المفهوم صعب في التطبيق، وباستثناء الرهون والكفالات، فإن هذا البند لا يتضمن معلومات هامة، والمشكلة التي ظهرت هي كيفية احتواء الميزانية على التعهدات الخاصة بحقوق العمال والتي تتضمنها الاتفاقية الجماعية للمؤسسة. وقد ظهرت مساوئ عدم الإفصاح أثناء خصوصية الشركات العمومية، حيث اعتمد الخبراء المقيّمون لهذه الشركات قصد تقديم عروض الشراء على المعلومات الواردة في الميزانية والمصادق عليها من طرف محافظي الحسابات، لكن بعد شراء الشركة من طرف الخواص (المالك الجديد) ظهرت مسألة تعويضات العمال إما للذهاب الطوعي أو للذهاب للتقاعد القانوني¹.

4.2. عدم التجزيء الدقيق للحسابات

لم يتم المخطط بتجزيء دقيق للحسابات، فقد اكتفى بتعيين الحسابات الرئيسية المتكونة من رقمين، وقام بتجزيء معظمها إلى حسابات فرعية بثلاثة أرقام، التي جُزأت استثنائياً إلى حسابات فرعية من أربعة أرقام، إذ يحتوي المخطط في معظمه على حسابات من ثلاثة أرقام فقط.

وبالتالي فقد ترك المخطط حرية إنشاء الحسابات الفرعية للمؤسسات، وإن كان هذا الإجراء يضيف صبغة الليونة على المخطط، إلا أنه يحد من توحيد وتقييم الحسابات الفرعية. وبالتالي يفقد التقييم جزء من أهدافه.

فإذا أصبحت كل مؤسسة تنشأ حسابات فرعية مختلفة عن المؤسسة الأخرى، يصعب حينئذٍ لمستعمل المعلومة المحاسبية استغلالها وإجراء المقارنة بين مختلف المؤسسات².

5.2. غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة

لقد تغافل المخطط المحاسبي الوطني عن الفصل في كيفية معالجة وتسجيل بعض العمليات المهمة التي كان بعضها مطروحا على الساحة المهنية وقت إعدادها، في حين لم يظهر البعض الآخر إلا في الآونة الأخيرة، ومن بين أهم هاته العمليات نذكر ما يلي :

¹ - مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 - 18 جانفي 2010، ص10.
² - طارق حمزة، مرجع سابق، ص141.

أ- **العمليات المنجزة في إطار عقد إيجار التمويل:** عقد إيجار التمويل أو ما يعرف بالقرض الإيجاري هو طريقة حديثة لتمويل الاستثمارات يشكل بديلا عن طرق التمويل الأخرى وخاصة التقليدية منها. ويعرف بأنه : "عقد من خلاله يلتزم أحد الأطراف (المستأجر) بالتسديد للطرف الآخر (المؤجر) سلسلة من الدفعات الدورية التي مجملها يفوق ثمن شراء الأصل موضوع العقد، وعادة هذه الدفعات تمتد لتغطي الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل المقتنى".

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية معالجة هاته العملية سواء من جهة المستأجر أو من جهة المؤجر، رغم أنها أصبحت تشكل أداة تمويلية مهمة.

ب- **العمليات المنجزة في إطار عقود المناولة:** وتتمثل عملية المناولة (المقاولة من الباطن) في أن تكلف مؤسسة ما مؤسسة أخرى للقيام بخدمة معينة عوضا عنها، فهل تسجل هاته الخدمة في حساب معين من حسابات الخدمات على خدمة وكفى؟ وما هو الحساب التي تسجل فيه في هذه الحالة؟

أم تسجل في حساب خاص حسب طبيعة الخدمة التي تمت مقاولتها من الباطن، حفاظا على مبدأ تصنيف حسابات الأعباء حسب طبيعتها؟ لا نجد في المخطط المحاسبي الوطني إجابات عن هاته الأسئلة.

ج- **البنائيات المنجزة على أراضي الغير:** تشكل عملية تسجيل البنائيات الموجودة على أراضي الغير مشكلا كبيرا فهل تسجل ضمن الاستثمارات بحكم أنها بنايات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة؟ أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على أرض ليست تابعة للمؤسسة وبالتالي لا يمكن لها التصرف فيها وهي مجبرة على تركها في وقت معين. لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية تسجيل هاته العملية¹.

6.2. نقص قائمة الحسابات وعدم شموليتها

لقد تغافل المخطط المحاسبي الوطني عن فتح حسابات ضرورية، وقد ترك بذلك ثغرة كبيرة في مجال تسجيل العمليات وفي هذا الإطار نسجل غياب حسابات تسمح بتسجيل عدة عمليات مهمة نذكر منها:

أ- **مختلف مراحل اكتتاب وتحرير رأس المال:** لا يوجد تفريع لحساب الأموال الجماعية أو (رأس المال) حسب التقديرات، والمتمثلة في رأس المال المستدعي، ورأس المال غير المستدعي، ورأس المال المحرر.

في حين يحتوي المخطط على تجزيء حسابات أصبحت غير مجدية مثل تقسيم حساب الأموال الجماعية إلى مساهمات الدولة ومساهمات الجماعات المحلية ومساهمات المؤسسات العمومية... الخ وهو تقسيم لا يفيد مستعمل المعلومة المحاسبية أو بالأحرى لم يعد من الأولويات.

¹ - بوعلام صالح، مرجع سابق، ص ص 67 - 68.

ب- إعادة تقييم الاستثمار: إن حساب فرق إعادة تقييم الاستثمارات لم يسجل في قائمة الحسابات، ربما يرجع ذلك إلى مشكل التضخم الذي لم يكن مطروحا آنذاك على الساحة الاقتصادية فاعتبر كحساب استثنائي.

ج- الاستثمارات العاطلة التي لا تساهم في الاستغلال: لقد تغافل المخطط المحاسبي الوطني عن تسجيل الاستثمارات التي أصبحت عاطلة ولا تساهم في الاستغلال فهي بذلك أصبحت استثمارات غير منتجة، كما أن تركها ضمن تصنيف الاستثمارات يعطي قيما خاطئة عن الاستثمارات غير المنتجة في المؤسسة.

د- خسارة وأرباح الصرف: لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني كذلك حسابا خاصا ببربح وخسارة الصرف، وهي عمليات خارجة عن الاستغلال، ناتجة عن فرق الصرف بين تاريخ بداية العملية وتاريخ تسديدها.

هـ- حسابات المواد واللوازم المستهلكة غير القابلة للتخزين: لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني حسابات خاصة لتسجيل المواد واللوازم المستهلكة غير القابلة للتخزين كاستهلاك الماء، الكهرباء، الغاز... الخ .

و- حسابات العطل المدفوعة الأجر: لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني حسابات خاصة بتسجيل العطل المدفوعة الأجر، بالإضافة إلى المبالغ الأخرى المستحقة عنها لإدارة الضرائب والهيئات الاجتماعية، والخدمات الاجتماعية.

ز- غياب بعض حسابات النتائج المهمة: رغم تقديمه لسلسلة من النتائج المهمة والمفيدة جدا إلا أنه أهمل حساب النتيجة المالية، التي تشكل الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء والمصاريف المالية. بالإضافة إلى ذلك ينقص المخطط المحاسبي الوطني نتيجة أخرى مهمة تتمثل في الرصيد الخام للاستغلال وتبين هذه النتيجة الفعالية الاقتصادية للمؤسسة، كما تسمح بقياس المردودية الاقتصادية للمؤسسة وذلك في حالة ما إذا قورن برأس المال المستثمر¹.

¹ - طارق حمزة، مرجع سابق، ص ص 142 - 144.

3. النقائص المتعلقة بقواعد سير الحسابات وطرق التقييم

1.3. قواعد سير الحسابات

على غرار باقي الجوانب، يعاني المخطط المحاسبي الوطني من نقائص كبيرة في مجال قواعد سير الحسابات إذ أن هناك عمليات غامضة لم يوضح المخطط كيفية معالجتها. ويمكن أن نذكر منها العمليات التالية:¹

- لم يحدد المخطط شروط اعتبار الاستثمارات، على أساس قيمتها، أو فترة حياتها، أو حجمها. وعليه فكثير ما ينتج خلط في تقييد العمليات التالية:

* اقتناء محركات الشاحنات والسيارات؛

* تسجيل أعمال الصيانة الكبيرة على المعدات.

مما ينتج عنه خلط كبير، عن عمد أحيانا أو عن غير عمد أحيانا أخرى، بين ما هو منفعة وما هو استثمار لدى المؤسسات وهذا خطير ويؤثر بشكل مباشر على النتائج؛

- لم يوضح المخطط كيفية معالجة الحسابات المسوكة بالعملة الأجنبية وكذلك الأمر بالنسبة للحقوق المعبرة بالعملة الأجنبية؛

- إن عملية تحويل تكاليف الإنتاج وتحويل تكاليف الاستغلال بحساباتها 75 و 78 تؤثر سلبا على حقيقة الرصيد الإجمالي لحسابات الأعباء، إذ تضخم من قيمة حسابات الأعباء، ويصبح الإجمالي غير حقيقي.

2.3. قواعد وطرق التقييم

أ- عدم تحديد كيفية تقييم بعض العمليات

لقد تغافل المخطط المحاسبي الوطني عن تحديد كيفية تقييم بعض العناصر التي نذكر منها:

- **الاستثمارات المقتناة مع إجراءات التبعية:** وهي استثمارات سلمت للمؤسسة في إطار عقد بيع استثمار إجمالي أو بناء مصنع مثلا، حيث لا تسدد المؤسسة مقابلها، ولا تظهر قيمتها على فواتير البيع؛ فهل تقييم هذه الاستثمارات رغم عدم تسديدها أم لا ؟ وفي حالة الإيجاب ما هي القيمة التي تقيم بها؟.

¹ - طارق حمزة، مرجع سابق، ص 123.

- **تقييم الحسابات بالعملة الصعبة:** كما تغافل المخطط عن ذكر كيفية تقييم الحسابات المسوكة بالعملة الصعبة، وكيفية تسجيل العمليات خلال تنفيذها بالإضافة إلى كيفية تقييم الرصيد النهائي في نهاية الدورة.
- ب- **عدم تفصيل كيفية حساب الإهلاكات وتطبيقها.**
- لم يعرف المخطط المحاسبي الوطني مختلف الطرق المعتمدة لحساب الإهلاك (الثابت، المتناقص، المتزايد) فلم يتم بتعريفها وشرحها وتحديد إمكانية استعمالها.
- كما أن المخطط لم يتم بتحديد وشرح حساب واعتماد معدلات الإهلاك، بالإضافة إلى ذلك لم يتعرض بالتفصيل إلى كيفية تطبيق الإهلاكات، فلم يشر إلى التاريخ الفعلي لبداية تطبيق الإهلاكات وتاريخ انتهاء تطبيقها الأمر الذي خلق التباسا في تطبيق الإهلاكات في الحالات الخاصة التالية :
- بداية إهلاك المعدات التي تم اقتناؤها ولم تستعمل بعد؛
- نهاية إهلاك المعدات التي لم يتم إهلاكها تماما، إلا أنها لم تعد قابلة للاستعمال.
- فهل يرتبط الإهلاك بوجود الاستثمار في ذمة المؤسسة ؟ أم يرتبط بمساهمة الاستثمار في إنتاج المؤسسة ؟ .

ج- عدم تفصيل كيفية حساب المؤونات وتطبيقها

- لم يتطرق المخطط بالخصوص إلى الطريقة المعتمدة لحساب القيمة المحتملة للبيع. إذ لم يحدد المراجع التي يعتمد عليها في تحديد القيمة المحتملة لبيع المخزون، هل هو السعر السوقي ؟ وفي حالة غياب سوق مرجعية؛ على أي سوق يعتمد ؟ وفي حالة وجود أسعار إدارية محددة أقل من تكلفة الإنتاج، هل يتم تكوين مؤونة أم لا ؟.
- أما في حالة حساب مؤونة تدني قيمة الأسهم، فلم يحدد المخطط المراجع التي يعتمد عليها في حالة وجود سوق مالي أو غيابه، وفي حالة ما إذا كانت المؤسسة قيد إنجاز المشروع، إذ تفقد القيمة الرياضية للسهم من قيمتها من جراء تسجيل مصاريف الإنجاز لكن هذا لا يعني أن قيمة السهم الحقيقية قد انخفضت¹.

4. النقائص المتعلقة بالقوائم المالية الختامية

- لا تخلو القوائم المالية التي يفرضها المخطط المحاسبي الوطني من نقائص سواء من حيث عددها، نوعها أو محتواها؛
- لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها إعداد نفس القوائم المالية الختامية وهذا أمر غير معقول، فكان من الأجدر وضع نظامين يتلاءمان مع حجم وإمكانات

¹ - طارق حمزة، مرجع سابق، ص 155 - 157.

المؤسسات، فيخصص الأول للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة بينما يخص الثاني (نظام مبسط) للمؤسسات الصغيرة، ويفرض كل نظام على أساس معايير معينة مثل رقم الأعمال وعدد المستخدمين؛

- لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني قائمة التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، فهي التي تبين لنا المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية إنفاقها أي تفسر لنا المدفوعات والمتحصلات النقدية خلال الفترة وأسباب التغير في رصيد النقدية. فهذه المعلومات لا يمكن الوصول إليها باستخدام القوائم المالية الأخرى فقط. فهي قائمة مالية مفيدة عمليا لكل شخص مهتم بالصحة المالية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل مثل الدائنين والمستثمرين؛

- لا تقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج معطيات عن الدورة السابقة التي تمكن من إجراء المقارنة بين الدورات المالية؛

- إن نظام اقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو ومردودية المؤسسة، درجة ملائمتها وقدرتها على توزيع الأرباح ومن ثم تحسين فعالية اتخاذ القرارات وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني التي تعد وفقا للقوانين والاعتبارات الضريبية وتعطي الأولوية للاستجابة لاهتمامات المصالح الضريبية وتوفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الاستثمارات الإنتاجية وغير الإنتاجية، فهذه القوائم المالية لا تلبى احتياجات المقرضين والمستثمرين من المعلومات المالية رغم أنهم يتحملون المخاطر وهم في حاجة إلى تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن¹.

المبحث الثاني: إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، والأعمال المرتبطة بتطبيق النظام الجديد

لقد اتضح من خلال التجربة أن المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع الظروف الراهنة خصوصا وأن الجزائر فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع بداية تسعينات القرن العشرين، هذا التوجه أدى إلى ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصوصية، مما شجع الشركات الأجنبية على الاستثمار في الجزائر، كل هذا أدى إلى عملية الإصلاح المحاسبي من طرف وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم تبني إستراتيجية

¹ - بوعلام صالح، مرجع سابق، ص 69.

توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني المحاسبي بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) إلا أن تطبيق هذا النظام الجديد ابتداء من 2010 تطلب جهودا كبيرة لعملية تطبيقية.

المطلب الأول: الأعمال المرتبطة بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني

1. أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996 باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية. فقد تكفل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني ومحاولة جعله (المخطط) أداة فعالة للتسيير في متناول المؤسسات، 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:

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

1.1. استمارات تقييم المخطط المحاسبي الوطني

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 1999، 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 2000، وقد شملت هذه الأخيرة عدد أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين¹.

أ- استمارة الاستبيان الأولى: اشتملت على جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الاعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية والعمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك

¹- conseil national de la comptabilité, questionnaire d'évaluation de plan comptable national .Alger, juillet 2000

مؤشرات التسيير. أما الجزء الثاني من الاستمارة فقد خصص إلى أحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، قواعد التقييم.

ب- استمارة الاستبيان الثانية: فيما يخص استمارة الاستبيان الثانية، فكانت الأسئلة فيها مفتوحة ومغلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق وكذلك التقييم. وما تجدر الإشارة إليه هو أن كلا الاستمارتين أولتا اهتماما كبيرا بالإطار العام للمخطط وبالمشاكل التقنية التي اعترضت تطبيقه.

2.1. نتائج استمارات الاستبيان

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 المحاسبية¹.

3.1. الخيار الذي تبنته لجنة المخطط المحاسبي الوطني

على ضوء الإجابات التي استلمتها لجنة المخطط المحاسبي الوطني، اختارت اللجنة مراجعة المخطط دون تغييره حتى لا يؤثر ذلك ويمس الممارسة المحاسبية من جهة، ولارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي من جهة أخرى.

4.1. تقديم أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني

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 الختامية².

¹ - conseil national de la comptabilité, synthèse d'évaluation de Plon comptable national. Alger, 2000.

² - conseil national de la comptabilité, rapport des travaux de la commission PCN , Alger, 2000.

2. أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين¹

توقفت أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001 ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر محل مناقصة دولية اختير على إثرها مجموعة الخبراء الفرنسيين، للقيام بمهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، وقد مولت هذه العملية بهبة من البنك الدولي. وقد باشرت المجموعة عملها في شهر أبريل من سنة 2001 على أن تنتهي أشغالها بعد 12 شهرا حسب مدة الأشغال المحددة، لكن هاته المدة لم تحترم لم تنته الأشغال في وقتها المحدد، وقد تم إعداد برنامج عمل للمجموعة على أربعة مراحل كما يلي².

- المرحلة الأولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN)؛

- المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛

- المرحلة الثالثة: التكوين (FORMATION) للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية؛

- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

يبلّغ المرحلة الثالثة، تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين اشتمل على:

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛

- تنظيم أربعة (4) تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت

موجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الأولى، المتمثل في تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي

الوطني فاقد تضمن أساسا.

- نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛

- أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدوليين؛

- مجموعة من التوصيات.

وضع ثلاثة خيارات للإصلاح تمثلت في:³

أ- الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع

تغييرات المحيط القانوني، الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه

الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988؛

¹ - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 13.

² - مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 172-173.

³ - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 14-15.

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل مرسوم وزارة رقم 42 في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة، ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء والمحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

ب- الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سينكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعد، وبالتالي يمكن أن يكون مصدر التناقض والاختلاف؛

ج- الخيار الثالث: بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الثانية فلقد تضمن مشروعاً لنظام محاسبي جديد، وقد تضمن هذا المشروع ما يلي:¹

- التعريف بالإطار التصوري؛
 - التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإرادات؛
 - مدونة الحسابات؛
 - قواعد سير الحسابات؛
 - نماذج القوائم المالية والمصطلحات التفسيرية.
- وبغرض تقييم التقرير، تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذين تباينت آراؤهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما يتعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة من الإطار الفرنسي حيث:
- اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات فإنه من الأفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية وذلك تجنباً لأي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي.

¹ - مداني بن بلغيث، مرجع سابق؛ ص ص 173 - 174.

- أما الفريق الثاني، فقد طلب تأكيد واعتماد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقي تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة إلى الخبراء الفرنسيين، ليتم أخذها بعين الاعتبار، بناء على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراؤه وتعزيزه. وعلى هذا الأساس تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقا بالإجابات عن الأسئلة التي طرحت بمناسبة المشروع الأول.

كما كلف فوج العمل السابق بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد.

3. خيار المجلس الوطني للمحاسبة بشأن الإصلاح المحاسبي

بعد دراسة وفحص الخيارات السابقة من قبل هيئات المجلس، قام المجلس الوطني للمحاسبة بقبول وتبني الخيار الثالث، أي تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي (SCF)، المتوافق والمنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) في مختلف الجوانب لا سيما في الإطار التصوري، المصطلحات والمبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية.

ويعد هذا الخيار مختلف تماما عن الخيار الذي اقترحتة لجنة المخطط المحاسبي الوطني، وتجدر الإشارة إلى أن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي يحبذان ويفضلان استعمال وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الدول.

وكما أشرنا سابقا فإن عملية الإصلاح هاته تمت بتمويل من البنك الدولي والذي يكون ربما قد مارس ضغوطا حول خيار الجزائر بشأن إصلاح نظامها المحاسبي وهو ما قد يفسر التحول الجذري في منحى واتجاه الإصلاح¹.

¹ - بوعلام صالح، مرجع سابق، ص ص 74 - 75.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي الجزائري واقتصاد السوق

تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 بداية من جانفي 1976 إجباريا على المؤسسات الجزائرية والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه، ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق، لذلك أصبح لا يتماشى مع الظروف الراهنة خصوصا وأن الجزائر فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع بداية تسعينات القرن العشرين هذا التوجه أدى إلى ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصوصة، مما شجع الشركات الأجنبية على الاستثمار في الجزائر، كل هذا أدى إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي.

1. ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، قواعد عملها والطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها. إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملون جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرين يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية. والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني في نسخة 1975¹.

2. ضرورة إعداد إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق

المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع البيانات وذلك بتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة، ليتم استغلالها من طرف المؤسسة من جهة والمتعاملين معها، ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

¹ - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 18.

ومن أجل استعمال هذه الجداول بشكل لائق وعقلاني، ينبغي أن تكون مقننة في شكل لوائح وتشريعات قانونية التي تخص الإطار التصوري، الذي يختلف من بلد إلى آخر، لكن مع ظهور عوامل عديدة ومتطلبات جديدة أفرزتها مظاهر العولمة، وعولمة الأسواق المالية أصبح من الضروري وجود إطار محاسبي موحد ومقبول من طرف أغلب البلدان على المستوى العالمي، حتى تصبح المحاسبة ليست تقنية فقط، بل أداة ووسيلة تسيير تساهم في إنتاج صورة حقيقية وعادلة حول الأحداث التجارية والاقتصادية، وذلك وفقا لمتطلبات اقتصاد السوق¹.

3. ضرورة إعداد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية

ينبغي هنا الإشارة مرة أخرى إلى أن المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35 / 75 المؤرخ في 29 / 04 / 1975، وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه المخطط، لتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل، الإنتاج وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا وذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السوق، تحرير التجارة الخارجية، فتح رأس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة². هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظوماتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، سيسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات³.

كذلك المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل حديثة تتلاءم مع الظروف الراهنة للعولمة والمعايير المحاسبية الدولية، فالقوائم المعدة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، تعتبر غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين، بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية. وفي هذا الإطار ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبية التي من المفروض أن يتم إعدادها على أساس قواعد تجارية، وبين الميزانية الجبائية.

لكن متطلبات اقتصاد السوق يتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالا، وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسات، لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة

¹ - شعيب شنوف، المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، حالة برينش بر وليوم، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 62.

² - saheb bachaga, pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marcher, Dar elhoda ,Alger, 2003,p7.

³ - جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، جانفي 2010، ص 11.

وعادلة، على الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر إلى المعايير المحاسبية الدولية.

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، أن يكون الإطار التصوري المحاسبي يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق، وذلك بأن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص، وأن يكون النظام المحاسبي يسمح بعقلانية المعلومات المحاسبية، وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة، ورفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم، كما ينبغي أن تعطى الاستقلالية التامة للمحاسبين، وتحدد أهداف القوائم المالية وأولوياتها، والى من توجه هذه التقارير، وما هي نوعية القوائم المالية التي يمكن إعدادها بغرض عرضها على المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، وما هو الوقت المناسب لتقديمها من أجل اتخاذ قرارات مناسبة وفي الوقت الضروري¹.

المطلب الثالث: واقع أعمال التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد

إن تقييم الجهود العملية المبذولة في الواقع في إطار التحضير للانتقال السليم من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وما دامت العملية تمس عدة فئات مهتمة بالمحاسبة فإننا سنحاول التركيز على أهمها :

1. بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة²

بغض النظر عن الغموض الذي يكتنف عمل هذه الهيئة الوطنية المكلفة بعملية الإصلاح المحاسبي بالجزائر والظروف التي توصلت فيها إلى إرساء هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، والخيارات الإستراتيجية التي تبنتها من خلال أعمال التوحيد المحاسبي الدولي، تبقى الجهود التي بذلتها هذه الهيئة لضمان انتقال ناجح وسليم تكاد تكون عديمة التأثير في الواقع، نتيجة للقطيعة القائمة بينها وبين أصحاب المهنة (المنظمة)، وكذلك علاقتها مع المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيق هذا النظام، ومن أهم المشاكل المرتبطة بضعف أداء هذه الهيئة ما يلي:

- انعدام مخطط تحسيس وتكوين طويل المدى (تكوين المكونين)؛

¹ - شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، مرجع سابق، ص 63.

² - مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17 - 18 جانفي 2010، ص ص 8-9.

- عدم اعتماد تجارب نموذجية لاختيار نجاح عملية الانتقال؛
- ضعف سياسة الاتصال المعتمدة من قبل المجلس خاصة فيما تعلق باللقاءات، الملتقيات، المجالات، الدراسات والآراء؛
- الانشغال بعملية الانتقال وإهمال مستقبل العلاقة مع هيئة التوحيد الدولية، خاصة عندما يتعلق الأمر بمراجعة وإلغاء بعض المعايير اعتمادا بمعايير جديدة؛
- أما بالنسبة لبرامج الإعلام الآلي، اقتصر دور هيئة التوحيد على إصدار المرسوم التنفيذي رقم 09 - 110 بتاريخ 2009/ 4/27 المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، وترك باقي العمل للسوق لإنجاز هذا البرنامج مرفقا بالإشاعات حول ضرورة اعتماد هذه البرامج من قبل وزارة المالية.

2. بالنسبة لمهنة المحاسبة¹

أهم ما يميز مهنة المحاسبة هو ضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة وعملية إعداد المعايير، وهذا ناتج من جهة عن الصراع الدائم بين أصحاب المهنة في الجزائر منذ تنظيمها وهو صراع مصالح، ومن جهة ثانية راجع لسوء العلاقة مع الإدارة وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة فالعلاقة القائمة بين الهيئتين كما وظفها رئيس المنظمة في وسائل الإعلام «مثل علاقة القط بالفأر».

عملية الانتقال نحو النظام الجديد يمثل لأصحاب المهنة فرصة متعددة الأبعاد نتيجة مخطط الأعمال الذي من الممكن بأن تفرضه عملية الانتقال ويستفيد منه أصحاب المهنة على مستوى المؤسسات ضمن أعمال المرافقة والاستشارة والمساعدة، إضافة إلى السبل في إعداد برامج إعلام آلي متوافقة مع النظام الجديد. حتى لو كان منطق أصحاب المهنة وردود أفعالهم اتجاه هذا الواقع المحاسبي الجديد هو تحصيل المكاسب وهو أمر مشروع، فإن هذه النقطة بحد ذاتها ليست واحدة بالنسبة لجميع المهنيين في الجزائر وهذا نتيجة ل:

- اختلاف مستوى التكوين والتأهيل لأصحاب المهنة؛
 - الثقافة المحاسبية لأصحاب المهنة؛
 - التواجد أو التوزيع الجغرافي لهذه الفئة (القرب من مصدر القرار).
- حرصت المنظمة منذ صدور القانون 07 - 11 على الاستعانة بخبراء من فرنسا لضمان تكوين المكونين من أصحاب المهنة ليتولى هؤلاء فيما بعد عملية التكوين لفائدة نظرائهم في كل المناطق في الجزائر، ولكن

¹ - مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)، مرجع سابق، ص 9-10.

ما ميز هذه الدورات التكوينية اهتمامها بالجانب التقني الذي يساعد أصحاب المهنة على مسايرة عملية الانتقال وضمان العمل بالنظام الجديد، ومساعدتهم حتى في إطار أعمال محافظة الحسابات لأن هناك عمل كبير ينتظرهم حتى يتمكنون من الإدلاء بالشهادة حول الحسابات المعدة وفق التنظيم الجديد.

تولت عمليات التكوين وانتشرت في مختلف المناطق الجغرافية وقام أصحاب المهنة بعدة مراحل لاحقة التكوين لفائدة العمال والموظفين في المؤسسات الاقتصادية والمهتمين بالموضوع، وأصبحت عندئذ عملية التكوين نفسها فرصة لجني المكاسب المالية كما أن موضوع التكوين في مجال الخبرة المحاسبية الذي يقتصر على التربص الميداني لم يتم التكفل به في سياق التحولات التي تعرفها بيئة المحاسبة في الجزائر خاصة في هذه الظروف، ما قد يزيد من تراكم سلبيات المهنة المحاسبية على المتربص بحكم العلاقة التي تربط هؤلاء مع المهنيين خلال فترة التربص.

3. بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية

بالنسبة للمؤسسات التي كانت معنية في السابق بتطبيق قواعد المخطط المحاسبي الوطني يمكن أن تجسم في سياق الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد إلى:

- كيانات غير معنية بقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد (المحاسبة المبسطة)؛

- كيانات معنية بقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد ولها إمكانياتها المالية والبشرية؛

- كيانات معنية بقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد و ليس لها الإمكانيات المالية والبشرية.

بالنسبة للمؤسسات المعنية بقواعد المحاسبة المبسطة فقد يكون الأمر ملائم بالنسبة لها نتيجة لأن إجراءات التصريح الجبائي وتقديم القوائم المالية لإدارة الضرائب ستخف كثيرا نتيجة لتبسيط هذه الإجراءات عكس ما كان عليه الأمر مع قواعد المخطط المحاسبي الوطني التي كانت واحدة بالنسبة لكل المؤسسات الخاضعة لنظام التصريح الحقيقي مهما كان حجمها.

وبالنسبة للكيانات المعنية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد ولها الإمكانيات المالية والبشرية الكافية فإنه بإمكانها التعامل مع عملية الانتقال بشكل عادي وقد تلجأ لاسترداد حلول جاهزة من خلال الاستعانة بخيارات أجنبية (فرنسية). هذا ما هو بالفعل مع بعض المؤسسات الوطنية مثل شركة سونا طراك.

أما بالنسبة للكيانات المعنية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد وليس لها الإمكانيات المالية والبشرية الكافية فإنها سوف تواجه صعوبات في ضمان انتقال جيد وسليم نحو التنظيم الجديد، خاصة وأن

هذه العمليات لا تتوقف عند تحويل حسابات وشكل القوائم المالية ولكونها تقتضي تغيير جذري في الثقافة والممارسة المحاسبية السائدة في هذه المؤسسات منذ عقود من الزمن.

4. بالنسبة للتعليم المحاسبي¹

أكثر المواضيع التي سقط الاهتمام بها في هذه المرحلة التي يتم فيها التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد في ذلك الوقت هو موضوع التعليم المحاسبي، بحيث جاء رد فعل الوزارة المعنية متأخرا جدا من خلال المراسلة التي وجهت لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009 بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي مرفقة بتعليمية وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010 والتي اعتبرت حسب مراسلة الوزارة بأنها وثيقة عمل بيداغوجية أساسية ينبغي أن يسترشد بها أساتذة ميدان المحاسبة. كما تؤكد هذه المراسلة على ضرورة بأن يولي مسؤولي الكليات المعنية اهتماما كبيرا أثناء تقديم وتقييم عروض التكوين بأن تتضمن هذه الأخيرة المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي الجزائري (بيئة المحاسبة).
لم تتضمن المراسلة أي إشارة لمحتوى برامج التدريس الجديدة أو دعوة لتقديم مقترحات بخصوص هذه البرامج .

كما أنه لم يسبق لهذه المراسلة أن يعقبها أية دعوة لعقد لقاءات ودورات تكوينية تحت إشراف الوزارة لضمان توحيد هذه البرامج وتجانس طرق التدريس في مختلف الجامعات ولذلك استعراضا ومناقشة للمشاكل التي قد تواجه العملية التعليمية خلال هذه المرحلة الانتقالية. فعوض أن تكون الجامعة هي قاطرة لعملية الانتقال، تخلت عن هذا الدور نتيجة المشاكل التي تتخبط فيها الجامعة الجزائرية وعدم ارتباطها بالبيئة.

¹ - مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)، مرجع سابق، ص12.

المبحث الثالث : تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 07 -11 في 25 نوفمبر 2007، الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

ولقد أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد - المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS - تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية.

هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتغييرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير.

المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد

1. القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 / 11 / 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة، تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي (La consolidation) كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس، المقاربة المالية، واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل (تفسير). وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي نص عليه التنظيم.

أما بالنسبة للكشوف أو القوائم المالية فقد ألزم القانون الكيانات عدا الكيانات الصغيرة بضرورة إعداد سنويا على الأقل كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إضافة إلى جدول تغير الأموال

الخاصة والملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكاملة عن الميزانية وحساب النتائج، وقد نص القانون على ضرورة أن توفر كل هذه القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة.

وقد تأجل بدأ تطبيق النظام المحاسبي الوطني إلى غاية 1 جانفي 2010 بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية سنة 2009 دون أي تبرير أو عرض للأسباب والحيثيات التي كانت وراء عملية التأجيل. كما تضمن هذا القانون كذلك عشر حالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط الآتية:

- المادة رقم 05: تعالج المحاسبة المالية المبسطة؛
- المادة رقم 07: تناول الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- المادة رقم 08: حول المعايير المحاسبية؛
- المادة رقم 09: حول مدونة الحسابات مضمونها وقواعد الحسابات؛
- المادة رقم 22: مسك الضبط اليومي؛
- المادة رقم 24: حول مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- المادة رقم 25: حول محتوى وطرق إعداد القوائم المالية؛
- المادة رقم 30: حول الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية اثني عشر (12) شهرا؛
- المادة رقم 36: حول شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- المادة رقم 40: كيفيات أخذ تعبر التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية.

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون

11-07 المتضمن SCF

يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، نصت المادة الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7 - 8 - 9 - 22 - 25 - 30 - 36 - 40) من القانون 07 - 11، هذه المواد التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية ماعدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي والذي سيأتي تناوله.

وقد تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، كما تناول هذا المرسوم القوائم المالية وتم التركيز على الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في هذه القوائم المالية. وتناول بعض المبادئ المحاسبية مثل: مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مبدأ الصورة الصادقة.

كما تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة ب:

- الأصول - الخصوم - قواعد التقييم والمحاسبة، معايير ذات صفة خاصة.
ولقد تضمن هذا المرسوم كذلك ستة عشر (16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي:

- المادة رقم 04: حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي؛
- المادة رقم 16: حول تقييم عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتسجيلها؛
- المادة رقم 18: حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛
- المادة رقم 25: حول المنتجات؛
- المادة رقم 26: حول الأعباء؛
- المادة رقم 30: حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07؛
- المادة رقم 31: حول مدونة الحسابات؛
- المادة رقم 33: حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية؛
- المادة رقم 34: حول محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج؛
- المادة رقم 35: حول محتوى ونموذج جدول سيولة الخزينة؛
- المادة رقم 36: حول محتوى ونموذج جدول تغيير الأموال الخاصة؛
- المادة رقم 37: حول محتوى ونموذج الملحق؛
- المادة رقم 38: حول إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير 31/12؛
- المادة رقم 41: حول الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- المادة رقم 42: حول أخذ القوائم المالية بعين الاعتبار تغييرات التقدير والطرق المحاسبية؛

- المادة رقم 43: حول القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة.

3. المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 المؤرخ في 07 / 04 / 2009 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

جاء المرسوم في ست وعشرين (26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية... لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

4. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات

يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفية تطبيق أحكام المواد الستة عشر السابقة من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المذكور أعلاه والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية.

ويعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت:

-الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات؛

- الباب الثاني: عرض القوائم المالية؛

- الباب الثالث: مدونة الحسابات وآلية سيرها؛

- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

5. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية وخلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تضمن هذا القرار هذه الأسقف بالتفصيل كما يلي:

1.5. بالنسبة للنشاط التجاري

- رقم الأعمال: 10 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

2.5. بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:

- رقم الأعمال: 6 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

3.5. بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:

- رقم الأعمال: 3 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

6. التعلية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 / 10 / 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي

المالي

بصدور هذه التعلية المتضمنة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة - على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 01 / 01 / 2010.

تضمنت هذه التعلية توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد - المجلس الوطني للمحاسبة - على اعتبار النظام المحاسبي المالي يشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغييرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات.

كما تضمنت هذه التعلية المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب:

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد؛

- الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الإيداء المالي وعرض نفقات الخزينة؛
 - الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي؛
 - استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛
 - إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
 - إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009؛
 - استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي؛
 - التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإنتاجية؛
- أرقت هذه التعليمات بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بهدف تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي واختتمت التعليمات بالتأكيد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمات كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد؛ مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإيداء آراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الثاني: بنية وطبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد¹

1. مفهوم النظام المحاسبي المالي الجديد

هو نظام يقوم بتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية، كما يتضمن:

- تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات؛

- تحديد الحسابات؛

¹ - شعيب شنوف، مرجع سابق، 26-28.

- وضع القوائم المالية؛

- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

2. طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد

تمحورت عملية الإصلاحات للمخطط المحاسبي الوطني حول العناصر التالية :

- بناء إطار تصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد؛

- إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء، والنواتج،

- تحديد طرائق التقييم المحاسبي؛

- تنظيم مهنة المحاسبة؛

- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول وإيضاحات خاصة للمفاهيم والجداول الملحقة؛

- تحديد الحسابات والمجموعات؛

- تحديد قواعد ومكانزمات سير الحسابات.

يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات من خلال عملية الإصلاحات وبناء

الإطار التصوري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.

3. بنية النظام المحاسبي المالي الجديد.

يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبعة مجموعات أساسية وهي:

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛

الصنف الثاني: حسابات التثبيات؛

الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛

الصنف الرابع: حسابات الغير؛

الصنف الخامس: الحسابات المالية؛

الصنف السادس: حسابات الأعباء؛

الصنف السابع: حسابات المنتجات.

أما الأصناف 0 ، 8 ، 9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، يمكن للكيانات استعمالها بحرية،

وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، والتزاماتها المالية خارج الميزانية.

المطلب الثالث: الإطار التصوري وتنظيم المحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد

1. الإطار التصوري

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

يتضمن الإطار التصوري:

- مجال التطبيق؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء¹.

1.1. مجال التطبيق

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

ومنه يلتزم بمسك محاسبة مالية كل من:

- 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 الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة².

¹ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن SCF، المادة رقم 7.

² - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن SCF المادة رقم 2، 4، 5.

2.1. الفرضيات والمبادئ المحاسبية

يحتوي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على فرضيات ومبادئ محاسبية أساسية، يمكن أن نستعرضها فيما يلي:

أ- الفرضيات المحاسبية

هناك فرضيتين لإعداد القوائم المالية هما:

- الاستمرارية في النشاط؛
- محاسبة الالتزامات (أساس الاستحقاق).

ب- المبادئ المحاسبية الأساسية

تتمثل المبادئ المحاسبية فيما يلي:

- مبدأ السنوية،
- مبدأ استقلال الدورات؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الاستمرارية؛
- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ الوحدة المحاسبية؛
- عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- مبدأ ثبات وحدة النقد؛
- مبدأ الصورة العادلة؛
- مبدأ المداومة: يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على الطرائق المحاسبية؛
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، يقر هذا المبدأ التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية¹.

ج- الخصائص النوعية للمعلومات المالية

¹ - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص 30 - 31.

الخصائص هي الصفات التي تجعل المعلومة المقدمة في الكشوف المالية مفيدة للمستخدمين وتتمثل في مايلي:

* **الدلالة:** تكون أي معلومة ذات دلالة عندما تستجيب لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات وتعطي لمستعملي القوائم المالية نظرة حول الوضعية المالية للمؤسسة وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية، الحالية والمستقبلية¹.

* **المصداقية:** تكون أي معلومة ذات مصداقية عندما تخلوا من الأخطاء والانحرافات، ويستطيع المستخدمون أن يضعوا ثقتهم فيها وإذا تم إعدادها استنادا إلى المقاييس الآتية:

- البحث عن الصورة الصادقة؛

- أولوية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛

- الحياد؛

- الحيطة؛

- الشمولية².

* **قابلية المقارنة:** تكون المعلومة قابلة للمقارنة إذا تم إعدادها وتقديمها بصفة متناسقة تسمح لمستعمليها القيام بمقارنات مهمة في الزمن وبين المؤسسات.

* **قابلية الفهم:** المعلومات المعطاة في القوائم المالية يجب أن تكون مفهومة من طرف المستخدمين، بافتراض أن هؤلاء المستخدمين يملكون معرفة قاعدية في الأعمال، النشاطات الاقتصادية والمحاسبة؛ أي أن هذه المعلومات يجب أن تكون غير معقدة³.

د - مفاهيم مختلفة

لقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بمفاهيم جديدة نذكر أهمها:

* **الأصول:** هي عبارة عن الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، وتتكون الأصول من:

- الأصول الجارية: وتحتوي على:

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية؛

¹ - Philippe touron, comptabilité en IFRS ,édition d'organisation, paris, 2004,p9.

² - Mohamed fessi, les normes IAS/ IFRS, séminaire novembre 2007, Alger, p 13- 17.

³ -Philippe touron, op- cit, p9.

- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات التجارية أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال 12 شهرا؛
- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.
- **الأصول غير الجارية:** وتحتوي على:
 - الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛
 - الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهرا من تاريخ الإقفال¹.
- * **الخصوم:** تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والنتيجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، ويُنْتَظَر الحصول على منافع اقتصادية. وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (12 شهرا)، وتصنف باقي الخصوم إلى خصوم جارية.
- الأموال الخاصة: تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية (الخصوم المتداولة وغير المتداولة)².
- الإيرادات: تتمثل الإيرادات في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.
- الأعباء: تتمثل الأعباء في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم³.
- النتيجة الصافية: تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والإيرادات.
- كم أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الأعباء والإيرادات للدورات السابقة، وتعتبر الإيرادات والأعباء بالنسبة للدورات السابقة أخطاء وتعالج مباشرة من خلال الأموال الخاصة⁴.

2. تنظيم المحاسبة

¹ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن SCF، المادة 20، 21.

² - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 32.

³ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن SCF، المادة 25، 26.

⁴ - شعيب شنوف، مرجع سابق ص 33.

من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية:¹

- المحاسبة ينبغي أن يحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصداقية، الشفافية والإفصاح؛
- ينبغي أن يكون داخل كل كيان دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري؛
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- تكون أصول وخصوم الكيان محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ " القيد المزدوج "، وبدون مقاصة؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية، الحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، ودفترا كبيرا (الأستاذ) ودفتر الجرد ويمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفتر اليومية والدفتر الكبير بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان، مع مراعاة الكيانات الصغيرة؛
- يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول، الخصوم، المنتجات، الأعباء، منتجات الكيان؛
- يتضمن الدفتر الكبير مجاميع وأرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛
- تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحسابات النتائج؛
- كل الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية يجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات على الأقل.
- يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد، ويجب أن تكون الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش؛

¹ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن SCF، المادة 10-24.

- تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلتزم بحفظ الوثائق لمدة 10 سنوات؛

- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي.

خلاصة الفصل الثاني :

إن المخطط المحاسبي الوطني كما اتضح من خلال تجربة تطبيقية منذ 1976، أن النصوص التي يحتويها لا يمكن من خلالها التكفل بالسياسات الاقتصادية والمالية الجديدة ولا بعرض قوائم مالية مطابقة للمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعملين، لاسيما المستثمرين والمسيرين، من الحصول على معلومة مالية شفافة تستغل مباشرة.

إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار التصوري أو طريقة إعداد وتقديم القوائم المالية، يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، وهو ما سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا، ويسمح بتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالصدق والموثوقية وقابلية المقارنة.

وعليه فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي سينتج عنه بعض الصعوبات والعوائق المحتملة التي تصحب عملية الانتقال إلى تطبيق أسس ومبادئ المرجع الدولي، كما سينتج عنه عدة آثار إيجابية لعلها تقود المؤسسة الوطنية إلى الأحسن والأفضل.

الفصل الثالث

النظام المحاسبي المالي

والقوائم المالية

تمهيد

يعتبر النظام المحاسبي مجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود في بلد معين، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات، واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام، وقد تضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ومدونة للحسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يشكل الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية المناسبة في حالة وجود عمليات غير معالجة، بالإضافة إلى ذلك يتضمن الإطار التصوري مفاهيم الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والمنتجات وطرق تقييمها وإدراجها في الحسابات.

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

المبحث الأول: القوائم المالية

تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المؤسسات حول العالم، ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقا بينها تتسبب فيها ربما ظروف اجتماعية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية عندما تخضع للمتطلبات الوطنية¹.

المطلب الأول: الغرض من القوائم المالية

1. إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية²

نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989، إطار العمل المفاهيمي لها بعنوان «إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية»، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الغرض من هذا الإصدار؛ هو تقديم المفاهيم التي يستند إليها إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين من خلال:

- مساعدة المجلس في تطوير معايير المحاسبة مستقبلا؛
- الدعوة للتوفيق بين معايير المحاسبة؛
- مساعدة واضعي المعايير القوميين؛
- مساعدة معدي القوائم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة المراجعين (المدققين) في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تتماشى مع المعايير الدولية؛

- مساعدة المستخدمين في تفسير القوائم المالية المعدة تماشيا مع المعايير الدولية؛
 - تزويد الأطراف بالمعلومات عن مدخل المجلس في صياغة معايير المحاسبة الدولية.
- ويحدد إطار العمل ما يلي :

- 1- أهداف القوائم المالية؛
- 2- الخصائص النوعية التي تحدد فائدة المعلومات في القوائم المالية؛
- 3- تعريف وقياس العناصر التي يتم منها بناء القوائم المالية والاعتراف بهذه العناصر؛
- 4- مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه.

¹ - حواس صلاح، مرجع سابق، ص 180.

² - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص ص 136 - 137.

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

أ- **المستثمرين الحاليين والمحتملين:** وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي¹:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركات أخرى.

ب- **الموظفين:** يعتبر الموظفون مورد الشركة الهام، حيث تبنى عليهم استمرارية الشركة وأدائها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيقها لأهدافها ونموها وزيادة مبيعاتها وأرباحها، ووجود نظام أجور ورواتب وحوافز فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد ومنافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشركة أن تقدمها².

ج- **المقرضين:** وهم بحاجة إلى معلومات تساعد في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

د- **الموردين والدائنين الآخرين:** وتعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكيد من استمرارية وكفاءة وربحية الشركة³.

هـ- **العملاء:** ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات⁴.

و- **الحكومة بأجهزتها المختلفة:** تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 4.

² - خالد جمال الجعاعات، معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs & IASs) 2007، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 43.

³ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 4.

⁴ - خالد جمال الجعاعات، مرجع سابق، ص 43.

تحديد الضرائب المختلفة على الشركة ومدى قدرتها على التسديد ومعرفة المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

ز - الجمهور: وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها ومنها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي والتنمية ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات .

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الإطار المفاهيمي نجد: إدارة المؤسسة، المحللون والمستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون... الخ¹.

1.1. أهداف القوائم المالية²

يشير إطار العمل إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع وأداءه المالي، والتغير في مركزه المالي، بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين اللذين يتخذون القرارات الاقتصادية، كما يشير كذلك إلى أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض، تفي باحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات التي قد تكون هناك حاجة لها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، لأنها تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية، ولا تعرض معلومات غير مالية.

وقد أشار إطار عمل القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى ما يلي:

- حاجة المستخدمين إلى تقييم قدرة المشروع على توليد التدفقات النقدية؛
- أن المركز المالي للمشروع يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة وهيكله المالي؛
- الحاجة للمعلومات المتعلقة بالربحية لتقييم التغيرات في الموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة المشروع في المستقبل؛

- فائدة معلومات المركز المالي للمشروع في تقييم أنشطته الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية؛
 - إن معلومات المركز المالي تحتويها الميزانية، ومعلومات الأداء تحتويها قائمة الدخل.
- وكما أشار إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية أن هناك فرضيتين أساسيتين تقوم عليها القوائم المالية هما أساس الاستحقاق وفرض الاستمرارية.

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 5.

² - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص ص 137 - 138.

2.1. الخصائص النوعية للقوائم المالية

لقد تمّ تعريف الخصائص النوعية للقوائم المالية بأنها صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، وقد حدّدت بأربعة صفات هي: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

- **القابلية للفهم:** وتعني هذه الخاصية أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن تكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.

- **الملاءمة:** وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تمّ تقييمه سابقاً واتخاذ القرارات بناءً على ذلك، فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وعندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات والصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة¹.

- **الموثوقية:** وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:

- العرض الصادق؛

- غلبة المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني؛

- الحيادية؛

- الحيطة والحذر؛

- تكاملية المعلومات.

- **قابلية المقارنة:** وتعني هذه الخاصية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشأة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو

¹ - خالد جمال الجعاعات، مرجع سابق، ص 50-51.

التعرف على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة وغير ذلك، ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات أو الاتساق¹.

3.1. عناصر القوائم المالية²

نص إطار العمل على أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى عن طريق وضعها في مجموعات عامة وفقا لخصائصها الاقتصادية، وهذه الخصائص هي عناصر القوائم المالية. وقد أشار إلى أن العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، أما العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل، هي الدخل والمصروفات، وقد تم تعريف هذه العناصر كما يلي:

- **الأصول:** هي موارد يتحكم فيها الكيان نتيجة لأحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى الكيان.

- **الالتزامات:** هي التزامات حالية للكيان ناشئة من أحداث ماضية ويتوقع أن يؤدي تسويتها إلى تدفق المنافع الاقتصادية خارج الكيان.

- **حقوق الملكية:** هي الأصول مخصوم منها الالتزامات (وتعرف عادة باسم أموال حملة الأسهم).

- **الدخل:** هو زيادات في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات إلى الداخل أو تحسنات في الأصول أو تناقصات في الالتزامات، ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية (بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات الملاك)، ويتضمن الدخل الإيراد والمكاسب.

- **المصروفات:** ويعني التناقص في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات إلى الخارج أو نقص في الأصول، أو تكبدات الالتزامات ينتج عنها تناقصات في حقوق الملكية (بخلاف التناقصات بسبب التوزيعات للملاك).

ينبغي الاعتراف لعنصر القائمة المالية (الأصول، حقوق الملكية، الدخل، المصروفات) في القوائم المالية إذا:

- كان محتملا أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى الكيان أو منه؛

- كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، (الجوانب النظرية والعلمية)، مرجع سابق، ص ص 8-10.

² - هيني فان جريوننج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات النقافية ش م م، مصر، 2006، ص ص 7-8.

وأخيرا فيما يتعلق بالاعتراف عرف إطار العمل القياسي بأنه عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم الاعتراف بها وإظهارها للبند في القوائم المالية، وأشار كذلك مجموعات تستخدم الأسس التالية بدرجات مختلفة وبتراكيبات متباينة لقياس عناصر القوائم المالية:

- التكلفة التاريخية؛

- التكلفة الجارية؛

- القيمة القابلة للتحقق؛

- القيمة الحالية.

4.1. مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه¹

الموضوع الأخير الذي تناوله إطار العمل، كان مفاهيم المحافظة على رأس المال، ووفقا للمفهوم المالي لرأس المال، تم تعريفه على أنه مرادف لصافي الأصول أو حقوق الملكية في المشروع، أما وفقا للمفهوم المادي لرأس المال، فينظر إليه بأنه القدرة الإنتاجية للمشروع، وقد أشار إطار العمل إلى أن اختيار مفهوم رأس المال المناسب للمشروع، يجب أن يعتمد على احتياجات المستخدمين لقوائمه المالية، وبالتالي يجب تبني أحد مفاهيم رأس المال المالي إذا كان المستخدمون يهتمون أساسا بالمحافظة على رأس المال الاسمي المستثمر أو القوة الشرائية له. وفي حالة اهتمامهم أساسا بالقدرة التشغيلية، عندئذ يجب استخدام أحد مفاهيم رأس المال المادي، وعليه يمكن استخدام أحد المفاهيم التالية للمحافظة على رأس المال.

- المحافظة على رأس المال المالي (بالوحدات النقدية): يتم اكتساب الربح إذن فقط إذا كان المبلغ المالي (النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة يفوق صافي الأصول في بدايتها، مع استبعاد التوزيعات على الملاك ومساهماتهم؛

- المحافظة على رأس المال المادي (الطاقة التشغيلية): يتم اكتساب الربح إذن فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو الطاقة التشغيلية) للمشروع في نهاية المدة فوق طاقته الإنتاجية المادية بداية الفترة.

2. العوامل المؤثرة في القوائم المالية²

1.2. أثر المنظمات المهنية: ويتضح هذا الأثر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت لجنة المبادئ المحاسبية (ADB) بإصدار الآراء المحاسبية، وتبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة (FASB) المالية بوضع أهم المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، وبالإضافة إلى جهود المعهد

¹ -ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 140- 141.

² - حواس صلاح، مرجع سابق، ص 184- 185.

الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي تتمثل في إصدار النشرات والمطبوعات والأبحاث في مجال المحاسبة وبالمثل لقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين بالانجلترا (ICAEW) مجموعة من النشرات والتوصيات تتعلق بالمبادئ المحاسبية وتطوير المعايير المحاسبية عن طريق لجنة المعايير المحاسبية بالاشتراك مع الجمعيات المهنية الأخرى.

2.2. أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية: حيث تلعب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية

(SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية دورا كبيرا في إصدار المبادئ والمعايير المحاسبية الملزمة للشركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنيويورك، هذا إضافة إلى التزام هذه الشركات بتقديم القوائم المالية السنوية والدورية إلى هيئة تنظيم سوق الأوراق المالية لمراجعتها والتأكد من التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة، وبالمقابل تقوم الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بالانجلترا بدور مماثل في الإشراف والرقابة على القوائم المالية للشركات المساهمة التي تتداول أسهمها في سوق لندن للأوراق المالية (ISE).

3.2. النظام الاقتصادي القائم: ويبدو النظام الاقتصادي القائم على القوائم المالية في الدول الصناعية

الغربية، حيث يتم الاعتماد على النظام المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاقتصادية من المستثمرين والدائنين وغيرهم. بينما يقوم النظام المحاسبي في الدول ذات الاقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية للمسؤولين عن برامج التنمية وخطتها لإعداد الإحصائيات اللازمة للتخطيط على المستوى القومي.

4.2. التضخم وارتفاع الأسعار: حيث أدى انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثير من بلدان العالم،

وخاصة في البرازيل والأرجنتين إلى إعادة النظر في التقارير المالية للشركات المساهمة في هذه البلاد وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الانخفاض المستمر في قيمة العملة.

هذا وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي رقم (29) عام 1989 والمعاد

صياغته عام 1994 والذي يعالج التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

5.2. أثر تدخل الدولة: تقوم الدولة بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي، والقوائم

المالية والمعلومات المالية التي يوفرها للمستفيدين منها. هذا في مختلف الأجهزة سواء الضريبية أو الرقابة المالية التي تتولى مراجعة إيرادات الدولة ومصروفها ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تساهم فيها الدولة أو تضمن لها حدا أدنى من الأرباح والتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية السليمة.

ويمكن الحديث عن عوامل أخرى تؤثر على الهدف من التقارير المالية، مثل درجة كفاءة السوق المالية والضوابط القانونية والتشريعية المعمول بها في الدول، والتي تنظم عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

3. الغرض من إطار إعداد وعرض القوائم المالية

يقوم إطار إعداد وعرض القوائم المالية بوصف المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية التي تعد لأغراض الاستخدام العام، وبذلك فهو يؤدي مجموعة من الأغراض التي ترتبط بالمعايير الدولية وهي:¹

- يقوم بدور الدليل الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عملية إصدار معايير جديدة، والتي يجب أن تستخدم ذات المفاهيم والأسس التي تضمنها الإطار مثل عناصر القوائم المالية والفرضيات المحاسبية والصفات النوعية دون الخروج عليها أو الإتيان بما يتعارض معها كالتعاريف مثلا وكذلك عند قيامه بإجراءات تعديلات على المعايير الموجودة؛

- يقوم بدور المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في المعايير المحاسبية الدولية أو التفسيرات المتعلقة بها، حيث تتصف المعايير بخصوصية الطرح حسب موضوع المعيار، ولا يمكن التطرق إلى كافة المفاهيم المحاسبية المعمول بها في كل معيار، حيث أن تكرار ذلك يعتبر غير ذي جدوى، وبدلاً من ذلك يتم الرجوع إليها في الإطار؛

- وفي حالة عدم وجود معيار أو تفسير يتعلق بعملية معينة بحد ذاتها، فيجب على إدارة المؤسسة أن تُفعل من اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض، بما ينسجم مع الإطار المفاهيمي للمجلس، تؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة وموثوقة؛

- مساعدة المستخدمين الخارجيين في فهم القوائم المالية وأسس إعدادها، إضافة إلى تكوين صورة واضحة عن مدى تمثيل القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات فيها سواء من قبل المستخدمين المباشرين كالمستثمرين والمقرضين أو من قبل المستخدمين غير المباشرين كالمحللين الماليين والجهات التدقيقية والرقابية؛

- مساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير معاييرها الوطنية؛

- تزويد الجهات الواضعة للمعايير الوطنية كالمنظمات المهنية مثل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) وغيرها من المنظمات، إضافة إلى الحكومات المحلية التي تسعى لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال التشريعات المحلية، بالمفاهيم المحاسبية العامة المقبولة لدى

¹ - خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص ص 40 - 41.

مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حتى يمكن الوقوف على الأسس التي عليها عملية إعداد القوائم المالية .

وحاليا يوجد مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) حول وضع إطار مفاهيمي مشترك بينهما، بما يكفل مستقبلاً جسر الفجوة بين المعايير التي يتم وضعها من قبلهما في كيفية المعالجة والعرض ومتطلبات الإفصاح، الأمر الذي يكفل في النهاية قابلية المقارنة بين القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية .

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية

1. مكونات القوائم المالية

تتكون القوائم المالية من العناصر التالية:

- قائمة المركز المالي (الميزانية)؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- الملاحظات.

1.1. قائمة المركز المالي (الميزانية)

تعتبر هذه القائمة الصورة الفوتوغرافية للحالة المالية للمنشأة فهي قائمة تتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في تاريخ معين¹.

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات

التالية:²

- كشف المركز المالي للمنشأة عند تاريخ إعداد الميزانية حيث تبين ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات؛

- تقييم مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها؛

¹ - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، 2005، ص 117.

² - خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 113 - 114.

- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، بواسطة نسب التداول والسيولة؛

- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات على حقوق الملكية؛

- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها؛

- تساعد على القيام بعمليات التحليل المالي؛

- تبيين مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛

- تعطي صورة للمنشأة على استمراريتها، أو أن ميزانيتها أعدت على أساس التصفية؛

- معرفة سياسات الشركة اتجاه استثماراتها المالية.

2.1. قائمة الدخل

يطلق على هذه القائمة عدة أسماء مختلفة فجانبا قائمة الدخل هناك من يطلق عليها اسم قائمة المكاسب أو قائمة التشغيل. وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر خلال فترة مالية معينة¹.

تعتبر قائمة الدخل من القوائم التي بدأ ينظر إليها باهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي، إذ تقوم بتحقيق الميزات التالية:²

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة؛

- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل؛

- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛

- معرفة ربحية السهم الواحد؛

- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك؛

- تحديد أسعار الأسهم من خلال معرفة نتيجة قائمة الدخل؛

- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها؛

- احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

3.1. قائمة التغيرات في حقوق الملكية³

¹ - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سابق، ص 121.

² - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 120 - 121.

³ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 126.

يشترط المعيار المحاسبي الدولي IAS1 على المنشأة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، إذ تحقق هذه القائمة الميزات التالية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفاصيل أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

4.1. قائمة التدفقات النقدية

هي قائمة تبين التغيرات التي حصلت على النقدية خلال الفترة المحاسبية، وذلك من خلال أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمنشأة في تاريخ معين¹. إذ تحقق هذه القائمة الميزات التالية:²

- معرفة المركز النقدي للمنشأة؛
- معرفة قدرة المنشأة على تسديد التزاماتها من خلال السيولة المتوفرة؛
- التفرقة بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية؛
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل؛
- التعرف على النقدية الغير المتاحة للاستخدام في المنشأة؛
- مقارنة المراكز النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة؛
- التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها.

5.1. الملاحظات

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهم هذه القوائم، وبدون وجود هذه الملاحظات تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية. ويمكن عرض

¹ - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 290.

² - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 129.

هذه الملاحظات بأحد الأساليب التالية: التفسيرات بين الأقواس ، الملاحظات الهامشية، الجداول الإضافية، الحسابات الطبيعية المتعارضة، حسابات التقييم، السياسات المحاسبية¹.

2. معيار المحاسبة الدولي الأول (IAS1) عرض البيانات المالية

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي 1 « عرض البيانات المالية» من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر 1997 وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 1 « الإفصاح عن السياسات المحاسبية » الذي تم المصادقة عليه في عام 1974 ومعيار المحاسبة الدولي 5 "المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية " الذي تم المصادقة عليه في عام 1977 ومعيار المحاسبة الدولي 13 "عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة " الذي تم المصادقة عليه في عام 1979. وفي أبريل 2001 قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير حتى يتم تعديلها أو سحبها. وأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 2003 معيار المحاسبة الدولي 1 بعد تعديله. ومنذ 2003 أصدر المجلس تعديلا واحداً في أوت 2005².

1.2. الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار إلى معرفة أسس عرض القوائم المالية للأغراض العامة وذلك لضمان قابليتها للمقارنة مع القوائم المالية المتعلقة بالمنشأة في الفترات السابقة وكذلك القوائم المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف فإن هذا المعيار يحدد الاعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بمكوناتها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية، أما الاعتراف والتسجيل للعمليات والأحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها، يتم تناولها في معايير أخرى³.

2.2. إطار المعيار

يطبق هذا المعيار على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة وفق قواعد وقوانين مجلس معايير المحاسبة الدولية الموحدة، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي يتوقع أن تلبى احتياجات المستعمل والمستخدمين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع رغبتهم واحتياجاتهم الخاصة⁴.

¹ -خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 143 .

² - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزالة ، عمان، الأردن، ص 879.

³ - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سابق، ص 224.

⁴ - هيني فان جريوننج، مرجع سابق، ص 25.

3.2 الاعتبارات العامة المتعلقة بالقوائم المالية

أ- العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات والأحداث الأخرى على حساب المنشأة ذات العلاقة.

ويتطلب المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة التي تلتزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية بالنص على ذلك الالتزام صراحة وبدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل المدقق في رأيه عن القوائم المالية.

لا يتم تصحيح المعاملات المحاسبية غير المناسبة سواء بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو التفسيرات¹.

ب- فرضية استمرارية المنشأة: عند أعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة، ويجب على المنشأة إعداد البيانات المالية على أساس استمرارية المؤسسة ما لم تكن لدى الإدارة نية التصفية أو التوقف عن المتاجرة، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم التأكد يجب الإفصاح عن هذه الحالات، وعندما لا تقوم المنشأة بإعداد البيانات المالية على أساس استمرارية المؤسسة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة².

ج- أساس الاستحقاق المحاسبي: يجب على المنشأة المستمرة إعداد قوائمها المالية باستثناء ما يتعلق بالتدفقات النقدية المستعملة على أساس الاستحقاق المحاسبي.

د- المادية و التجمع: يجب على المنشأة عرض كل بند مادي بشكل منفصل في القوائم المالية، ويجب تجميع البنود غير الجوهرية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة³.

هـ- الثبات في العرض: يتوجب على المؤسسة الثبات في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية. ويمكن الخروج عن الثبات في احد الحالتين:

- عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمؤسسة؛

- عند حدوث تغيير في احد معايير المحاسبة الدولية⁴.

1 - خالد جمال الجعرات ، مرجع سابق، ص 98

2 - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008 ، مرجع سابق، ص 891.

3 - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سابق، ص 231- 232.

4 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 25.

و- **المقاصة:** على المنشأة عدم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصاريف إلا إذا كانت مسموح به من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ز- **المعلومات المقارنة:** يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بكل المبالغ أو القيم التي تتضمن القوائم المالية ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بخلاف ذلك¹.

4.2. الإفصاحات المتممة للقوائم المالية

يجب أن تشمل الإفصاحات المتممة للقوائم المالية ما يلي:²

- تقديم معلومات حول الأساس الذي يتم على ضوءه إعداد القوائم المالية وكذلك حول السياسة المالية المتبعة؛

- عرض أي معلومات تتطلبها معايير التقارير المالية؛

- توفير معلومات إضافية خاصة تلك التي لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية؛

- يقترح المعيار المحاسبي الدولي الأول بأن تقدّم ملاحظات حسب الترتيب الموالي:

* عرض بالامتنال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

* ملخص لأهم السياسات المحاسبية المتبعة مثل: أسس القياس أو الأسس المتبعة لإعداد القوائم المالية؛

* السياسات المحاسبية الأخرى المستعملة بقصد المساعدة في فهم القوائم المالية؛

* إفصاحات أخرى تتضمن الالتزامات الاحتمالية والارتباطات التعاقدية الأخرى غير المدرجة بالقوائم

المالية؛

* الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية.

3. معيار المحاسبة الدولي السابع (IAS7) بيان التدفق النقدي

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي 7 "بيانات التدفق النقدي" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في

ديسمبر 1992.

وقد حلّ هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 7 "بيان التغيرات في المركز المالي" الصادر في

أكتوبر 1977.

¹ - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008، مرجع سابق، ص ص 892 - 893.

² - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008، مرجع سابق، ص ص 907 - 908.

1.3. الهدف من المعيار

الهدف من هذا المعيار هو الالتزام بتوفير المعلومات حول التغييرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية¹.

2.3. نطاق المعيار

يركز هذا المعيار على إعداد قائمة التدفقات النقدية، فقد أصبحت جميع المنشآت مطالبة بتقديم قائمة التدفقات النقدية كأحد التقارير المالية الإلزامية عن الفترة المحاسبية².

3.3. التعريف بالمصطلحات³

- **النقدية:** وتشمل النقدية والودائع تحت الطلب.
- **النقد المعادل:** وهي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحويل إلى مبالغ معلومة من النقد.
- **التدفقات النقدية:** وهي عبارة عن التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.
- **النشاطات التشغيلية:** وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد للمؤسسة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.
- **النشاطات الاستثمارية:** وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
- **النشاطات التمويلية:** وهي النشاطات التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة.

¹ - محمد أبو نصار ، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 95.

² - هيني فان جريو ننج، مرجع سابق، ص 53.

³ - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008، مرجع سابق، ص 995.

4.3. العرض والإفصاح

يتم إظهار البنود التالية على أساس إجمالي في علاقتها بالشراء أو البيع أو وحدات الأعمال:¹

- إجمالي الشراء؛

- مقدار النقدية أو ما في حكمها عند الشراء؛

- مقدار الأصول أو الخصوم بخلاف النقدية وما في حكمها عند الاستحواذ.

يتم الإفصاح عن البنود التالية :

- النقدية وما في حكمها في قائمة التدفقات النقدية والتسويات مع البنود المعادلة لها في الميزانية؛

- تفاصيل عن العمليات غير النقدية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل؛

- مقدار النقدية وما في حكمها التي لا تكون متاحة للاستخدام بواسطة المجموعة؛

- مقدار تسهيلات القروض غير المسحوبة والمتاحة لأنشطة التشغيل في المستقبل وتسوية الارتباطات

الرأس مالية؛

- المبلغ الكلي للتدفقات النقدية لكل قسم من أقسام التشغيل، الاستثمار، التمويل بالنسبة لنصيبه في

المشروعة المشتركة؛

- التمييز بين التدفقات النقدية المعبرة عن الزيادة في القدرة التشغيلية وتلك المعبرة عن المحافظة

عليها.

المطلب الثالث: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

لقد حدد النص القانوني الجزائري مصطلح الكشوف المالية، حتى وإن كان المصطلح لا يؤدي المعنى

الكامل، ومن الأفضل استعمال مصطلح القوائم المالية.

1. خصائص إعداد الكشوف المالية

- تعد الكشوف المالية من طرف الكيان سنويا على الأقل؛

- كل كيان عدا الكيانات الصغيرة ملزم بإعداد الكشوف المالية التالية: الميزانية، حسابات النتائج،

جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة؛

- يجب أن تعرض الكشوف المالية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته

المالية بصفة وافية؛

¹ - هيني فان جريوننج، مرجع سابق، ص 55.

- يجب أن تحتوي الكشوف المالية مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن معاملات الكيان و آثار الأحداث المتعلقة بنشاطه؛

تعد الكشوف المالية في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية وتضبط هذه الكشوف تحت مسؤولية المسيرين؛

- تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية؛

- توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وعندما يصبح من غير الممكن إجراء هذه المقارنة بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، وإذا كان من غير الممكن إجراء المقارنة فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العديدة للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة؛

- مدة السنة المالية المحاسبية 12 شهرا، ويمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

2. تعريف الكشوف المالية¹

لإعداد وتقديم الكشوف المالية يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار الإطار التصوري لنظام المحاسبة، هذه الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية. تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان. ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية من تاريخ إقفال السنة المالية. ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان.

يتم إظهار معلومات على الكشوف المالية بطريقة دقيقة تتمثل هذه المعلومات فيما يلي:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛

- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية، أو حسابات مدمجة؛ أو حسابات مركبة)؛

- تاريخ الإقفال؛

- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان وهي:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 19/03/2009، مرجع سابق، المادة 210، الفقرتين 2، 3.

- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

3. عرض الكشوف المالية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد 4 قوائم وملحق.

1.3. الميزانية¹

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة. تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلين منفصلين عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، وينبغي أن تحتوي الميزانية على العناصر التالية:

أ- في الأصول :²

- التثبيات المعنوية؛
- التثبيات العينية؛
- الإهلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبته مسبقا)؛
- خزينة الأموال الايجابية ومعدلات الخزينة الايجابية.

ب - في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛

¹ - شعيب شنوف، ج1، مرجع سابق، ص 77.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 220، الفقرة 1.

- الموردون والدائنون الآخرون؛
 - خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
 - المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً)؛
 - خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.
- ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا، تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم مزامنة أو على أساس واضح. هكذا تتم المقاصة بين الأصول والخصوم والرصيد الصافي يقدم في الميزانية¹.

2.3. حساب النتائج²

- هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.
- المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالاتي:
- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
 - منتجات الأنشطة العادية؛
 - المنتجات المالية والأعباء المالية؛
 - أعباء المستخدمين؛
 - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
 - المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية؛
 - المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية نتيجة الأنشطة العادية؛
 - العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
 - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
 - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.
- تتم المقاصة بين عناصر المنتجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج:
- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل المقاصة؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 220، الفقرة 5.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 230، الفقرة 1، 2، 7.

- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة؛
- إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها.

3.3. جدول سيولة الخزينة¹

يتضمن التغييرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج. والهدف من هذا الجدول هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب

منشئها (مصدرها) وهي:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية (التشغيلية)؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل؛
- تدفقات نقدية ناتجة من فوائد حصص أسهم.

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة التشغيلية إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

أ- الطريقة المباشرة تتمثل في:

- تقديم العناوين الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (زبائن، موردين،) قصد إبراز تدفق

مالي صاف؛

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

ب- الطريقة الغير المباشرة تتمثل في: تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة؛
- التغييرات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل وتقدم هذه التدفقات كلا على حدى.

4.3. جدول تغير الأموال الخاصة²

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل

منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 240، الفقرتين 1، 3.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 250، الفقرة 1.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي :

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

5.3. ملحق الكشوف المالية¹

- الملحق هو وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية. وهو يوفر التغيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما اقتضت الحاجة لذلك المعلومات التي تفيد قارئ الحسابات.
- يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط التالية:
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛
 - مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة. وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
 - المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء؛
 - المعلومات ذات الطابع العام.

المبحث الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

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.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 260، الفقرة 1.

المطلب الأول: المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي

1. إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات¹

يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما :

- يكون من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية؛
- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

تدرج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عند توفر الشروط التالية:

- أن يكون الكيان قد حوّل إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
- أن لا يتدخل الكيان لا في التسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من المحتمل إنشاء منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل

صادق

تحول الاحتياطات إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها.

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

2. القواعد العامة للتقييم²

يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية.

وترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه

يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)؛

- قيمة الإنجاز؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 111، الفقرة 1، 2، 4، 6.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 112، الفقرة 1- 10.

- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛

- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛

- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً؛

- تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة الحقيقية إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبية الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة؛

- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

تكلفة شراء أصل يساوي سعر الشراء مطروحاً منه قيمة التنزيلات والتخفيضات التجارية مع إضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الغير قابلة للاسترجاع، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام، إذ تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين مصاريف مباشرة، تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة.

تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافاً إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقياً بالسلعة أو الخدمة المنتجة.

في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتحص 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 مطروحاً 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 وإدراج العيب في الحسابات.

يقوم الكيان كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجوداً، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما تناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة.

المطلب الثاني: القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة

1. التثبيتات المادية والمعنوية

أ- التثبيت العيني (المادي) هو أصل يحوزه الكيان من أجل استخدامه في الإنتاج أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية، ويتوقع أن يستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن أمثلتها الأراضي، المباني، الآلات...

ب- التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي، مراقب من طرف الكيان ويستعمله في أنشطته العادية، ومنها العلامات التجارية، المحلات التجارية المكتسبة والبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجهة للاستغلال التجاري.

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

أما تكلفة التثبيتات الذي أنتجه الكيان بنفسه فيتكون 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 إلزامياً على المؤسسة.

تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيات المادية أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل على شكل تثبيات وتضاف إلى قيمة الأصل¹.

1.1. إهلاك الأصول الثابتة

الإهلاك 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 أنتجه الكيان بنفسه. حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهلاك على مدة منفعة. مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعة إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.

إن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج، الإهلاك المتزايد. هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الإهلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن القديرات السابقة فيجب تعديل مخصصات الإهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

تعالج الأراضي والمباني كلا على حدة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للإهلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصول غير قابلة للإهلاك.

يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما. وفي حالة حصول الإهلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية².

2.1. حالة عقارات التوظيف

عقار التوظيف هو أرض أو مبنى أو الاثنين معا تم الحصول عليه بهدف توظيف مالي من طرف الكيان، أي تأجيريه مقابل مدا خيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد. فهو غير موجه للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي. وبعد إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيم وإما على أساس قيمتها الحقيقية.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 1، 2، 6.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 7، 8، 13.

يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها¹.

3.1. حالة الأصل البيولوجي

يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته الحقيقية مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للأصل البيولوجي (منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع) ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها².

4.1. المعالجة البديلة المسموح بها في تسجيل وتقييم التثبيتات المادية

بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول المادية والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولى. يرخص للكيان بطريقة أخرى للتقييم وهي المبلغ المعاد تقييمه. أي القيمة الحقيقية للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة³.

ويعتمد إجراء إعادة التقييم على التغيرات في القيمة الحقيقية للأصل موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة الحقيقية للأصل المعاد تقييمه اختلافا جوهريا عن قيمته المحاسبية، فإن إجراء إعادة التقييم يصبح أمرا ضروريا.

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تقيد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقدير، على أن تسجل إعادة التقييم الايجابية كإيرادات إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء. أما إعادة التقييم السلبية (خسارة في القيمة) فإنها تنسب إلى فارق إعادة التقييم لنفس الأصل المسجل ضمن الأموال الخاصة سابقا ويقيد فارق إعادة التقييم السلبية الصافي كعبء من الأعباء⁴.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 121، الفقرتين 16، 18.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 19.

³ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 20.

⁴ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS ، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، ص ص 98 - 99.

2. الأصول المالية الغير جارية

تسجل الأصول المالية التي يملكها الكيان من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛

- السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛

- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛

- القروض والحقوق التي أصدرها الكيان والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين،

بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك.

تقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها بعرض

التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة.

تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن القرض الوحيد وهو التنازل

عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة الحقيقية¹.

3. المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

تمثل المخزونات أصولا يملكها الكيان 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 المقتضات 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 إنجازها الصافية.

وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا (fifo) أو

وإما بمتوسط كلفة شرائها وإنتاجها المرجحة.

¹ الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 122، الفقرة 1.

بالنسبة للمنتوجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولى وفي نهاية كل دورة بقيمتها الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وتثبت الخسارة أو الربح الناتج عن تغير القيمة الحقيقية للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها¹.

4. الإعانات المالية

الإعانات المالية هي عملية تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة مع امتثاله لبعض الشروط.

تدرج الإعانات كإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات إذا كانت موجهة لتدعيم تكلفة مرتبطة بها، وإذا كانت تخص أصول قابلة للإهلاك تدرج كإيرادات حسب تناسب الإهلاك. أما الإعانات التي تتعلق بأصول غير قابلة للإهلاك توزع على المدة التي تكون فيها غير قابلة للبيع. وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية البيع، فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب الطريقة الخطية.

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية ضمن حساب النتائج إلا إذا توفر ضمان معقول بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، وأن هذه الإعانات سيتم استلامها².

5. مؤونات المخاطر والأعباء

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون مبلغها غير مؤكد. وتدرج في الحسابات عندما يكون لكيان التزام قانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضي. أو عندما يكون من المحتمل خروج موارد يكون أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام، أو عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى سقوط الالتزام المعنى³.

6. القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 123، الفقرتين 1، 7.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 124، الفقرتين 1، 5.

³ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 125، الفقرتين 1، 3.

تنشر التكاليف الملحقمة المترتبة للحصول على قرض من القروض وعلوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض وتضاف إلى تكاليف القرض:

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض؛
- إهلاك علوات الإصدار أو عمليات التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك تكاليف تنفيذ القروض؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي؛
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية¹.

7. تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعاً لانقضاء الزمن وتلحق بالنسبة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها.

تدرج في الحسابات العمليات التي تم من أجلها الحصول على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. يدرج في الحسابات الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعمليات التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح كأعباء مالية في حسابات المشتري وكمنتجات (إيرادات) مالية في حسابات البائع².

المطلب الثالث: طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخصوصية

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى طرق معالجة بعض العمليات الخصوصية حيث خصص لها معالجة أكثر واقعية ووضوح على عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي لم يتعرض لكيفية تسجيل وتقييم العديد من العمليات مثل امتياز المرفق العمومي، العقود طويلة الأجل، الأصول المحازة عن طريق عقود الإيجار التمويلي، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية ... الخ.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 126، الفقرتين 1، 2.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 127، الفقرة 1.

1. العمليات المنجزة بصورة مشتركة

1.1. عمليات شركات المساهمة

العمليات التي تتم بصورة مشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة. ويتم تسجيل العمليات لدى كل شريك من الشركاء المساهمين على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمون.

عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونياً من طرف الغير، تكون أعباء وإيرادات العمليات المنجزة بصورة مشتركة منظمة في أعباء وإيرادات هذا المسير، في حين يقتصر كل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل إيرادات وأعباء.

أما عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو عدة أصول فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يسجل زيادة على حصته ضمن الإيرادات والأعباء قسطاً من الأصول والخصوم. وعندما تنجز العمليات المشتركة في إطار مؤسسة منفصلة يحوز فيها كل من المشاركين مساهمته، فيسجل كل واحد من المشاركين القسط الذي يعود إليه من الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء، والإيرادات وتدفقات الخزينة للمؤسسة المشتركة¹.

2.1. امتياز المرفق العمومي

في إطار امتياز المرفق العمومي فإن الأصول الموضوعة للتنازل تسجل في أصول ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز، يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الإهلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد².

3.1. العمليات المنجزة لأجل الغير

تسجل العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل في حساب أطراف أخرى، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج إلا الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.

تسجل العمليات التي يُعالجها الكيان لحساب الغير باسمها حسب نوعها ضمن أعباء الكيان وإيراداته.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 131، الفقرتين 1، 4.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 131، الفقرتين 5، 6.

2. الحسابات المدمجة

تهدف الحسابات المدمجة (المجمعة) إلى تقديم الممتلكات والوضع المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة الكيانات، كما لو كان كيان واحد.

كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، مجبر على إعداد كشوف مالية مدمجة كل سنة.

يقوم كيان بمراقبة كيان آخر في الحالات التالية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛

- امتلاك سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري الكيان الآخر؛

- امتلاك سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان؛

- امتلاك سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.¹

3. العقود طويلة الأجل

يتضمن عقد طويل الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود بناء؛

- عقود إصلاح حالة أصول؛

- عقود تقديم خدمات.

تسجل الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب نسبة إنجاز العملية. وفي حالة عدم تقدير نسبة التقدم (الإنجاز) فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط إلا يسجل كمنتجات إلا المبالغ التي تعادل مبلغ الأعباء التي يكون تحصيلها محتملاً.²

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 132، الفقرة 1، 2، 5.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 133، الفقرة 1-3.

4. الضرائب المؤجلة

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الضريبة كعبء في النتيجة لعمليات السنة المالية وحدها. إذ تعتبر الضريبة المؤجلة ضريبة على الأرباح سيتم دفعها لخصم ضريبي مؤجل، أو قابلة للاسترجاع (أصل ضريبي مؤجل) خلال السنوات المالية المستقبلية، وتنشأ الضرائب المؤجلة عن:

- الفروق الزمنية بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبئ ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة؛

- العجز الجبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
- التعديلات وعمليات الحذف أو إعادة معالجة تتم في إطار إعداد القوائم المالية المدمجة¹.

5. عقد الإيجار - تمويل

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل سلسلة دفعات، ويمكن التمييز بين:

أ- **عقد الإيجار التمويلي:** هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر ومنافع الأصل إلى المستأجر، مع إمكانية تحويل ملكيته أو عدم تحويلها عند انتهاء مدة العقد.

ب- **عقد الإيجار البسيط:** يعني عقد الإيجار البسيط كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صياغته. والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل تتمثل فيما يلي:

- تحويل ملكية الأصل إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة عقد الخيار؛
- مدة التأجير تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية؛

- القيمة المستحدثة للتدفقات الدنيا يجب أن تكون متوافقة تقريبا مع القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 134، الفقرتين 1، 2.

- الأصول المستأجرة لا يستعملها إلا المستأجر دون أن يُدخل عليها تعديلات كبيرة.
عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل.

تتم محاسبة عقد الإيجار التمويلي كما يلي:

- **عند المستأجر:** يدرج الملك المؤجر ضمن الأصول الثابتة بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحيئة (المنفعة) للمدفوعات الدنيا في عقد الإيجار، وتسجل التزامات دفع الإيجار في حسابات الخصوم.

- **عند المؤجر:** يسجل الأصل بقيمته الحقيقية ضمن الحقوق في الميزانية.

يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيات. وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعتبر المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلياً على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية¹.

6. الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للعاملين لديه سواء كانوا في وضعية خدمة أو ضمن الأعباء، هذا في مقابل قيام العمال بالعمل المقرر منهم مقابل تلك المنافع أو بمجرد أن الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة.

يتم في كل عملية إقفال حسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد والتعويضات، أو منافع ممنوحة لأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة².

7. العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة أي سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق).

يتم تسجيل الفوارق الناتجة عن تقلبات سعر الصرف ضمن الأعباء المالية في حالة الخسارة، وضمن الإيرادات المالية في حالة الربح.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 135، الفقرتين 1، 2.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 136، الفقرتين 1، 2.

إذا كانت العملية معالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف الكيان بعملية مماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف وتدعى عملية تغطية الصرف، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول بالتغطية، وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وتصحح الحسابات المعنية في الميزانية تبعا لذلك¹.

8. تغيير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

يكون هناك تغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت مبنية على معلومات جديدة أو تسمح بالحصول على معلومات موثوق فيها، وتخص هذه التغييرات السنة المالية الجارية أو السنوات المالية اللاحقة إذا كانت تخصها أيضا.

يخص تغيير الطرق المحاسبية تغيير المبادئ، الأسس، الاتفاقيات، القواعد والتطبيقات الخاصة المطبقة في المؤسسة بهدف إنشاء وتقديم الكشوف المالية.

لا يتم تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو يسمح بتحسين نوعا ما في عملية تقديم الكشوف المالية.

يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها².

9. المحاسبية المطبقة على الكيانات الصغيرة

تخضع الكيانات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال، وعدد المستخدمين، والنشاط المحددة من طرف وزارة المالية، لمحاسبة تعرف بمحاسبة الخزينة، ومحاسبة الخزينة هذه تركز على إعداد دفتر خزينة يبرز التدفق الصافي للأموال (إيرادات أو خسائر صافية).

الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل (الإيراد) أو الدفع (الإنفاق). القيمة المقنعة لأي محاسبة خزينة تفترض توفر الشروط التالية:

- المسك المنتظم لدفاتر الخزينة؛
- حفظ الوثائق الثبوتية الرئيسية (الفواتير، أشرطة الصناديق، بيانات البنوك ...) وتؤرخ وتصنف وترقم هذه الوثائق الثبوتية الداخلية والخارجية للكيان³.

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 137، الفقرة 1، 3، 5.

² - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 138، الفقرة 1، 2، 4.

³ - الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009 ، مرجع سابق، المادة 139، الفقرة 1، 3، 4.

المبحث الثالث: الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

إن المعايير المحاسبية الدولية التي تشكل القاعدة التي يستند عليها النظام المحاسبي المالي، قد خصصت المعيار الدولي الأول لإعداد التقارير المالية إلى القواعد والطرق الواجب إتباعها بمناسبة التبنى الأول لهذه المعايير، وذلك بهدف ضمان مبدأ قابلية مقارنة القوائم المالية ومصداقيتها، إلا أن احترام هذا المبدأ يلاقي صعوبة كبيرة وخاصة في السنة الأولى من تطبيق هذه المعايير.

ولا شك أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يطرح الكثير من التساؤلات والانشغالات لدى معدي القوائم المالية، لذلك فمن الطبيعي أن يكون الهاجس والانشغال الكبير الذي يشغل بال المهنيين المحاسبين في الجزائر هو كيفية ضمان الانتقال من المخطط المحاسبي المالي في أحسن الظروف الممكنة.

المطلب الأول: المقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية

سنحاول القيام بعملية المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي في الجزائر، إذا كان اختيار معايير المحاسبة الدولية ضرورية شبه حتمية تملئها الظروف الدولية الراهنة. كم هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية

معايير المحاسبة الدولية	المخطط المحاسبي الوطني	معايير المحاسبة الدولية	
خلق إطار محاسبي يتضمن القواعد والمبادئ ومكنيزات تطبيق وسير الحسابات كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم.	لا يوجد إطار تصوري .	تهدف إلى التنسيق، والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية.	الإطار المحاسبي
تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جداول ملحقة.	يتضمن الميزانية، حسابات النتائج، جداول ملحقة.	تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جداول ملحقة لها علاقة بالعناصر السابقة.	تقييم القوائم
تقييم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة.	تقييم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة.	حسب المعيار المحاسبي رقم 37 تقييم حسب تكلفة اقتناءها أو تكلفة إنتاجها.	القيم الثابتة المادية
لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقا لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.	لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقا لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.	تعالج ب: 1- أن تكون في فائدة المؤسسة. 2- أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد.	الإيرادات
يقدم بنفس الكيفية التي يعرض بها حسب المعايير المحاسبية الدولية.	لا يوجد جدول تدفقات الخزينة .	يقدم مدخلات ومخرجات الخزينة أي السيولة أو ما يعادلها.	تقديم جدول تدفقات الخزينة

تسجل في عناصر الميزانية ويعالج بنفس الكيفية مع المعايير المحاسبية الدولية.	لا توجد أحكام ومبادئ محاسبية.	تسجل في عناصر أصول الميزانية وفي عناصر الخصوم بالنسبة للالتزامات الإيجار المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية.	عقود الإيجار "التمويل"
تحول تكاليف البحث إلى حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية، أما تكاليف التطوير، تبقى ضمن الأصول لمنافع اقتصادية مستقبلية.	تسجل تكاليف البحث والتطوير ضمن عناصر الأصول.	تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية.	تكاليف البحث والتطوير

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة ب: شعيب شنوف، ج1، مرجع سابق و شعيب شنوف، ج2، مرجع سابق و الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 25 / 03 / 2009.

المطلب الثاني: المراحل الواجب إتباعها للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

لابد على المؤسسات القيام بتغيير جذري على نظامها المحاسبي، عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لأنه يحتوي على مبادئ غير مطبقة في ممارستنا المحاسبية، والقيام بالتحضيرات اللازمة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بكل ما يحتويه من قواعد وإجراءات.

مع الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات التالية:¹

1. وضع لجنة قيادة

كما كان عليه الحال في معظم البلدان التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية، حيث قامت المؤسسات الكبرى بتعيين لجان قيادية تشرف على عملية الانتقال نحو المرجع المحاسبي الجديد وتضمن التوافق والانسجام الضروريين على مستوى المؤسسة ككل، من الضروري كذلك أن تقوم المؤسسات الوطنية بتعيين لجان قيادية تشرف على العمليات الأولى لوضع النظام المحاسبي الجديد، وتكون مهمتها القيام بتشخيص عام حول التأثيرات التنظيمية الناجمة عن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى إعداد مخطط نشاط،

¹ - بوعلام صالح، مرجع سابق، ص ص 131 - 133.

حيث تتكون هذه اللجان أساساً من كبار المسؤولين في المؤسسة والذين يمثلون حلقة الوصل بين المحيط الخارجي والنظام الداخلي للمؤسسة. كما تشرف هذه اللجنة على تطوير الاتصالات المعلوماتية للمؤسسة.

2. تحيين الإجراءات التسييرية والمحاسبية

هذه الخطوة قد تكون صعبة نوعاً ما لأنها تقيس أو تحدد نوعية دفتر الأعباء، حيث يجب التأكد الجيد من هذه العملية لأنها مفيدة وضرورية للمؤسسة.

كما يجب التركيز على هذه المرحلة لأنها سوف تحدد مستوى الثقة والتكامل مع الأشخاص المسؤولين عن المشروع من جهة، ومن جهة أخرى فإنها تسمح برفع الإجراءات المتحصل عليها من الناحية العملية وليس عن طريق الإجراءات الداخلية المكتوبة.

3. تكوين أعضاء لجنة قيادة المشروع

يجب تزويد أعضاء لجنة قيادة المشروع بجميع المعلومات التي تكون مفيدة وضرورية عند انطلاق العمل، كما يجب أن يكون الأعضاء على علم بجميع مستويات التطورات التي تطرأ على المؤسسة. كما أن تكوين أعضاء لجنة القيادة سيسمح لهذه اللجنة بتقديم الأداء المنتظر منها لكونها تحصلت على جميع المعلومات التي تساعد في القيام بمهامها.

4. تعريف الطرق المحاسبية الحالية والمستقبلية

تتم هذه الخطوة بعد إعداد دفتر الأعباء وبدء العمل وإتمام الإطار العملي للسماح بانسجام العناصر المحاسبية (أرقام الحسابات، محتوى الأرصدة، الإجراءات...) المرتبطة مع المخطط المحاسبي الوطني من جهة ومن جهة أخرى مرتبطة مع المرجع الجديد. هذه الخطوة لا تقتصر على أعضاء اللجنة المذكورة فقط ولكن على كل المتعاملين مع المحاسبة في المؤسسة.

5. تعاريف تنظيمية مسبقة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

- وضع إستراتيجية واضحة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي (الإجراءات، أسماء الحسابات، البرامج).

- تحديث برامج الإعلام الآلي (كمرحلة أولى يتم الاحتفاظ بالبرامج الحالية وتكييفها مع النظام المحاسبي الجديد) وتعتبر هذه العملية مهمة جداً وذلك قصد موائمتها مع التغيرات المهمة التي أحدثتها قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي الجديدة.

- تنفيذ الإجراءات الجديدة (إنجاز منهج تعليمي وتنظيمي بطريقة تسمح لأصحاب المصلحة المعنيين من تحمل مسؤولياتهم).

- إعداد محاسبة يدوية (لهذا العمل يتطلب التحام جميع المحاسبين كل حسب مسؤوليته).

- عند القيام بأول عرض للقوائم المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي يتم تقديم جميع المعلومات الخاصة الناتجة عن التسوية السابقة.

6. تكلفة الانطلاق

قيمة التكاليف تكون حسب طبيعة المؤسسة وخياراتها المحاسبية وأنظمة المعلومات المعمول بها، ويمكن أن تتكون عناصر التكلفة من:

- تكلفة امتلاك المعايير المحاسبية الجديدة المطبقة في النظام المحاسبي المالي (مثل مصاريف التكوين...)

- تكلفة إعداد القوائم المالية حسب المعايير الدولية للمحاسبة عند أول تطبيق لها.

- تكلفة الاتصال المتعلقة بالدورة السابقة.

قد يكون من السهل على المؤسسة تحديد التكاليف التي تحملتها من أجل وضع وتطبيق النظام المحاسبي المالي، في حين أن الفوائد المنتظر والمتوقع جنيها من ذلك قد لا يتم إدراكها بسرعة، الشيء الذي قد يحط من عزيمة البعض، إلا أنه من المؤكد أن لهذا النظام آثار إيجابية ستظهر على المدى المتوسط والبعيد، ستكون في صالح المؤسسات الخاضعة له وفي صالح المهنة المحاسبية والمالية ببلادنا.

ويمكن تلخيص مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل البياني رقم (02): مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي



المصدر: بوعلام صالح، مرجع سابق، ص134.

المطلب الثالث: قواعد وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

خصص القانون 07-11 الفصل السادس منه إلى تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية، ونص على أن تغيير الطرق المحاسبية لا يتم إلا إذا كانت مفروضة بنص قانوني جديد أو إذا كانت تسمح بتحسين نوعية القوائم المالية المعروضة للمؤسسة المعنية.

وقد تناول المرسوم التنفيذي رقم 08 / 156 في المادتين 15 و 20 منه والقرار الصادر في 26 / 07 / 2008 في الفقرتين 2-138 و 3-138 منه تغيير الطرق المحاسبية وشروط القيام بإعادة المعالجة بأثر رجعي.

كما بينت التعليمات الوزارية رقم 02 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، مختلف الإجراءات والمراحل الواجب إتباعها من أجل إنجاز هذه العملية الصعبة والحساسة، وتحاول هذه التعليمات بذلك ضمان تحقيق التوافق والانسجام بين المؤسسات في الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.

1. الإجراءات الواجب وضعها وإتباعها

يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 كما لو كانت المؤسسات قد أوقفت (أغلقت) حساباتها استنادا إلى أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة فإن هذه الأخيرة تطبق بأثر رجعي بحيث يجب:¹

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 / 01 / 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد،
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 وفق التنظيم الجديد لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 المتضمنة جميعا في القوائم المالية لسنة 2010؛
- تحميل في الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية التعديلات الناتجة عن إعادة المعالجة المنصوص عليها وفق هذا التنظيم؛
- تضمين الملحق لشروط مفصلة حول أثر الانتقال إلى النظام الجديد وخاصة على الوضعية المالية، الأداء المالي، وعرض تدفقات الخزينة؛
- الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي؛

¹ - التعليمات رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 / 10 / 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، ص 3 - 5.

- استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا في الوثائق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛
- إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
- إعادة معالجة المعلومات المقارنة لسنة 2009؛
- استثناءات في التطبيق بأثر رجعي للتنظيم الجديد خاصة إذا لم يكن له أثر في إعطاء معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية.

2. إجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

- من أجل تجسيد وتحقيق عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، فإنه يجب على المؤسسات أن تتبع المراحل التالية:

1.2. إعداد مخطط حسابات

أرقت التعليمات الوزارية رقم 02 المشار إليها سابقا، بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابله في النظام المحاسبي المالي. وهذا بهدف تسهيل عملية تحويل الأرصدة من حساب إلى الحساب الذي يقابله وبالتالي إذا كانت المؤسسة تملك مخططا محاسبيا نموذجيا سيكون من السهل عليها إعداد مخطط حسابات وفق النظام المحاسبي المالي ومن ثم إدراجه في برنامج الإعلام الآلي الخاص بها.

2.2. إعداد معالجة معلومات دورة 2009 وفق قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي

باعتبار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي كتغيير للطرق المحاسبية، فإن حسابات 2009 يجب إعادة معالجتها بأثر رجعي وذلك لضمان القابلية للمقارنة، وبالفعل فإن التطبيق الأول للتنظيم الجديد يفرض طرق أخرى مغايرة للتقييم والتسجيل والعرض، فالحسابات السابقة ستعاد معالجتها كما لو كان المرجع الجديد مطبقا دائما. كما أن إعادة المعالجة هذه سينجم عنها اختلافات يتم تحميلها في الأموال الخاصة.

ومن الواضح والبيهي أن حسابات دورة 2009 قد تم تقديمها وعرضها وفقا لأحكام المخطط المحاسبي الوطني، وبالنتيجة فإن إقفال الحسابات الاجتماعية والمصادقة عليها وعرضها سيتم بطبيعة الحال وفق هذا المرجع المحاسبي¹.

تفرض إعادة المعالجة الأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم التي لم تكن مسجلة وفق أحكام المخطط المحاسبي الوطني (على سبيل المثال عقود إيجار التمويل، الأدوات المالية، الضرائب المؤجلة، عقارات

¹ - بوعلام صالح، مرجع سابق، ص136.

التوظيف، برامج الإعلام الآلي المنجزة داخل المؤسسة، مصاريف التطوير، مؤونات للتقاعد والخدمات المماثلة...)، وبالمقابل من الضروري كذلك استبعاد جميع الأصول والخصوم التي لا تستجيب لأحكام وتعريف وشروط النظام المحاسبي المالي (مثلا المصاريف الإعدادية، مؤونات الإصلاحات الكبرى، الأصول الثابتة ذات القيم الضعيفة، المصاريف الواجبة التوزيع على عدة سنوات ...)

كما تفرض إعادة المعالجة إعادة ترتيب الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية، بالإضافة إلى إعادة ترتيب على مستوى بعض الأصول والخصوم المالية.

كما أن الأصول المركبة تتطلب إعادة معالجة وإعادة ترتيب، مع الأخذ في الحسبان القيمة المتبقية منقوصا منها تكاليف الخروج، وكذلك الحال بالنسبة لتكاليف تهيئة المكان، فهي بدورها تتطلب إعادة معالجة وإعادة ترتيب.

وأخيرا فإن إعادة المعالجة هذه سينجم عنها تقييمات جديدة (مثلا الإهلاكات، بعض الأصول مثل الأدوات المالية أو الأصول البيولوجية ...).

- **إثبات الآثار الناتجة عن إعادة المعالجة:** إن إعادة المعالجة سينجم عنها فروقات يتم تحميلها ضمن الأموال الخاصة للميزانية المعاد معالجتها لسنة 2009، وذلك من أجل ضمان التساوي بين أرصدة ميزان الإقفال حسب المخطط المحاسبي الوطني وبين أرصدة ميزان الافتتاح حسب النظام المحاسبي المالي. ومن المهم التنويه بأن هذه التغييرات بأثر رجعي لبعض عناصر القوائم المالية لسنة 2009، ناشئة فقط ضمن إطار عرض المعلومات المقارنة الظاهرة بالقوائم المالية لسنة 2010¹.

- **إعداد الميزانية الافتتاحية لسنة 2010:** بما أن إقفال حسابات سنة 2009 قد تم وفقا لمبادئ وقواعد المخطط المحاسبي الوطني فإن افتتاح حسابات 2010 سيكون وفقا لنفس الأحكام والقواعد، وذلك احتراماً للمبدأ المحاسبي الذي يقضي بأن الميزانية الافتتاحية للسنة الحالية هي نفسها الميزانية الختامية للسنة السابقة (قبل توزيع الأرباح).

وبعد فتح الحسابات، فإن التسجيلات من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي ومعالجة مختلف الحالات (الأخذ بعين الاعتبار حسابات الأصول والخصوم غير المسجلة وبالمقابل استبعاد بعض حسابات الأصول والخصوم المسجلة والتي لا تتوافق مع تعريف وقواعد النظام المحاسبي المالي) تؤدي إلى الحصول على حسابات النظام المحاسبي المالي فقط. وأثر هذه العمليات سيسجل ضمن " 11/د ترحيل من جديد " كتعديل للنتائج الغير موزعة، وكطريقة بديلة يمكن اقتراح القيام بتسجيل

¹ - التعلية رقم 02، مرجع سابق، ص 4.

هذه التعديلات ضمن حساب فرعي خاص من حساب ترحيل من جديد يسمى " تعديلات ناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية ".

كما أن هذه الأعمال يجب أن تكون محل فحص من طرف محافظ الحسابات في إطار مهمة مقرونة، وذلك قبل الموافقة عليها من قبل أعضاء التسيير.

- **المعالجة المحاسبية خلال 2010 وإعداد القوائم المالية:** إن القوائم المالية لسنة 2010 سيتم إعدادها بموجب القواعد الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ومن بين هذه القوائم نجد الملحق الذي يجب أن يتضمن بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة لسنة 2010 الشروح المتعلقة بالانتقال نحو النظام المحاسبي المالي وخصوصاً:

- أثر الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وخصوصاً الوضعية المالية الأداء وتدفقات الخزينة؛

- المقابلة بين الأموال الخاصة ثم بين النتائج المعروضة وفق المخطط المحاسبي الوطني وبين تلك المعروضة وفق النظام المحاسبي المالي (نهاية 2008، 2009، 2010)؛

- معلومات حول إعادة المعالجة التي تم إجراؤها على القوائم المالية الافتتاحية (الأخذ بالاعتبار واستبعاد أصول، خصوم، مصاريف، إيرادات، خسارة القيمة، استرجاع خسارة القيمة، القيمة العادلة في حالة ما اختارتها المؤسسة للتقييم)

- **الاستثناءات الخاصة بالتطبيق بأثر رجعي:** كل الاستثناءات الواردة في التعليمات الوزارية هي اختيارية ويمكن اللجوء إليها من أجل القيام بعملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي، حيث ترك استعمال هذه الاستثناءات الاختيارية للتقدير وتحت مسؤولية المؤسسة، إلا أن اللجوء إلى هذه الاستثناءات يجب أن يكون محل شرح في الملحق.

- الاستثناء الأول يتعلق بحالة ما إذا كان مبلغ التعديل الخاص بسنوات سابقة غير قابلة للتحديد بصورة واضحة ودقيقة؛

- الاستثناء الثاني يتعلق بحالة وجود أحكام عابرة أو مؤقتة تسمح أو تفرض معالجة أخرى؛

- الاستثناء الثالث يتعلق بحالة ما إذا كانت إعادة معالجة عمليات حساب النتائج لسنة 2009 تستوجب القيام بأعمال يصعب على المؤسسة إنجازها؛

- الاستثناء الرابع يتعلق بحالة ما إذا كان هذا التطبيق بأثر رجعي ليس له تأثير أو لا يساهم في إعطاء معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية¹.

المطلب الرابع: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

1. على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام

هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث نجد:²

1.1 القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي

ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر، فإن القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنا فقط.

2.1 القانون التجاري

ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها، لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع (4/3) من رأس مالها أنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

¹ - بوعلام صالح، مرجع سابق، ص ص 138 - 138.

² - مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، مرجع سابق، ص ص 11 - 12.

3.1. التشريعات الضريبية

إلى حد الآن، عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي الجديد، نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها (حسب رأيهم) تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهلاك بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الإهلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة).

4.1. القانون المنظم لسوق الأوراق المالية

ينبغي أن ينص قانون النظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أوروبا والعديد من الدول العربية (سوريا، الأردن، الكويت...)، لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على وجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

2. على مستوى المؤسسات الاقتصادية

سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، ولذلك يصبح لزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفاء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية باستعمال تقنيات كمية أو من خلال الحكم الشخصي للمحاسب.

وما نلمسه حاليا هو ضعف درجة اهتمام أكثر المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية، وهذا لا يفسر إلا بغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة النظرة الضيقة للمحاسبة التي لا تعترف بأن هذه الأخيرة " نشاط خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعمل المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل وتفسير المعلومات وإسداء النصح حول طرق العمل المناسبة".

كما يلاحظ ضعف أو نقص نظام المحاسبة التحليلية والتقديرية ومختلف نظم المعلومات الأخرى لدى الكثير من المؤسسات الجزائرية، ولا يخفي علينا أهمية ذلك في التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة إلى ما سبق، نجد كذلك صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، وهذا نتيجة غياب أسواق المنافسة التامة للأصول الثابتة في الجزائر، حيث نجد سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون في القيمة السوقية للعقارات.

3. على مستوى التأهيل العلمي والعملية

نعلم أن المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علمياً وعملياً ليكون قادراً على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية بهذه المعايير، مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم وذلك من خلال عقد دورات تدريبية وورشات عمل للمحاسبين ومدققي الحسابات التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية والتي يشارك فيها مختصين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق.

1.3. تعديل محتويات برامج المقاييس المحاسبية التالية

- المحاسبة العامة: فتجد مشكلة تطبيق بعض المفاهيم مثل القيمة العادلة على مستوى السنوات الأولى؛
- المحاسبة المعمقة: يجب تكييفها مع معايير النظام المحاسبي المالي؛
- المحاسبة الخاصة: يجب تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- التحليل المالي: يجب إحداث بعض التغييرات على محتوى برامج التحليل المالي وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة؛
- المحاسبة التحليلية: إحداث بعض التغييرات خاصة على مستوى محاسبة المخزونات.

2.3. إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات

يجب العمل على إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات تهتم بالتطورات وتحديث المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية¹.

¹ - عماد الشيخ، كريمة الجوهري، دراسة تحليلية للتحديات المستقبلية للعمل والتعليم المحاسبي، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد 03، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، 2008،

4. على مستوى الإعلام

للإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات، لكي لا يساء فهم المعايير المحاسبية الدولية والمقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، فالمستثمر الحالي أو المحتمل ليس بالضرورة أن يكون على دراية علمية بالمعايير، ولكن على الأقل يجب أن يكون على علم بمفهومها والغاية منها وآثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أمواله فيها.

ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي)، من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول النظام المحاسبي المالي الجديد¹.

¹ - نور الدين مزياي، فروم محمد الصالح، مرجع سابق، ص 13.

خلاصة الفصل الثالث :

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم. حيث يشكل هذا النظام تغييرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS).

حيث أن هذا النظام الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

إن النظام المحاسبي الجديد أمله عدة متغيرات منها ما تعلق بالتحويلات المالية والاقتصادية التي عرفت الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية.

إلا أن المؤسسات الجزائرية تواجه الكثير من التحديات التي ارتبطت بموضوع التحول للنظام المحاسبي المالي الجديد، منها ما يرتبط بالقانون الجديد والإجراءات المرافقة لتطبيقه نتيجة التحول العميق الذي قد يمس بشكل مباشر الثقافة والممارسة المحاسبية في الجزائر. ومنها ما يرتبط بالإمكانيات والوسائل المادية والبشرية التي يجب تسخيرها لضمان تحول سلس نحو النظام المحاسبي المالي الجديد وإحداث قطيعة مع الممارسة المحاسبية التي استندت لأكثر من ثلاث عقود من المخطط الوطني المحاسبي.

الفصل الرابع

تكييف القوائم المالية وفق

النظام المحاسبي المالي بمؤسسة

المطاحن الكبرى للجنوب

-بسكرة-

المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وذلك من خلال تعريفها ونشأتها، ثم ننتقل إلى عرض وحدة السميد الفرينة " محل الدراسة "، وذلك بعرض بعض جوانب الوحدة وهي الجانب التنظيمي والإنتاجي إضافة إلى الجانب التسويقي. وجب الإشارة أن كل المعلومات المذكورة حول مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة السميد الفرينة هي من مقابلات مع بعض مديري المديرية وبعض المهندسين العاملين بالوحدة، إضافة إلى بعض الوثائق المقدمة من طرفهم.

المطلب الأول: نظرة عامة عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سننتقل في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب و التعريف بكل من الجانب القانوني و الجبائي، إضافة إلى أهمية المؤسسة وأهدافها التي تسعى لتحقيقها.

1. التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب استثمارا خاصا، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة "SARL" برأس مال يقدر بـ: 135 مليون دينار، وهي شركة جزائرية إماراتية موقعها الجغرافي بلدية أوماش، دائرة أورلال، ولاية بسكرة. هذه البلدية مشهورة بالنشاطات الصناعية ويقطعها الطريق الوطني رقم 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها وكذلك يقطعها خط السكة الحديدية. بجانبها تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية القمح بنوعيه (اللين والصلب).

ولقد تم التحويل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم

(SPA) حيث تم رفع رأس المال الاجتماعي ليصل إلى 300 مليون دينار، في 04 جوان 2007.

تبلغ المساحة الإجمالية للمؤسسة بـ: 54 225 م² حيث تمثل المساحة المغطاة 4 920 م² مقسمة بين

وحدتي السميد والدقيق ووحدة الكسكس بـ: 2 850 م² ، 2 070 م² على التوالي.

تحتوي المؤسسة على أربع وحدات هي وحدة إنتاج السميد والدقيق وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون

موضوع الدراسة الميدانية، والوحدة الثانية هي وحدة الكسكس ونشاطها هو إنتاج الكسكس بنوعيه المتوسط

والدقيق، أما الوحدة الثالثة فهي وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام لكنها ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه الصلب واللين بالدرجة الأولى وذلك لهدفين أساسيين:

- التنازل عن طريق الوحدات لوحدة الدقيق السميد.

- من أجل بيعه في السوق الجزائرية.

أما الوحدة الرابعة فهي وحدة صوامع تخزين الحبوب و هي قيد الإنجاز وعند نهاية الأشغال ستكون الوحدة مجهزة أيضا بـ: العتاد الخاص بتفريغ البواخر، الشحن، التخزين وتحويل الحبوب، وتتواجد هذه الوحدة بميناء جن جن بجيجل، حيث يعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب في أفريقيا عند دخوله حيز الاستغلال، و يبلغ عدد هذه الصوامع 18 صومعة بـ طاقة تخزين 160 000 طن، ومساحة مغطاة للتخزين بـ 25 000 طن في المرحلة الأولى، وبرمجت توسيعه في مرحلة ثانية وذلك بإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تقدر بـ 80 000 طن ومساحة مغطاة تقدر بـ 25 000 طن، وتتربع صوامع التخزين على مساحة تقدر بـ 9.6 هكتار مؤجرة بموجب اتفاقية بينها وبين إدارة ميناء جن جن.

كانت بداية أشغال إنجاز المؤسسة على مراحل ثم بعد ذلك تلتها مرحلة الدخول الفعلي في عملية الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل في 2000، وذلك باستيراد القمح الصلب واللين وبيعه في السوق الوطنية وذلك بهدف تهيئة الأرضية الصلبة للوحدات الأخرى و التعريف بالمؤسسة في السوق الوطنية واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال لوحدة السميد والدقيق كان في أكتوبر من سنة 2000 وكانت نهاية الأشغال في جويلية من سنة 2002 أما الإنتاج الفعلي لمنتج السميد والدقيق كان في مارس عام 2003 كانطلاق فعلي ومستمر.

أما فيما يخص وحدة الكسكس فقد كانت بداية الأشغال في سبتمبر من سنة 2001 وانتهت في ديسمبر من عام 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر من سنة 2003. أما وحدة صوامع التخزين فلا تزال في مرحلة الأشغال حتى الوقت الحالي.

2. التعريف بالجانب القانوني لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) والتي بدأت نشاطها على مراحل ابتداء من سنة 1999، هي مؤسسة منظمة ضمن شركات الأموال شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار، و تتمتع وفقا لأحكام القانون التجاري بالشخصية المعنوية. ولقد تم التحويل القانوني

للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA) حيث تم رفع رأس المال الاجتماعي ليصل إلى 300 مليون دينار، في 04 جوان 2007.

ويوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة بمنطقة النشاطات ببلدية أوماش، دائرة أورلال، ولاية بسكرة و نشاطها هو صناعة السميد الفرينة الكسكس و مواد تغذية الأنعام، وتصدير واستيراد مختلف المواد الغذائية.

3. التعريف بالجانب الجبائي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud)، مؤسسة إنتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، وهذا طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع ، لهذا فهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد (09) (10) (11) من القانون التجاري.

ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلى جميع الالتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في:

❖ الضريبة على أرباح الشركات (IBS) على أساس الربح المحقق.

❖ الرسم على القيمة المضافة على جميع عمليات البيع التي تخص الفرينة الممتازة، الكسكس و النخالة و بمعدل 7%.

❖ الرسم على النشاط التجاري والصناعي (TAIC) على أساس رقم الأعمال المحقق بمعدل 2%.

❖ الدفع الجزافي (VF) على أساس تكلفة الأجور و المعاشات الممنوحة للعمال و الموظفين بالمؤسسة وهذا بالمعدلات 3 %، 2%، 1%، 0 % حسب السنوات 2003، 2004، 2005، 2006.

❖ الرسم العقاري (TF) على أساس جميع ممتلكات المؤسسة العقارية سواء كانت مبنية أو غير مبنية.

وقد استفادت المؤسسة من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (93-12) حيث استفادت من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام الخاص، باعتبار أن بلدية أوماش مصنفة ضمن الأنظمة الخاصة. كما استفادت من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم (01-03) و هذا فيما يخص الوحدة التي تم إنشاءها لتخزين القمح بولاية جيجل، حيث تستفيد من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام العام من الأمر (01-03).

4. أهمية وأهداف المؤسسة

1.4. أهمية المؤسسة

إن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) تعتبر مؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة باعتبارها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات استهلاك واسع، وتتوجه بهذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة.

ويمكن تجسيد أهمية المؤسسة في النقاط التالية:

- تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك.
- تلبى المؤسسة جزءا كبيرا من حاجات السوق.
- توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة.
- الموقع الجغرافي المتميز الذي يمكن المؤسسة من الاتصال بمناطق عديدة.

2.4. أهداف المؤسسة

بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه، وحتى تقوي مركزها التنافسي أمام منافسة المنتجات الأخرى، و حتى يتسنى لها جذب المستهلك و دفعه لطلب منتجاتها، سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها و تتمثل فيما يلي:

- العمل على تلبية حاجات السوق من المنتجات الغذائية.
 - وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.
 - ضمان موقع الزيادة في مجال تخصصها.
 - وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
 - تخفيض التكاليف بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.
 - توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل من أجل الوصول إلى التكامل الأمامي والخلفي.
- من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن المؤسسة واعية بخطر المحيط الذي تنشط فيه، وقد سطرت أهدافا طويلة و أخرى قصيرة الأجل ركزت من خلالها على جانبين مهمين هما المنافسة والمستهلك.

المطلب الثاني: تقديم وحدة السميد والدقيق بمؤسسة " محل الدراسة "

بعد تعرضنا إلى تعريف الوحدة في المطلب السابق سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من الجانب التنظيمي، والإنتاجي والتسويقي لوحدة السميد والدقيق.

1. التعريف بالجانب التنظيمي لوحدة السميد والدقيق

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من المؤسسات المتوسطة الخاصة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة و تسهيل عمليات الرقابة، وتعتبر وحدة السميد والدقيق الوحدة الرئيسية في المؤسسة.

الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما يبلغ عمال المؤسسة بـ 187 عاملا موزعة على مختلف وظائف الوحدة والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول رقم (10) حيث يبين عدد العمال ومستوى العمال حسب كل مديرية، و يظهر الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها والهيكل التنظيمي الموضح في الشكل رقم (14) يبينان هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة.

جدول رقم (05): تصنيف العمال حسب المديرية لدى وحدة السميد والدقيق بمؤسسة (GMSud)

لسنة 2009.

الوحدة: عامل

المديرية	المستوى	العمال	المسير	نائب المسير	الأمانة	مكتب العلاقات البنكية والخارجية	الإدارة العامة	الإنتاج	التجارة	المالية والمحاسبية	الوسائل العامة	المجموع
إطار		1	1	2	2	4	4	3	8	5	30	
فني (تقني)		/	/	/	/	/	/	8	/	10	18	
أعوان منفذين		/	/	/	/	/	/	98	22	30	150	
المجموع		1	1	2	2	4	4	110	25	45	198	

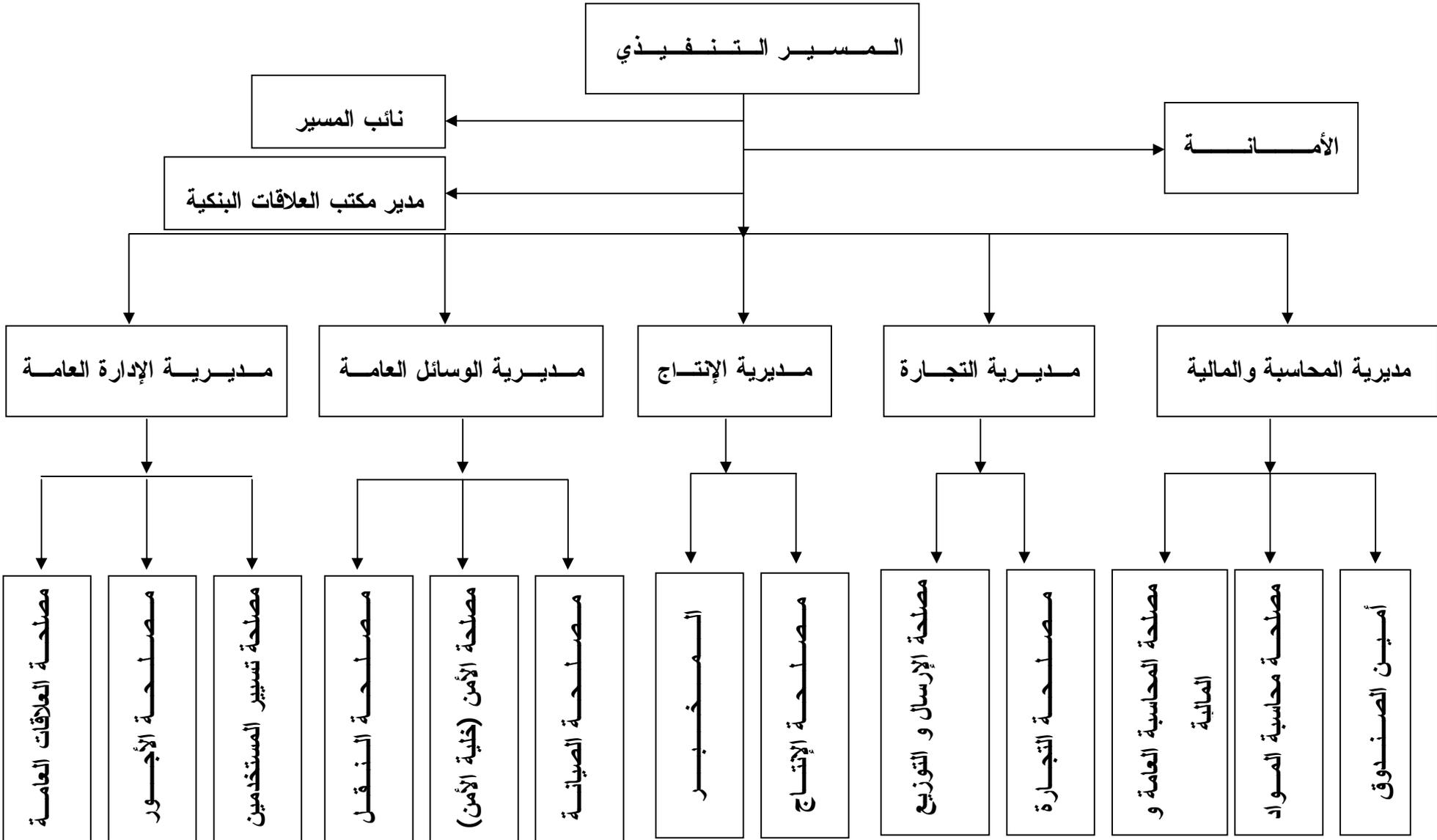
المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق من مديرية الإدارة العامة بالوحدة

***الهيكل التنظيمي:**

يبين الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها، والهيكل التنظيمي

الموضح في الشكل الموالي يبين هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



المصدر: مديرية الإدارة العامة

2. التعريف بمديریات ومصالح وحدة السميد والدقيق

1.2. المسير التنفيذي

وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

2.2. نائب المسير

يقوم بمساعدة المسير في تسيير المؤسسة انطلاقا من مكتب في الجزائر العاصمة والإشراف على مكتب العلاقات الخارجية والبنكية بالجزائر وخارجها.

3.2. مكتب العلاقات الخارجية والبنكية

وهو مكتب تنسيقي لأعمال المؤسسة مع شركائها الأجانب " مجموعة الغرير للاستثمار بالإمارات العربية المتحدة "، وبين مختلف البنوك الوطنية والخارجية والموردين الأجانب مقره الجزائر العاصمة.

4.2. الأمانة العامة

مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر و الوارد، و كذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديریات والمصالح. وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

5.2. مديرية الإنتاج

تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج و مراقبة نوعية المنتج. وتدرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

- المخبر

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الموردين وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من أجل:

❖ احترام مواصفات مراقبة الجودة، و كذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.

❖ إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.

❖ إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية منجزة على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

❖ تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء).

- ❖ الوزن النوعي (القمح بنوعيه).
 - ❖ تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق.
 - ❖ نسبة المواد المعدنية.
 - ❖ نسبة الحلوتين.
 - ❖ تحديد نسبة الشوائب من القمح اللين والصلب (تربة، أوساخ، فيروس، تعفن ...).
- بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.
- كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

- مصلحة الإنتاج

- تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
- ❖ استقبال المادة الأولية؛
 - ❖ تحضير و تنظيف القمح بنوعيه لطحنه؛
 - ❖ استقبال الأكياس؛
 - ❖ تخزين و تصريف المنتج؛
 - ❖ الصيانة الوقائية و الفنية؛
 - ❖ تحضير الأجهزة و مراقبة النوعية و الجودة؛

يتابع مدير الإنتاج كل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبة كل مرحلة مراحل الإنتاج حتى الوصول إلى المرحلة النهائية بحيث يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية مرة ثانية.

6.2 مديرية التجارة

وتشمل المصالح التالية:

- مصلحة التجارة

يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج والمخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها:

حيث تقوم بتوزيع المنتج حسب الأولوية لأن الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية حيث يوضع في سجل الطلبيات يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للعميل، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات. وتقوم أيضا باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

- ❖ نسخة من بطاقة الرقم الجبائي؛
- ❖ نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة؛
- ❖ وصل طلبية فارغ مع الختم؛
- ❖ نسخة من شهادة الميلاد؛
- ❖ تصريح شرفي؛
- ❖ نسخة مستخرجة من السجل التجاري؛
- ❖ وصل استقبال.

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات. إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل عميل وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم تقديم تقرير شهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المحررة خلال الشهر.

- مصلحة الإرسال و التوزيع:

تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة حيث تبدأ المهام من المصلحة التجارية التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالعملاء، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضح فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة و التغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها. كما يمكن تلخيص مختلف الوصولات المستعملة فيما يلي:

- ❖ وثيقة تثبت إيداع المبلغ، تسلم من عند أمين الصندوق (وصل الدفع) Bon de versement؛
- ❖ وثيقة تثبت قيمة مبلغ التسديد، تسلم من عند مصلحة التجارة (وصل التسديد) Bon à payer؛
- ❖ وثيقة تثبت أن هذا العميل باستطاعته استلام البضاعة المسجلة Bon d'enlèvement؛
- ❖ وثيقة تثبت بأنه استلم البضاعة (وصل الاستلام) Bon de livraison؛

- ❖ وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة (وصل الخروج) Bon de sortie؛
- ❖ وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط و هي تثبت كم دفع نقودا و كم أخذ بضاعة (كشف العملاء) Fiche client - الفاتورة- .

7.2. مديرية المحاسبة والمالية

تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها:

- مصلحة المحاسبة العامة و المالية:

تقوم بالمهام التالية:

- ❖ التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية؛
- ❖ إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية؛
- ❖ تسيير جميع العمليات المحاسبية؛
- ❖ العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية؛
- ❖ تأمين ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة؛
- ❖ متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة؛
- ❖ مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

- مصلحة محاسبة المواد:

تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

- أمين الصندوق:

يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة وكذا تسديد أجور العمال و قبض المداخل النقدية للمؤسسة.

8.2. مديرية الوسائل العامة:

تعمل هذه المديرية على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات ..) وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالمؤسسة، وتندرج تحتها المصالح التالية:

- مصلحة الصيانة:

وتهتم هذه المصلحة بصيانة و مراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

- مصلحة الأمن (خلية الأمن):

مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة، وتقوم كذلك بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الحمولة المشتراة.

- مصلحة النقل:

وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلبات إلى العملاء ونقاط البيع وكذلك نقل عمال المؤسسة.

9.2. مديرية الإدارة العامة:

تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين وضبطها وتدرج تحتها مصلحتين:

- مصلحة تسيير المستخدمين:

تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فان هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذا عقود التشغيل و مراقبة العمال من حيث الغيابات.

- مصلحة الأجور:

تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

- مصلحة العلاقات العامة:

وتعمل هذه المصلحة على القيام بجميع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري... إلخ.

3. وصف الجانب الإنتاجي " النشاط " لوحدة السميد والدقيق

1.3. تجهيزات الإنتاج

تعتبر وحدة السميد والدقيق من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فروع الرياض " سطيف".

تتميز تجهيزات الإنتاج " المطحنة " بالعصرنة والحداثة فهي من ماركة عالمية من مؤسسة (BULHER)

السويسرية والتي تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، وتقدر طاقة الإنتاج النظرية لمطحنة السميد بـ 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الدقيق فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة إلى أن الطاقة الحالية النظرية للطحن والتي تقدر بـ 550 طن/يوم قابلة للتوسع إلى 1000 طن/يوم.

2.3. تشكيلة منتجات وحدة السميد و الدقيق

لقد دخلت وحدة السميد والدقيق السوق بتشكيلة واسعة من المنتجات، تضم كل واحدة منها على عدة أصناف تختلف باختلاف أحجامها لكي تستجيب لشريحة واسعة من العملاء، ويكمن توضيح تشكيلة منتجات المؤسسة من خلال الجدول الآتي:

الجدول(06): تشكيلة منتجات وحدة السميد والدقيق لمؤسسة (GMSud)

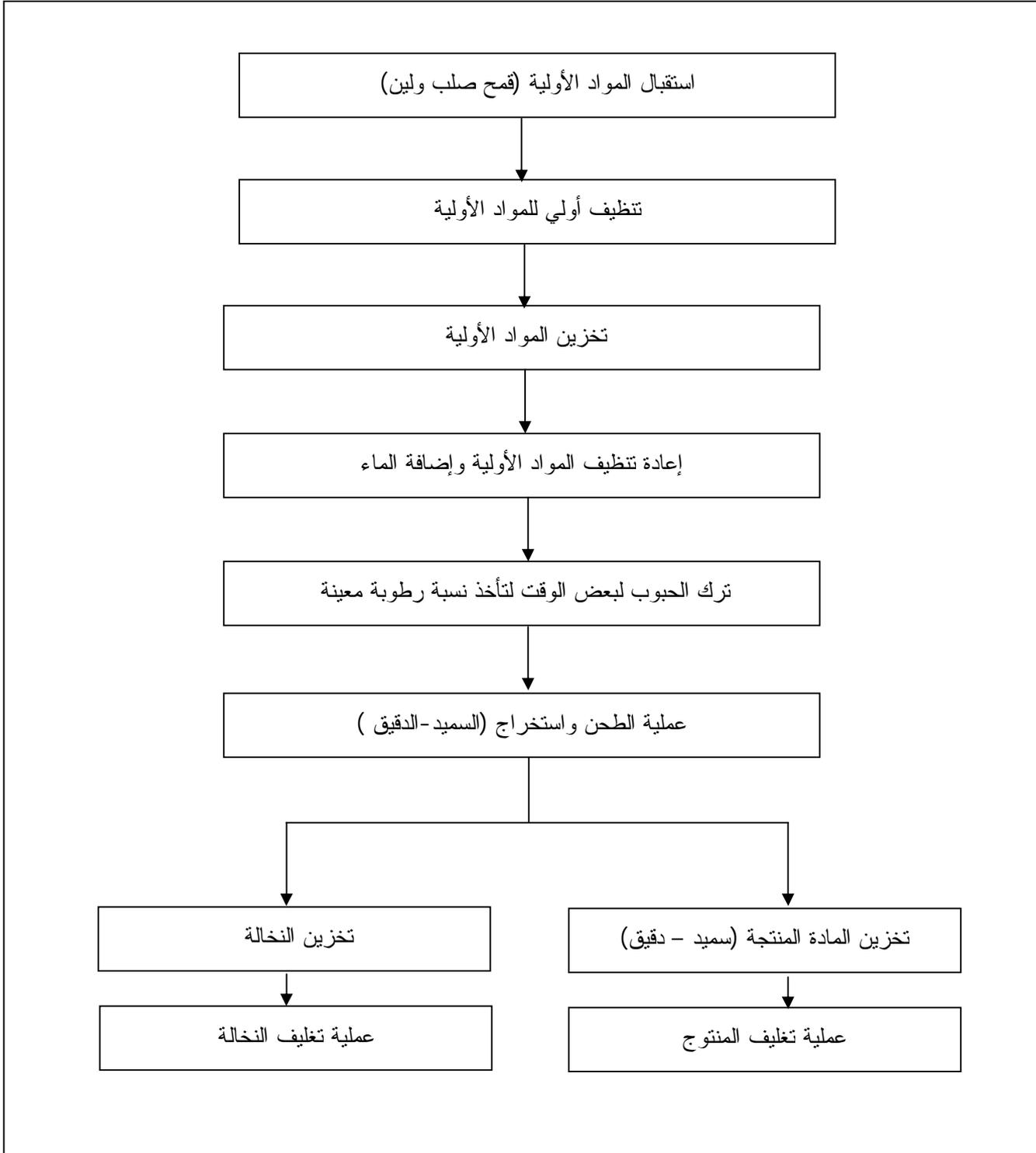
المنتج	النوع	سعة الكيس
"	عادية " الخبز "	25/50 كغ
الفريضة "	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
الدقيق	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05/10/25 كغ
	سمولات (SSSF)	25 كغ
النخالة		40/100 كغ

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من مصلحة محاسبة المواد

3.3. مراحل الإنتاج في وحدة السميد والدقيق

يوضح الشكل التالي مراحل عملية الإنتاج بالوحدة:

الشكل رقم (04): مراحل إنتاج السميد



المصدر: وثائق وحدة الدقيق والفريينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

4. الجانب التسويقي لوحة السميد والدقيق

من خلال الهيكل التنظيمي للوحدة نلاحظ غياب مصلحة خاصة بإدارة وظيفة التسويق، لكن تقوم مديرية التجارة ضمناً بكل مهامها وبما أن كل مؤسسة يجب أن تمتلك مزيجاً تسويقياً مناسباً ومتكاملاً يسمح بتحسين أدائها وزيادة حصتها السوقية. و يمكن حصر السياسات التسويقية للوحدة في سياسة المنتج، سياسة السعر، سياسة الترويج، سياسة التوزيع، ولو عجزت الوحدة في أداء أحد هذه السياسات بفعالية فإنها تؤثر سلباً على باقي السياسات وذلك لارتباطها الوثيق فيما بينها:

1.4. سياسة المنتج

تنتج الوحدة تشكيلتين من المنتجات السميد، الدقيق " الفرينة "، إضافة إلى منتج ثانوي هو النخالة، وكل نوع من هذه المنتجات يضم عدة أنواع أخرى. وتعتبر نوعيه المنتجات من أهم العوامل التي تساهم في تسهيل عملية التوزيع بحيث كلما كانت هذه النوعية جيدة كلما زاد الإقبال على المنتجات و العكس صحيح، لذلك أنشأت الوحدة مخبراً خاصاً يساعدها في المحافظة على مستوى جودة منتجاتها.

أما فيما يخص نوعية التجهيزات فإن وحدة السميد والدقيق تعتبر رائدة في تكنولوجيا الإنتاج مقارنة بمنافساتها، حيث تعتمد على نظام آلي عبر كافة مراحل الإنتاج من لحظة استقبال المادة الأولية (قمح صلب وقمح لين) إلى مرحلة تغليف المنتج النهائي، وقد قامت الوحدة مؤخراً بتجديد التكنولوجيا المستخدمة في تنظيف القمح.

2.4. سياسة التسعير

يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، حيث يشكل جزءاً كبيراً من اهتمام العملاء سواء كانوا مستهلكين أو وسطاء، ويتم تحديد سعر منتجات الوحدة عن طريق حصر تكاليف المواد الأولية وتكاليف الإنتاج، ثم يضاف إليها هامش ربح معين يحدد على أساس التكلفة الإجمالية، وعموماً فإن أسعار الوحدة و منافسيها تعتبر متقاربة إلا أنها أقل الأسعار.

ويشكل السعر أهم العوامل التي تؤثر على توزيع المنتجات، حيث أن كل تغيير يطرأ عليه ينتج عنه تغيير في الكميات المباعة، بمعنى أن هناك علاقة عكسية بين السعر و مبيعات المنتجات، فإذا ارتفع السعر انخفضت الكميات المباعة و العكس صحيح.

3.4. سياسة الترويج

على الرغم من أهمية الترويج ودوره البارز في التعريف بمنتجات الوحدة وتنشيط مبيعاتها، إلا أن الوحدة لم تولي هذا الجانب اهتماما كبيرا، وذلك لأنها لم تعاني من مشاكل في تصريف منتجاتها، وحصتها السوقية في السوق المحلي معتبرة.

وتقتصر وظيفة الترويج في الوحدة على توزيع بعض المعطيات التي تعرض من خلالها مختلف منتجاتها على المتعاملين معها سواء من الوحدة أو من نقاط البيع التابعة لها، إضافة إلى بعض الهدايا الموزعة خلال كل رأس سنة. كذلك تمارس الوحدة الإشهار من خلال العلامة التجارية لها على جميع وسائل النقل التابعة لها، إضافة إلى ذلك تحرص على المشاركة في المعارض، حيث شاركت في معارض وطنية في كل من باتنة، قسنطينة، سطيف...

4.4. سياسة التوزيع:

يتميز هذا النشاط بالمحدودية والقصور على بعض الوظائف، ولكن مع اشتداد المنافسة في السوق المحلي و الوطني أصبح من الضروري تبني سياسة توزيعية فعالة تضمن الاستمرارية و المحافظة على مكانة الوحدة في السوق و سنوضح فيما يلي طرق التوزيع المتبعة من طرف الوحدة ومناطق التوزيع.

- طرق التوزيع

تتبع وحدة السميد والدقيق طريقتين لتوزيع منتجاتها هما طريقة التوزيع المباشر إلى العميل وطريقة التوزيع غير المباشر عن طريق الوسطاء.

* طريقة التوزيع المباشر

حسب هذه الطريقة يكون هناك علاقة مباشرة تربط الوحدة بالعملاء بدون وسيط وفق قناة توزيع قصيرة لإيصال المنتجات، وتتعامل الوحدة بهذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة والمستهلكين الصناعيين، والمستهلكين النهائيين الذين يشترون منتجاتهم من نقاط البيع التابعة للوحدة.

* طريقة التوزيع الغير المباشر

وفق هذه الطريقة يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف منتجات الوحدة، وهم تجار الجملة وتجار التجزئة، وهؤلاء بدورهم يتعاملون مع المستهلكين النهائيين و المستهلكين الصناعيين وتعتمد الوحدة في توزيع منتجاتها على الطريقتين السابقتين معا.

- مناطق توزيع المنتجات

تعمل الوحدة جاهدة لتقريب منتجاتها إلى عملائها في مختلف المناطق القريبة منها والبعيدة، حيث تتكفل بتلبية طلبات منطقة بسكرة وما جاورها من خلال البيع في المصنع لتجار الجملة إضافة إلى نقاط البيع التابعة لها و الموزعة في عدة تجمعات سكانية، حيث توزع هذه الأخيرة إلى تجار التجزئة والمستهلكين النهائيين.

أما بالنسبة لعملية التوزيع في المناطق الأخرى فإن الوحدة تعتمد على التجار التابعين لتلك المناطق حيث تباع لهم كميات كبيرة من منتجاتها، وأهم هذه المناطق هي الوادي وتقرت ورقلة إضافة إلى مناطق تواجد الثكنات العسكرية للجيش كتمنراست، والأغواط ، ورقلة...

- نقاط البيع

في إطار السياسة التوزيعية المتبعة من قبل الوحدة، ومن أجل تقريب منتجاتها إلى السوق وتلبية احتياجات زبائنها سواء الوسطاء أو المستهلكين النهائيين قامت الوحدة بافتتاح مجموعة من نقاط البيع في عدة مناطق وتجمعات سكانية داخل محيط ولاية بسكرة والمقدرة بخمسة نقاط موزعة أربعة بمدينة بسكرة إضافة إلى واحدة بطولقة ونقطة بيع خارج الولاية والمتواجدين بباتنة والجزائر العاصمة إلا أنه يجدر الإشارة إلى أن نقطة البيع الأخيرتين قد أغلقتا نتيجة تدني نتائجها المحققة، وتحقق نقاط البيع مجتمعة حوالي 15% من رقم أعمال الوحدة.

المبحث الثاني:تحويل القوائم المالية من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي

في هذا المبحث سنقوم بإعداد القوائم المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة 2009 بموجب القواعد الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي. وذلك باستخدام المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني المحاسبي لسنة 2008 - 2009

المطلب الأول: تقديم القوائم المالية لسنة 2008 - 2009 حسب المخطط الوطني المحاسبي

الجدول رقم (07): أصول الميزانية المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى لسنة 2008

الوحدة:دج

الحساب	الأصول	القيمة الإجمالية	المؤونات والإهلاكات	القيمة الصافية
22	أراضي	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
24	تجهيزات الإنتاج	1 123 624 261,87	473 428 373,13	650 195 888,74
25	تجهيزات اجتماعية	283 798,42	162 742,26	121 056,16
28	استثمارات قيد التنفيذ	8 054 258,93	0,00	8 054 258,93
2	الاستثمارات	1 206 677 399,22	473 591 115,39	733 086 283,83
31	مواد ولوازم	46 689 631,36	0,00	46 689 631,36
33	منتجات نصف مصنعة	5 181 787,23	0,00	5 181 787,23
35	منتجات تامة الصنع	7 614 189,60	0,00	7 614 189,60
37	مخزون خارج المؤسسة	53 870,59	0,00	53 870,59
3	المخزونات	59 539 478,78	00,0	59 539 478,78
40	حسابات الخصوم المدينة	11 035 870,24	0,00	11 035 870,24
42	دائرتا الاستثمارات	58 105 445,64	0,00	58 105 445,64
43	دائرتا المخزونات	48 342 157,91	0,00	48 342 157,91
44	ديون على الشركاء والشركات الحليفة	692 344,80	0,00	692 344,80
45	تسبيقات للغير	353 672,76	0,00	353 672,76
46	تسبيقات الاستغلال	3 900 601,27	0,00	3 900 601,27
47	العملاء	67 327 979,58	14 023 494,72	53 304 484,86
485	حسابات بنكية	81 894 927,98	0,00	81 894 927,98
487	الصندوق	6 164,54	0,00	6 164,54
488	استغلالات مباشرة اعتمادات	2 335 556,80	0,00	2 335 556,80
4	الحقوق	73 994 721,522	14 023 494,72	259 971 226,80
	مجموع الأصول	1 540 211 599,52	487 614 610,11	1 052 596 989,41
	المجموع الكلي	1 540 211 599,52	487 614 610,11	1 052 596 989,41

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الميزانية المحاسبية للمؤسسة لسنة 2008.

جدول رقم (08): أصول الميزانية المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى لسنة 2009

الوحدة: دج

الحساب	الأصول	القيمة الإجمالية	المؤونات والإهتلاكات	القيمة الصافية
22	أراضي	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
24	تجهيزات الإنتاج	1 128 196 287,19	560 409 493,21	567 786 793,98
25	تجهيزات اجتماعية	0283 798,4	94,121 911	92 676,46
28	استثمارات قيد التنفيذ	48 054 258,9	0,00	48 054 258,9
2	الاستثمارات	1 211 248 424,63	560 600 615,15	83650 647 809,
31	مواد ولوازم	31 035 301,66	0,00	31 035 301,66
33	منتجات نصف مصنعة	6 071 184,58	0,00	6 071 184,58
35	منتجات تامة الصنع	8 219 095,58	0,00	8 219 095,58
37	مخزون خارج المؤسسة	6 801 163,52	0,00	6 801 163,52
3	المخزونات	52 126 745,34	00,0	52 126 745,34
40	حسابات الخصوم المدينة	2 499 026,78	0,00	2 499 026,78
42	دائتوا الاستثمارات	108 566 793,21	0,00	108 566 793,21
43	دائتوا المخزونات	39 187 734,06	0,00	39 187 734,06
44	ديون على الشركاء والشركات الحليفة	263 095,17	0,00	263 095,17
45	تسبيقات للغير	11 119 739,21	0,00	11 119 739,21
46	تسبيقات الاستغلال	3 533 769,47	0,00	3 533 769,47
47	العملاء	116 080 266,02	11 946 472,32	104 133 793,70
485	حسابات بنكية	17 592 325,47	0,00	17 592 325,47
487	الصندوق	554 219,65	0,00	554 219,65
488	استغلالات مباشرة اعتمادات	97 024,80	0,00	97 024,80
4	الحقوق	299 493 993,84	11 946 472,32	287 547 521,52
	مجموع الأصول	1 562 869 163,81	572 547 087,47	990 322 076,24
	المجموع الكلي	1 562 869 163,81	572 547 087,47	990 322 076,24

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المحاسبية للمؤسسة لسنة 2009.

جدول رقم (09): خصوم الميزانيات المحاسبية للفترة (2008-2009)

الوحدة:دج

رقم الحساب	الخصوم	2008	2009
10	أموال جماعية	300 000 000 ,00	300 000 000,00
17	حساب الوحدات	276 033 386,03	279 368 887,49
18	نتيجة رهن التخصيص	114 646 952,37	165 962 222,74
1	أموال خاصة	690 680 338,40	745 331 110,23
50	حسابات الأصول الدائنة	5600,00	0,00
521	قروض بنكية	132 449 151,03	97 129 377,43
522	ديون الاستثمارات	19 729,10	16 609,10
523	قروض أخرى	0,00	331 280,00
530	موردون	136 966 201,72	139 457 324,10
538	فواتير قيد الاستلام	33 481 076,03	35 876 586,82
54	محجوزات للغير	503 686,91	714 311,20
555	الحسابات الجارية للشركاء	74 564,19	0,00
562	دائنو الخدمات	3 842 504,74	5 111 320,89
563	المستخدمون	562 414,93	3 522 801,43
564	ضرائب الاستغلال المستحقة	623 624,00	740 230,40
566	دائنو المصاريف المتنوعة	99 773,60	1 065 546,07
568	هيئات اجتماعية	1 140 323,88	978 194,78
579	إيرادات رهن التحميل	832 730,51	0,00
588	سلفات مصرفية	0,00	0,00
5	الديون	310 601 380,64	284 943 582,22
	مجموع الخصوم	1 001 281 719,04	1 030 274 692,45
	نتيجة السنة	51 315 270,37	-39 951 616,21
	المجموع الكلي	1 052 596 989,41	990 323 076,24

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المحاسبية للمؤسسة للسنوات 2008-2009.

جدول رقم (10): جداول حسابات النتائج للوحدة خلال الفترة (2008-2009)

الوحدة: دج

رقم الحساب	البيان	2008	2009
71	انتاج مباع	1 270 743 776,94	974 987 476,74
72	انتاج مخزون	93 851 476,79	103 069 463,30
74	أداءات متممة	0,00	681 822,40
75	تحويل تكاليف الانتاج	1 059 222,26	172 042,24
61	مواد ولوازم مستهلكة	-1 126 879 101,24	-946 288 613,25
62	خدمات	-11 313 034,58	-12 064 006,36
81	القيمة المضافة	227 462 340,17	120 558 185,07
81	القيمة المضافة	227 462 340,17	120 558 185,07
77	ايرادات مختلفة	1 345 873,53	1 189 983,36
78	تحويل تكاليف الاستغلال	80 673,90	4 403 651,82
63	مصاريف المستخدمين	-50 709 957,79	-55 818 314,65
64	ضرائب ورسوم	-321 364,75	-441 356,29
65	مصاريف مالية	-23 282 207,63	-6 432 971,81
66	مصاريف متنوعة	-4 997 153,44	-9 203 899,21
68	الاهتلاكات والمؤونات	-80 644 728,48	-87 023 899,21
896	استهلاكات بين الوحدات	- 1 822 682,29	- 1 965 855,56
897	ايرادات بين الوحدات	3 768 591,82	1 740 352,06
83	نتيجة الاستغلال	70 879 385,04	- 32 998 389,76
79	ايرادات خارج الاستغلال	6 358 174,04	4 568 119,34
69	تكاليف خارج الاستغلال	-25 922 288,71	-11 521 345,79
84	نتيجة خارج الاستغلال	-19 564 114,67	-6 953 226,45
83	نتيجة الاستغلال	68 933 475,51	-32 768 620,92
84	نتيجة خارج الاستغلال	-19 564 114,67	-6 953 226,45
880	نتيجة الدورة	51 315 270,37	- 39 951 616,21

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جداول حسابات النتائج للوحدة للفترة (2008-2009).

المطلب الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد لسنة 2009

جدول رقم (11): الميزانية (أصول) بتاريخ 2009/12/31

الوحدة: دج

الاصول	ملاحظة	قيمة اجمالية 2009	إهلاك ومؤنات 2009	قيمة صافية 2009	قيمة صافية 2008
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء (goodwill)					
تثبيات معنوية					
تثبيات عينية					
الأراضي		108 450 000,00		108 450 000,00	74 715 080 ,00
المباني		445 685 028,16	90 349 218,97	355 335 809,19	363 361 332,24
تثبيات عينية أخرى		815 020 675,90	530 239 684,60	284 780 991,30	286 955 612,66
تثبيات ممنوح امتيازها					
تثبيات جري إنجازها		8 054 258,94		8 054 258,94	8 054 258,93
تثبيات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية		108 441 535,65		108 441 535,65	57 980 188,06
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية		1 485 651 498,65	620 588 903,57	865 062 595,08	777 042 977,17
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		52 126 745,34		52 126 745,34	59 539 478 ,78
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		116 080 266,02	11 946 472,32	104 133 793,70	67 322 379,58
مدينون آخرون		56 728 622,27		56 728 622,27	51 643 244,94
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة وأصول مالية جارية					
أخرى					
الخزينة		18 243 569,92		18 243 569,92	84 236 649,32
مجموع الأصول الجارية		243 179 203,55	11 946 472,32	231 232 731,23	262 741 752,62
المجموع العام للأصول		1 728 830 702,2	632 535 375,89	1 096 295 326,31	1 039 784 729,79

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة للفترة 2008 - 2009.

الجدول رقم(12): الميزانية(خصوم) بتاريخ 2009/12/31

الوحدة: دج

2008	2009	ملاحظة	الخصوم
300 000 000,00	300 000 000,00		رؤوس الأموال الخاصة رأس المال تم إصداره
	105 972 250,04		رأس مال غير علاوات واحتياطات فارق إعادة التقييم فوارق المعادلة (1)
51 315 270,37	-39 951 616,21		النتيجة الصافية
114 646 952,37	165 962 222,74		رؤوس أموال خاصة أخرى- الترحيل من جديد
276 033 386,3	279 368 887,49		الحسابات بين الوحدات حصة الشركة المدمجة(1) حصة ذوي الأقلية (1)
741 995 608,77	811 351 744,06		المجموع 1
132 449 151,03	97 460 657,43		الخصوم غير الجارية القروض و الديون المالية الضرائب (المؤجلة و المرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
-1 770 789,38			
130 678 361,65	97 460 657,43		مجموع الخصوم الغير الجارية 2
163 273 641,35	180 461 840,91		الخصوم الجارية الموردون و الحسابات الملحقة الضرائب ديون أخرى خزينة الخصوم
938 831,60	1 115 935,66		
2 898 286,42	5 905 148,22		
167 110 759,37	187 482 924,79		مجموع الخصوم الجارية 3
1 039 784 729,79	1 096 295 326,28		المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة للفترة 2008 - 2009.

الوحدة: دج

الجدول رقم (13): جدول حسابات النتائج في 2009/12/31

2008	2009	ملاحظة	العناصر
1 274 512 368,76	977 409 651,20		المبيعات والمنتجات الملحقة
93 851 476,79	103 069 463,30		تغيرات مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
1 368 363 845,55	1 080 479 114,5		1- إنتاج السنة المالية
-1 128 701 783,53	-948 254 468,81		المشتريات المستهلكة
39 592 395,65	-20 713 436,69		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
-1 168 294 179,18	-968 967 905,5		2- استهلاك السنة المالية
200 069 666,37	111 511 209,00		3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-50 709 957,79	-55 818 314,65		أعباء المستخدمين
-321 364,75	-441 356,29		الضرائب و الرسوم، و المدفوعات المشابهة
149 038 343,83	55 251 538,06		4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
7 498 070,20	10 050 603,61		المنتجات العملياتية الأخرى (فائض قيمة التنازل)
-10 259 583,23	-7 007 086,43		الأعباء العملياتية الأخرى
-92 495 201,28	-87 023 899,21		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات
			استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات
53 781 629,52	-28 728 843,97		5- النتيجة العملياتية
1 345 873,53	283 193,15		المنتجات المالية
-3 812 232,68	-3 233 238,80		الأعباء المالية
-2 466 359,15	-2 950 045,65		6- النتيجة المالية
51 315 270,37	-31 678 889,62		7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5 + 6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة(التغيرات) حول النتائج العادية
1 377 207 789,28	1 090 812 911,26		مجموع منتجات الأنشطة العادية
-1 325 892 518,91	-1 122 491 800,88		مجموع أعباء الأنشطة العادية
51 315 270,37	-31 678 889,62		8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير عادية (نواتج) (للتوضيح)
	-8 272 726,59		العناصر غير عادية (أعباء) (للتوضيح)
	-8 272 726,59		9- النتيجة غير العادية
51 315 270,37	-39 951 616,21		10- النتيجة الصافية للفترة
			حصة للشركات الموضوعة موضع للمعادلة في النتيجة الصافية (1)
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة للفترة 2008 - 2009.

جدول رقم (14): جدول تدفقات الخزينة لسنة 2009

حسب (الطريقة المباشرة)

الوحدة: دج

2008	2009	ملاحظة
1 249 327 991,35	945 913 275,08	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
-1 190 832 610,37	-1 024 569 146,88	التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
-15 632 927,23	-5 624 662,11	المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين
309 967,61	309 967,61	الفوائد و المصروفات المالية الأخرى المدفوعة
43 172 421,36	-83 970 566,30	الضرائب عن النتائج المدفوعة
23 850 297,04	19 135 667,06	تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير عادية
67 022 718,40	-64 834 899,24	تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية
		من الأنشطة العملية صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية (A)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
-518 263,16	-6 675 385,24	المسحوبات عن اقتناء التثبيبات المادية أو المعنوية
183 271 570,96	162 662 202,32	التحصيلات عن عمليات التنازل عن للتثبيبات المادية أو المعنوية
-2 589 280,00	-66 244 494,44	المسحوبات عن اقتناء التثبيبات المالية
14 555 047,02	27 158 704,66	تحصيلات على التنازل للتثبيبات المالية
-41 705,14	-267 340,83	الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية
		الحصص و الأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة
194 677 369,68	116 633 686,47	عن أنشطة الاستثمار صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية (B)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
		التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم
899 034 181,97	284 485 694,43	الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
-858 376 305,39	-398 494 248,72	التحصيلات المتأتية من القروض
		تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
40 657 876,58	-114 008 554,29	من أنشطة التمويل صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية (C)
		تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات
302 357 964,66	-62 209 767,06	تغيرات أموال الخزينة للفترة (A+B+C)
-188 794 374,99	105 295 811,65	أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية
84 236 649,32	18 243 569,92	أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية
273 031 024,31	-87 052 241,73	تغير أموال الخزينة خلال الفترة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة للفترة 2008 - 2009.

المطلب الثالث: توضيحات

للانتقال من قوائم مالية معدة وفق المخطط المحاسبي الوطني إلى قوائم مالية معدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد لابد من إجراء عدة تغييرات من حيث المصطلحات والمجموعة والترتيب والقيمة وذلك بتطبيق ما جاء في التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 اكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد 2010.

1. الأصول

قيمة الأصول في النظام المحاسبي المالي ليست كقيمتها في المخطط المحاسبي الوطني بل يعاد تقييم البعض منها مثل الاستثمارات وهناك طريقتين لإعادة التقييم. حسب الطريقة الأولى يتم تعديل قيمة الحيازة وقيمة الإهلاك المتراكم عن طريق معامل إعادة التقييم هذا المعامل يتم حسابه بتقسيم القيمة الجديدة لهذا الاستثمار على قيمة الحيازة. وبعد ذلك تحسب القيمة الجديدة للاستثمار بضرب قيمة الحيازة في ذلك المعامل، ونفس الشيء مع الإهلاك المتراكم. أما الطريقة الثانية فيتم على أساسها إعادة التقييم بإضافة الفرق الناتج عن إعادة التقييم إلى القيمة المحاسبية الصافية للاستثمار ويلغى الإهلاك المتراكم. لتطبيق إحدى الطريقتين السابقتين في عملية إعادة التقييم يستوجب منا معرفة القيمة الحقيقية لكل عنصر من العناصر على حدا، وهذا يتطلب منا وقت أطول، كما أنه ليس بمقدورنا تقييم استثمار معين بمصادقية لأن ذلك لا يتم إلا من طرف خبير متخصص. ولذلك فعند قيامنا بعملية إعادة التقييم سينصب اهتمامنا بالمنهجية التي تتم من خلالها، أما إعادة التقييم سننعمد على معاملات فرضية.

1.1. الأراضي

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأراضي تعتبر مكون من مكونات الأصول الثابتة توضع في الحساب رقم 211 الذي يقابله حسب المخطط المحاسبي الوطني الحساب 22. وحسب ميزانية المؤسسة فإن قيمة الأراضي تساوي 74 715 080,00 دج وهو مبلغ خاص لمجموعة أراضي تقدر مساحتها الإجمالية ب 54225 م² هذه الأراضي بملاحظة قيمتها نجدها لا تعكس القيمة الحقيقية لها.

ولذلك فإنه يجب علينا إعادة تقييمها على أساس 2000.00 دج للمتر المربع الواحد كسعر تقريبي وبالتالي تصبح القيمة الجديدة للأرض تساوي سعر المتر المربع الواحد في المساحة الإجمالية وبالتالي فإن القيمة الجديدة للأراضي تساوي 108 450 000,00 دج. والفرق بين القيمة الجديدة والقيمة القديمة تدخل ضمن الأموال الخاصة في الحساب رقم 105 فرق إعادة التقييم بقيمة 33 734 920,00 دج.

2.1. المباني

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المباني توضع في الحساب 213 الذي يقابله حسب المخطط الوطني المحاسبي الحسابين 240 و25.

بافتراض أن معامل إعادة التقييم 1,15 وباستخدام الطريقة الأولى في عملية إعادة التقييم فإن القيمة الجديدة للحساب 213 تكون كما هي موضحة في الجدول رقم(15).

الجدول رقم(15): إعادة تقييم المباني لسنة 2009

الوحدة: دج

الفرق	بعد إعادة التقييم			قبل إعادة التقييم			رقم الحساب
	الصافي	إهلاكات	إجمالي	الصافي	إهلاكات	إجمالي	
46 334 247,55	355 229 231,25	90 129 428,74	445 358 660,00	308 894 983,7	78 373 416,3	387 268 400,00	240
13 901,02	106 577,93	219 790,23	326 368,16	92 676,46	191 121,94	283 798,4	25
46 340 149,02	355 335 809,18	90 349 218,97	445 685 028,16	308 987 660,16	78 564 538,24	387 552 198,4	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ أن فرق إعادة التقييم للمباني يساوي 46 340 149,02 دج. يضاف إلى الحساب 105.

3.1. تثبيبات عينة أخرى

حسب النظام المحاسبي المالي فإن التثبيبات العينة الأخرى تشمل أرقام الحسابات 212 و 218 الذي تقابله حسب المخطط الوطني المحاسبي باقي حسابات 24. باتخاذ معامل إعادة التقييم 1,1 وباستخدام الطريقة الأولى في عملية إعادة التقييم فإن القيمة الجديدة للتثبيبات العينية الأخرى تكون كما هي موضحة في الجدول رقم (16).

الجدول رقم (16): إعادة تقييم التثبيبات العينية الأخرى لسنة 2009

الوحدة: دج

الفرق	بعد إعادة التقييم			قبل إعادة التقييم			دج
	القيمة الصافية	إهلاكات	إجمالي	الصافي	إهلاكات	إجمالي	
25 889 181,02	284 780 991,3	530 239 684,6	815 020 675,9	258 891 810,28	482 036 076,91	740 927 887,19	باقي حسابات 24

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ أن فرق إعادة التقييم للمباني يساوي 25 889 181,02 دج يضاف إلى الحساب 105.

4.1. تثبيبات يجرى إنجازها

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن التثبيبات التي يجرى إنجازها توضع في الحساب 23 الذي يقابله الحساب 28 في المخطط الوطني المحاسبي.

وحسب ميزانية المؤسسة فإن قيمة هذه التثبيبات تساوي 8 054 258,94 دج هذه القيمة لا يعاد تقييمها لأن التثبيبات التي يجرى إنجازها تكون قيمتها الحالية وليست تاريخية في أغلب الأحيان.

5.1. قروض وأصول مالية أخرى غير جارية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا البند يمثل الحسابات 274 و 275 و 276 الذي تقابله الحسابات 424 و 426 حسب المخطط الوطني المحاسبي. إذ تبلغ قيمة الحساب (424) 107 692 735,63 دج وقيمة الحساب (426) 748 800,00 دج وبالتالي فإن قيمة القروض والأصول المالية الأخرى الغير جارية 108 441 535,65 دج.

6.1. مجموع المخزونات

حسب النظام المحاسبي المالي فإن مجموع المخزونات يمثل الحسابات من 30 إلى 39 والذي تقابله نفس الحسابات السابقة في المخطط الوطني المحاسبي وبالتالي فإن قيمة المخزونات تبقى نفسها 52 126 745,34 دج لا تتغير هذه القيمة من النظام القديم إلى النظام الجديد إلا إذا تغير سعر الصرف بالنسبة لمخزون المادة الأولية.

7.1. الزبائن

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الزبائن توضع في الحساب 41 الذي تقابله الحسابات 470 و 471 و 478 و 479 و 526 و 577 و 570 حسب المخطط الوطني المحاسب. إذ تمثل القيمة الإجمالية للزبائن 116 080 266,02 دج وقيمة المؤونة المكونة 11 946 472,32 دج وبالتالي فإن القيمة الصافية تساوي 104 133 793,7 دج.

8.1. المدينون الآخرون

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المدينون الآخرون يشمل على الحسابات التالية 409 و 42 و 43 و 44 و 45 و 46 و 486 و 489 باستثناء 444 و 448 والذي تقابله الحسابات 430 و 435 و 438 و 462 و 456 و 457 و 463 و 464 و 465 و 466 و 468 و 425 و 450 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وبالتالي فإن قيمة المدينون الآخرون كما هي في الجدول (17).

الجدول رقم (17): قيمة المدينون الآخرون لسنة 2009

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
430	سلف للموردين	39 187 734,06
462	سلفات على الخدمات	720 000,00
440	شركاء(المساهمات)	263 095,17
457	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات	307 156,16
463	سلفات للمستخدمين	621 056,18
468	مصاريف محسوبة مسبقا(أقل من سنة)	952 842,86
450	تسبيقات على الحساب	10 812 583,05
425	سلف وتسبيقات على الاستثمارات	125 257,58
469	نفقات في انتظار التخصيص	1 239 870,43
40	حسابات الخصوم المدينة	2 499 026,78
	المجموع	56 728 622,27

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

9.1. أموال الخزينة

حسب النظام المحاسبي المالي فإن أموال الخزينة تمثل الحساب 519 وغيرها من المدينين 51 و 52 و 53 و 54 والذي تقابله الحسابات 483 و 484 و 485 و 486 و 487 و 488 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وتبلغ قيمة أموال الخزينة لدى المؤسسة 18 243 569,92 دج.

2. الخصوم

1.2. رأس المال الصادر

حسب النظام المحاسبي المالي فإن رأس المال الصادر يتمثل في الحسابين 101 و 108 والذي تقابله الحسابات 120 و 101 و 102 و 103 و 104 و 110 و 109 حسب المخطط المحاسبي الوطني ومنه فإن قيمة رأس المال الصادر تبقى كما هي 300 000 000,00 دج

2.2. فارق إعادة التقييم

حسب النظام المحاسبي المالي فإن فارق إعادة التقييم يوضع في الحساب 105 والذي يقابله الحسابين 150 و 151 حسب المخطط الوطني المحاسبي. ويمثل هذا الحساب قيمة فرق إعادة التقييم الموجودة سابقا،

وقيمة فرق إعادة التقييم الناتج عن إعادة تقييم عناصر الأصول عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة. وتبلغ قيمته مجموع 46 348 149,02 دج و 25 889 181,02 دج و 33 734 920,00 دج ويساوي 105 972 250,04 دج.

3.2. النتيجة الصافية

تمثل النتيجة الصافية الحساب رقم 12 حسب النظام المحاسبي المالي والذي يقابله حساب النتيجة الصافية 880 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وبالتالي فإن النتيجة الصافية تساوي -39 951 616,21 دج.

4.2. رؤوس الأموال الخاصة الأخرى

تمثل رؤوس الأموال الخاصة الحساب رقم 11 حسب النظام المحاسبي المالي الذي يقابله الحساب 18 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وتبلغ قيمته 165 962 222,74 دج.

5.2. الحسابات بين الوحدات

تمثل الحسابات بين الوحدات الحساب رقم 181 حسب النظام المحاسبي المالي الذي يقابله الحساب 17 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وتبلغ قيمته 279 368 887,49 دج.

6.2. القروض والديون المالية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا البند يمثل الحسابين 16 و 17 الذي تقابله الحسابات 201 و 520 و 521 و 523 و 525 و 529 حسب المخطط الوطني المحاسبي.

وحسب ميزانية المؤسسة فإن الحساب 521 يساوي 97 129 377,43 دج والحساب 523 يساوي

331 280,00 دج وبالتالي فإن قيمة هذا البند تساوي 97 460 657,43 دج.

7.2. الموردون والحسابات الملحقة

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الموردون والحسابات الملحقة يمثل الحساب 40 والذي تقابله

الحسابات 522 و 530 و 538 و 562 و 583 حسب المخطط الوطني المحاسبي.

وبالتالي فإن قيمة الموردون والحسابات الملحقة كما هي في الجدول (18).

الجدول رقم (18): قيمة الموردون والحسابات الملحقة لسنة 2009

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
522	دائنو الاستثمار	12 609,10
530	موردون	139 457 324,10
538	فواتير للاستلام	35 876 586,82
562	دائنو الخدمات	5 111 320,89
المجموع		180 461 840,91

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

8.2. الضرائب

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الضرائب تمثل الحسابات 444 و 445 و 447 والذي تقابله الحسابات 543 و 547 و 564 حسب المخطط الوطني المحاسبي. والجدول رقم(19) يوضح قيمة الضرائب.

الجدول رقم (19): قيمة الضرائب لسنة 2009

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
543	ضرائب على الرواتب والأجور	259 795,66
547	رسوم مستحقة على المبيعات	115 909,60
564	ضرائب الاستغلال الواجب الدفع	740 229,67
المجموع		1 115 935,66

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

9.1. الديون الأخرى

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الديون الأخرى تمثل الحسابات 419 و 409 و 42 و 43 و 44 و 45 و 46 و 48 باستثناء الحسابين 444 و 447 والذي يقابله الحسابات 526 و 570 و 577 و 540 و 545 و 546 و 551 و 555 و 563 و 566 و 568 و 578 و 579 و 558 و 556 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وتبلغ قيمة الديون الأخرى كما هو موضح في الجدول (20).

الجدول رقم (20): قيمة الديون الأخرى لسنة 2009

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
545	أقساط الشراكة المقطعة	338 605,94
563	ديون المستخدمين	3 522 801,43
566	دائن المصاريف المختلفة	1 065 546,07
568	الهيئات الاجتماعية	978 194,78
المجموع		5 905 148,22

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

3. جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

1.3. المبيعات والمنتجات الملحقة

حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا البند يمثل الحساب رقم 70 والذي تقابله الحسابات 70 و 71 و 740 و 897 حسب المخطط الوطني المحاسبي. والجدول رقم (21) يبين قيمة المبيعات والمنتجات الملحقة.

الجدول رقم (21): قيمة المبيعات والمنتجات الملحقة لسنة 2009

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
71	إنتاج مباع	974 987 476,74
74	أداءات متممة	681 822,40
897	إرادات بين الوحدات	1 740 352,06
المجموع		977 409 651,2

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2.3. تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع

حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا البند يمثل الحسابين 723 و 724 الذي يقابله الحساب 72 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وتكون قيمة هذا البند 103 069 463,3 دج.

3.3. المشتريات المستهلكة

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المشتريات المستهلكة تمثل الحساب رقم 60 الذي تقابله الحسابات 60 و 61 و 896 حسب المخطط الوطني المحاسبي. ومن قوائم المؤسسة فإن الحساب 61 يساوي 946 288 613,25 دج والحساب 896 يساوي 1 965 855,56 دج . وبالتالي فإن قيمة المشتريات المستهلكة 948 254 468,81 دج.

4.3. الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى

يمثل هذا البند حسب النظام المحاسبي المالي الحسابين 61 و 62 والذي تقابله الحسابات 62 و 660 حسب المخطط الوطني المحاسبي. وتكون قيمة هذا البند كما هو موضح في الجدول رقم (22).

الجدول رقم (22): قيمة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى لسنة 2009

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
62	مصاريف الخدمات	12 064 006,36
655	مصاريف البنك والتحويل	6 432 971,81
660	التأمينات	2 216 458, 52
	المجموع	20 713 436,69

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

5.3. أعباء المستخدمين

حسب النظام المحاسبي المالي فإن أعباء المستخدمين تبقى كما هي في المخطط الوطني من حيث رقم الحساب والقيمة والتي تبلغ 55 818 314,65 دج.

6.3. الضرائب والرسوم

تبقى الضرائب والرسوم بنفس القيمة والاسم كما هو في المخطط الوطني المحاسبي وتمثل قيمتها 441 356,29 دج.

7.3. المنتوجات العملياتية الأخرى

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المنتوجات العملياتية الأخرى تمثل الحساب 75 والذي تقابله الحسابات 75 و 78 و 779 و 794 و 796 و 798 حسب المخطط الوطني المحاسبي. والجدول رقم (23) يبين قيمة هذا البند.

الجدول رقم (23): قيمة المنتوجات العملياتية الأخرى لسنة 2009 الوحدة: دج

المبلغ	اسم الحساب	رقم الحساب
172 042,24	تحويل تكاليف الإنتاج	75
4 403 651,82	تحويل تكاليف الاستغلال	78
906 790,21	منتوجات مختلفة أخرى	779
2 077 022,40	مدخولات الديون الملغاة	794
397 828,11	نواتج السنوات السابقة	796
2 093 268,83	نواتج استثنائية	798
10 050 603,61	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

8.3. الأعباء العملياتية الأخرى

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأعباء العملياتية الأخرى تمثل الحساب 65 والذي تقابله الحسابات 668 و 669 و 690 و 694 و 656 و 698 حسب المخطط الوطني المحاسبي. والجدول رقم (24) يبين قيمة الأعباء العملياتية الأخرى.

الجدول رقم (24): قيمة الأعباء العملياتية الأخرى لسنة 2009

الوحدة: دج

المبلغ	اسم الحساب	رقم الحساب
33 926,88	مصاريف بدل الحضور	668
6 957 779,15	مصاريف أخرى مختلفة	669
15 380,40	مصاريف استثنائية	698
7 007 086,43	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

9.3. المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

يمثل هذا البند الحساب 68 حسب النظام المحاسبي المالي وهو نفس الحساب في المخطط الوطني المحاسبي وبالتالي فإن قيمة هذه المخصصات تبقى نفسها 87 023 899,21 دج .

10.3. المنتوجات المالية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المنتوجات المالية تمثل الحساب 76 الذي يقابله الحساب 770 في المخطط الوطني المحاسبي. وتكون قيمة المنتوجات المالية 283 193,15 دج.

11.3. الأعباء المالية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأعباء المالية تمثل الحساب 66 الذي تقابله الحسابات 650 و 651 و 653 و 698 حسب المخطط الوطني المحاسبي.

ومن قوائم المؤسسة فإن الأعباء المالية لا تمثل إلا الحساب 698 وبالتالي فإن قيمتها 3 233 238,80 دج.

12.3. أعباء غير عادية يجب تبيانها

حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا البند يمثل الحساب 67 والذي يقابله الحسابين 696 و 698 حسب المخطط الوطني المحاسبي. إذ تبلغ قيمة الحساب (696) 6 892 337,58 دج وقيمة الحساب (698) 1 380 389,01 دج وتكون قيمة الأعباء الغير العادية التي يجب تبيانها 8 272 726,59 دج

4. جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة

يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة استنادا على المعلومات المتوفرة في الميزانية، بالإضافة لمعطيات أخرى تستخرج من دفاتر المؤسسة والخاصة بحركة الحسابات خلال الفترة المحصورة بين 2009/01/01 و 2009/12/31.

الذات هـ نة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة"، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيفية تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، من خلال الفصول الأربعة لهذه المذكرة. وانطلاقا من الفرضيات الأساسية.

إن تطبيق الجزائر لسياسة الاقتصاد الموجه، جعل المعنيين بأمور المالية في البلاد يقومون بتصميم المخطط المحاسبي الوطني، إلا أن هيكله ومضمون هذا الأخير لم يكن في خدمة احتياجات المستثمرين الأجانب الذين يسعون إلى اتخاذ قرارات سليمة عند الخوض في عملية الاستثمار .

ومع التوجه نحو الانفتاح الاقتصادي وتبني اقتصاد السوق في الجزائر ظهرت ضرورة خلق محيط خصب يتأقلم مع متطلبات الأسواق الدولية والمنافسة لجلب المستثمرين الأجانب، وكخطوة أساسية لتوفير مرجع محاسبي ملائم من شأنه أن يولد لديهم تحفيزات للمبادرة على الاستثمار. ومن هذا المنطلق فإن تصميم مرجع محاسبي جديد يعتمد على أسس ومبادئ المرجع الدولي أصبح حتمية لا مفر منها.

ولقد قامت الجزائر في سياق تطبيق هذه المعايير بتبني النظام المحاسبي المالي، الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010 هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، من المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن التقييم والتسجيل المحاسبي، وهو ينعكس تأثيره على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، والمتمثلة أساسا في المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة والنظام الجبائي المرتبط ارتباطا وثيق بالنظام المحاسبي، بالإضافة إلى ممارسة مهنة المحاسبة وتعليمها، وهو ما يجعل من الضروري العمل على تكييف البيئة التي تشمل هذه الجوانب مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، حتى تتم الاستفادة من المزايا التي يوفرها هذا الأخير وطنيا ودوليا، وما لذلك من أهمية في تحقيق توافق البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.

من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة وانطلاقاً من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج الفروض، نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث كما يلي:

نتائج اختيار الفروض

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي اعتمدها الطالب والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، توصل الطالب أثناء اختيار الفروض إلى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الأولى: التي تنص على أن النظام المحاسبي المالي الجديد يعتبر نتيجة لتطور المحاسبة. فقد تحققت، وذلك من خلال تطور المحاسبة عبر الزمن حتى ظهور المعايير المحاسبية الدولية. ومن ذلك تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي من خلال المعايير المحاسبية الدولية.

أما بخصوص الفرضية الثانية: المتعلقة بطبيعة المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لمتطلبات التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق، فقد تحققت أيضاً فمن خلال الدراسة السابق توصلنا إلى ضرورة تغيير هذا المخطط الذي ساد لمدة 34 سنة، وأصبح لا يفي بمتطلبات واحتياجات المؤسسات المحلية منها والأجنبية، نتيجة القصور الذي يعاني منه في مختلف جوانبه. ابتداء من المبادئ التي يقوم عليها ووصولاً إلى القوائم المالية التي يقدمها، مروراً بإطاره الهيكلي والمصطلحات وقواعد التقييم والتسجيل التي يفترضها. وذلك ما تم بالفعل، حيث تم تبني النظام المحاسبي المالي الذي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية وذلك بهدف توفيق وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة المحاسبية الدولية.

أما بخصوص الفرضية الثالثة: المتعلقة بكون أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية، وأنه يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية. والمقصود بالكشف المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل من خلال النظام المحاسبي المالي أربع كشوف وملحق. فقد تحققت أيضاً، فالنظام المحاسبي المالي ورغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، لأنه يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجانب للمعلومات المحاسبية والمالية، وتمكين المؤسسات الاقتصادية الوطنية من تقديم معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية وأثر شفافية.

عرض نتائج الدراسة

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يستجيب للاحتياجات المرتقبة منه نظرا للمستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي، السياسي، والاجتماعي، والتي كان لها أثر بالغ على واقع المؤسسة الجزائرية ومحيطها الذي تعمل فيه، ولذلك أصبح إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر أمر حتمي.
- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على خدمة المستثمرين، وإعطاء نظرة اقتصادية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة تسمح لها باتخاذ القرارات، إذ أنها مستمدة من نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، والذي يأخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية.
- إن تطبيق المعايير المحاسبية يسمح للمؤسسات الجزائرية بالدخول إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من بين شروطها تطبيق المعايير الدولية، وذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.
- ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، خاصة المؤسسات. النظام الجبائي وممارسة وتعليم المحاسبة، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبيتين.

التوصيات

بناء على ما تقدم فإن الطالب خالص إلى التوصيات التالية:

- ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها؛
- الاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة؛
- على المؤسسات تكييف أنظمة معلوماتها المحاسبية؛
- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات، ولانضمام إلى مختلف الهيئات الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية والمنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية؛
- منع فرص أكثر ومجال تدخل أوسع للخبراء المحاسبين الجزائريين في عملية وضع وتطوير المعايير والإجراءات المحاسبية.

آفاق البحث

بعد دراستنا لهذا الموضوع، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، تبين انه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات وبحوث مستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بـ:

- دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل البورصة في الجزائر.
- دور النظام المحاسبي المالي في الحد من التلاعبات المالية.
- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.
- تكيف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري.

تم بحمد الله

والله ولي التوفيق

قائمة المصادر و المراجع

أولاً. قائمة المراجع باللغة العربية

1. الكتب

01. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية (الشركات المتعددة الجنسية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
02. ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003 .
03. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، جانفي 2010.
04. جمعة هوام، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ط3، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007.
05. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
06. حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
07. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 (IAS/ IFRAS)، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
08. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
09. ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض. المملكة العربية السعودية، 2006.
10. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، 2005.
11. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006.
12. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
13. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

14. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
15. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي، ج1، مطبعة مدني بوفاريك، الجزائر، 1990.
16. نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية (الإطار الفكري والواقع العملي)، الإصدار الخامس عشر، إصدار الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998.
17. فرديريك تشوي وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة السعودية، 2004.
18. سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2002.
19. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
20. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، طبقا للمعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS، ج2 مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009.
21. هيني قان جريوننج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش م م، مصر، 2006.
22. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن.

2. البحوث الجامعية (مذكرات وأطروحات)

1. بوعلام صالح، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
2. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.

3. طارق حمزة، المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004.
4. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية (بالتطبيق على حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
5. شعيب شنوف، المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، حالة بريتش بئر وليوم، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

3. مقالات - تقارير - دراسات - ملتقيات

1. مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب وآفاق، يومي 17 - 18 جانفي 2010.
2. مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17 - 18 جانفي 2010.
3. مزياني نورالدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول النظامية المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17 - 18 جانفي 2010.
4. عماد الشيخ، كريمة الجوهر، دراسة تحليلية المستقبلية للعمل والتعليم المحاسبي، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد 03 جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، 2008.
5. هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، IAS/ IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17 - 18 جانفي 2010.

4. أوامر - قوانين - موائيق - مراسيم وقرارات

1. الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني المحاسبي.
2. المرسوم التنفيذي المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
3. المنشور رقم 047 / 89 / DC / CE / F / 185 والمؤرخ في 24 ماي 1989.
4. المنشور رقم 046 / 90 / DC / F / 635 والمؤرخ في 11 مارس 1990.
5. التعليم رقم 95 / 001 المؤرخة في 2 أكتوبر 1995، تتعلق بطرق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة.
6. التعليم رقم DGC / MF / 158 المؤرخة في 21 أفريل 1997، تتعلق بالمحاسبة عن فرق إعادة التقدير.
7. القرار الوزاري رقم 21 / 99 / المؤرخ في 09 / 10 / 1999.
8. القانون رقم 07.11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن SCF.
9. المرسوم التنفيذي رقم 08 / 156 المؤرخ في 26 / 05 / 2008 المتضمن تطبيق القانون 07.11 المتضمن SCF.
10. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية، 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
11. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بفرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
12. المرسوم التنفيذي رقم 09 - 110 المؤرخ في 07 / 04 / 2009 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

ثانيا. قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1. الكتب

1. BACHAGHA Saheb, pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché, Editions El,houda, Alger, 2003.
2. Philippe touron , comptabilité en IFRS, édition d'organisation, paris, 2004.

2. الملتقيات

1. Mohamed fessi, les normes IAS / IFRS, séminaire novembre 2007,Alger.

3. النصوص التشريعية والتنظيمية

1. Conseil national de la comptabilité, Questionnaire d'évaluation du plan comptable national. Alger, Juillet 2000.
2. conseil national de la comptabilité, synthèse d'évolution de Plon comptable national. Alger, juillet, 2000.
3. conseil national de comptabilité, rapport des travaux de la commission PCN, Alger, 2000.

الملاحق

الملحق رقم (01): بعض الجداول الأخرى المعدة وفق المخطط الوطني المحاسبي لسنة 2009 لمطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

GMSud SPA MINOTERIE SMOULERIE
ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

TABLEAU N°:7
EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

TABLEAU DES CREANCES

COM PTE	LIBELLE	DELAI D'EXIGIBILITE			TOTAL
		COURT TERME	MOYEN TERME	LONG TERME	
42-CREANCES D'INVESTIS SEMENT					
424000	Prets	107 692 735,63	0,00	0,00	107 692 735,63
425000	Avances & Acomptes sur Invest.	125 257,58	0,00	0,00	125 257,58
426000	Cautionnements Vers,s	748 800,00	0,00	0,00	748 800,00
42-CREANCES D'INVESTIS SEMENT		108 566 793,21	0,00	0,00	108 566 793,21
43-CREANCES DE STO CKS					
430000	Avances au fournisseurs	39 187 734,06	0,00	0,00	39 187 734,06
43-CREANCES DE STO CKS		39 187 734,06	0,00	0,00	39 187 734,06
44-CREANCES / ASSOCIES & S. APPA.					
440000	Associ,s (Apports)	263 095,17	0,00	0,00	263 095,17
44-CREANCES / ASSOCIES & S. APPA.		263 095,17	0,00	0,00	263 095,17
45-AVANCES POUR COMPTES					
450620	Avanve CCLS	10 812 583,05	0,00	0,00	10 812 583,05
457000	TVA Recuperable	44 588,69	0,00	0,00	44 588,69
457800	Precompte	262 567,47	0,00	0,00	262 567,47
45-AVANCES POUR COMPTES		11 119 739,21	0,00	0,00	11 119 739,21
46-AVANCES D'EXPLOITATIO N					
462000	Avances sur Services	720 000,00	0,00	0,00	720 000,00
463000	Avances au Personnel	621 056,18	0,00	0,00	621 056,18
468000	FRAIS COMPTABILISES D'AVANCE	952 842,86	0,00	0,00	952 842,86
469000	D,penses en attente d'imputat.	1 239 870,43	0,00	0,00	1 239 870,43
46-AVANCES D'EXPLOITATION		3 533 769,47	0,00	0,00	3 533 769,47
47-CREANCES SUR CLIENTS					
470000	Clients	116 080 266,02	0,00	0,00	116 080 266,02
47-CREANCES SUR CLIENTS		116 080 266,02	0,00	0,00	116 080 266,02
48-DISPONIBILITES					
485001	CPA Biskra	17 050 865,43	0,00	0,00	17 050 865,43
485002	CPA Gu,vara - Alger	7 363,80	0,00	0,00	7 363,80
485003	CPA Hydra - Alger	396 170,82	0,00	0,00	396 170,82
485004	B.E.A Biskra	137 925,42	0,00	0,00	137 925,42
487000	Caisse Minoterie	552 819,05	0,00	0,00	552 819,05

487001	Caisse Alger	1 400,60	0,00	0,00	1 400,60
488000	Regies et accreditif	97 024,80	0,00	0,00	97 024,80
TOTAL A REPO RTER		296 994 967,06	0,00	0,00	296 994 967,06

CO MPTE	LIBELLE	DELAI D'EXIGIBILITE			TOTAL
		COURT TERME	MOYEN TERME	LONG TERME	
	REPORT	296 994 967,06	0,00	0,00	296 994 967,06
48-DISPONIBILITES		18 243 569,92	0,00	0,00	18 243 569,92
40-COMPTES DEBITEURS DU PASSIF					
400000	COMPTES DEBITEURS DU PASSIF	2 499 026,78	0,00	0,00	2 499 026,78
40-COMPTES DEBITEURS DU PASSIF		2 499 026,78	0,00	0,00	2 499 026,78
TOTAL GENERAL		299 493 993,84	0,00	0,00	299 493 993,84

TABLEAU DES DETTES

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTES	LIBELLE	DELAI D'EXIGIBILITE			TOTAL
		COURT TERME	MOYEN TERME	LONG TERME	
52-DETTES D'INVESTISSEMENT					
521000	Emprunts Bancaires	97 129 377,43	0,00	0,00	97 129 377,43
522000	Cr,dits d'Investissements	16 609,10	0,00	0,00	16 609,10
523000	AUTRES EMPRUNTS	331 280,00	0,00	0,00	331 280,00
52-DETTES D'INVESTISSEMENT		97 477 266,53	0,00	0,00	97 477 266,53
53-DETTES DE STOCKS					
530000	Fournisseurs de Stocks	139 457 324,10	0,00	0,00	139 457 324,10
538000	FACTURES A RECEVOIR	35 876 586,82	0,00	0,00	35 876 586,82
53-DETTES DE STOCKS		175 333 910,92	0,00	0,00	175 333 910,92
54-DETENTIONS POUR COMPTE					
543000	Retenue I R G sur Salaires	259 795,66	0,00	0,00	259 795,66
545000	Retenue CNAS ... 9%	338 605,94	0,00	0,00	338 605,94
547800	T.V.A a Payer	115 909,60	0,00	0,00	115 909,60
54-DETENTIONS POUR COMPTE		714 311,20	0,00	0,00	714 311,20
56-DETTES D'EXPLOITATION					
562000	Cr,diteurs de Services	5 111 320,89	0,00	0,00	5 111 320,89
563000	Personnel "Paie Due"	3 522 801,43	0,00	0,00	3 522 801,43
564100	T.A.P	640 456,80	0,00	0,00	640 456,80
564800	Taxes Foncières	99 773,60	0,00	0,00	99 773,60
566000	Cr,diteurs de Frais Divers	1 065 546,07	0,00	0,00	1 065 546,07
568000	Organismes Sociaux	978 194,78	0,00	0,00	978 194,78
56-DETTES D'EXPLOITATION		11 418 093,57	0,00	0,00	11 418 093,57
TOTAL GENERAL		284 943 582,22	0,00	0,00	284 943 582,22

TABLEAU DES MOUVEMENTS PATRIMONIAUX (ACTIF)

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	SOLDE AU DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS EXERCICE			SOLDE A LA FIN EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
INVESTISSEMENTS						
22-TERRAINS						
220000	Terrains & Chantiers	93 393 850,00	0,00	18 678 770,00	-18 678 770,00	74 715 080,00
22-TERRAINS		93 393 850,00	0,00	18 678 770,00	-18 678 770,00	74 715 080,00
24-EQUIPEMENTS DE PRODUCTION						
240100	Bftiments industriels	462 665 500,00	0,00	92 533 100,00	-92 533 100,00	370 132 400,00
240200	SILOS DE RECEPTION DE BLE	10 300 000,00	0,00	2 060 000,00	-2 060 000,00	8 240 000,00
240300	TUNEL	8 200 000,00	0,00	1 640 000,00	-1 640 000,00	6 560 000,00
240400	TREMIES DE RECEPTION	1 120 000,00	0,00	224 000,00	-224 000,00	896 000,00
240500	HANGAR 10 TONNES	840 000,00	0,00	168 000,00	-168 000,00	672 000,00
240600	HANGAR POUR CHARGEMENT DE SON	960 000,00	0,00	192 000,00	-192 000,00	768 000,00
243000	Mat,riel et outillage	785 603 514,70	0,00	157 120 702,94	-157 120 702,94	628 482 811,76
243100	Materiel de Laboratoire	12 601 616,88	0,00	2 520 323,37	-2 520 323,37	10 081 293,51
243200	Materiels Nettoyage de ble	25 945 844,51	0,00	5 189 168,90	-5 189 168,90	20 756 675,61
244000	Mat,riel de transport	36 873 855,63	5 524 472,63	8 479 665,65	-2 955 193,02	33 918 662,61
245000	Mobilier de bureau	4 756 344,98	72 000,00	965 668,99	-893 668,99	3 862 675,99
245100	Mat,riel de bureau	3 250 074,75	118 558,96	673 726,74	-555 167,78	2 694 906,97
247000	Agencements et installations	21 319 775,92	0,00	4 263 955,18	-4 263 955,18	17 055 820,74
247010	Amenagements Interieurs	10 573 800,00	0,00	2 114 760,00	-2 114 760,00	8 459 040,00
247020	MURS	7 650 000,00	0,00	1 530 000,00	-1 530 000,00	6 120 000,00
247030	ABRIS POUR VEHICULE	1 250 000,00	0,00	250 000,00	-250 000,00	1 000 000,00
247040	POSTE DE GARDE	750 000,00	0,00	150 000,00	-150 000,00	600 000,00
247050	NICHE P/POSTES TRANSFORMATEU R	3 000 000,00	0,00	600 000,00	-600 000,00	2 400 000,00
247060	NICHE POUR GROUPE ELECTROGENE	570 000,00	0,00	114 000,00	-114 000,00	456 000,00
247070	GUERITES	360 000,00	0,00	72 000,00	-72 000,00	288 000,00
247080	BUREAU DE DIRECTEUR DE PROJET	915 000,00	0,00	183 000,00	-183 000,00	732 000,00
247090	BACHE A EAU	2 880 000,00	0,00	576 000,00	-576 000,00	2 304 000,00
247110	CHAMBRE D'EQUIPEMENT BACHE EAU	980 000,00	0,00	196 000,00	-196 000,00	784 000,00
247120	CITERNE GPL	625 000,00	0,00	125 000,00	-125 000,00	500 000,00
247130	PONT BASCULE	540 000,00	0,00	108 000,00	-108 000,00	432 000,00
24-EQUIPEMENTS DE PRODUCTION		1 404 530 327,37	5 715 031,59	282 049 071,77	-276 334 040,18	1 128 196 287,19
25-EQUIPEMENTS SOCIAUX						
252000	Equipements/mobilier m,nager	354 748,00	0,00	70 949,60	-70 949,60	283 798,40
TOTAL A REPORTER		1 498 278 925,37	5 715 031,59	300 798 791,37	-295 083 759,78	1 203 195 165,59

COMPTE	LIBELLE	SO LDE AU DEB UT EXERCICE	MOUVEMENTS EXERCICE			SOLDE A LA FIN EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
	REPO RT	1 498 278 925,37	5 715 031,59	300 798 791,37	-295 083 759,78	1 203 195 165,59
	25-EQUIPEMENTS SOCIAUX	354 748,00	0,00	70 949,60	-70 949,60	283 798,40
	28-INVES TIS SEMENTS EN COURS					
280240	Investissment en cours-Batimet	5 289 788,12	0,00	1 057 957,62	-1 057 957,62	4 231 830,50
280247	Reseau anti incendie	4 778 035,54	0,00	955 607,10	-955 607,10	3 822 428,44
	28-INVES TIS SEMENTS EN CO URS	10 067 823,66	0,00	2 013 564,72	-2 013 564,72	8 054 258,94
	INVES TIS SEMENTS	1 508 346 749,03	5 715 031,59	302 812 356,09	-297 097 324,50	1 211 249 424,53

STOCKS						
31-MATIERES ET FOURNITURES						
310002	Bl, tendre local	1 686 562,50	522 205 140,14	520 844 973,67	1 360 166,47	3 046 728,97
310004	Bl, dur local	30 371 268,23	579 064 180,78	599 054 274,59	-19 990 093,81	10 381 174,42
310005	Germix poudre chimique	220 000,00	1 125 000,00	1 145 000,00	-20 000,00	200 000,00
311010	Energie Electrique	0,00	11 032 922,74	11 032 922,74	0,00	0,00
311011	Carburant	0,00	3 084 834,88	3 084 834,88	0,00	0,00
311014	Eaux de citernage	2 445 032,18	4 408 362,00	6 768 051,86	-2 359 689,86	85 342,32
312020	Sacs d'emballages divers	2 011 144,71	35 447 087,00	34 893 418,66	553 668,34	2 564 813,05
312022	Fil ... coudre	74 967,02	386 574,40	280 350,22	106 224,18	181 191,20
312023	Etiquettes	84 235,92	359 288,17	388 028,60	-28 740,43	55 495,49
312024	Petit emballage (GIPEC)	1 474 820,20	1 424 551,87	1 507 754,21	-83 202,34	1 391 617,86
313030	PiŠces de rechange	19 267 266,76	4 705 065,65	10 930 081,59	-6 225 015,94	13 042 250,82
313031	Fournitures de bureau	0,00	519 559,69	519 559,69	0,00	0,00
313032	Habillement pour personnel	126 504,00	182 130,00	307 874,00	-125 744,00	760,00
313034	Quincaillerie/ferronnerie	600 236,65	1 086 861,94	1 601 171,06	-514 309,12	85 927,53
313035	MatiŠres et fournitures divers	0,00	718 615,69	718 615,69	0,00	0,00
	31-MATIERES ET FOURNITURES	58 362 038,17	1 165 750 174,95	1 193 076 911,46	-27 326 736,51	31 035 301,66
33-PRODUITS SEMI-O UVRES						
330001	Prod.Semi-Ouvres S.superieur	3 788 082,43	544 093 664,84	544 285 914,98	-192 250,14	3 595 832,29
330002	Prod.semi fini S.S.S.F	245 615,38	18 497 906,09	18 718 826,09	-220 920,00	24 695,38
330003	Prod.Farine.pani. semi fini	1 998 476,64	533 224 374,15	533 651 144,75	-426 770,60	1 571 706,04
330004	Prod.Son semi fini	445 059,65	92 155 463,22	92 302 678,71	-147 215,49	297 844,16
330005	Prod.Sem Extra semi fini	0,00	1 543 607,80	1 506 648,13	36 959,67	36 959,67
330006	prod.semi fini sem.cour.2 cat	0,00	9 695 208,18	9 695 208,18	0,00	0,00
330007	prod.semi fini farine.sup	0,00	9 458 546,16	9 164 669,62	293 876,54	293 876,54
330008	prod.sem.grosse semi fini	0,00	16 986 134,69	16 735 864,19	250 270,50	250 270,50
	TOTAL A REPORTER	1 573 186 021,30	2 397 120 111,67	2 721 950 222,20	-324 830 110,53	1 248 355 910,77

COMPTE	LIBELLE	SOLDE AU DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS EXERCICE			SOLDE A LA FIN EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
	REPO RT	1 573 186 021,30	2 397 120 111,67	2 721 950 222,20	-324 830 110,53	1 248 355 910,77
	33-PRODUITS SEMI-O UVRES	6 477 234,10	1 225 654 905,13	1 226 060 954,65	-406 049,52	6 071 184,58
	35-PRODUITS FINIS					
350010	S. sup,rieure 25 kg	7 215 297,22	365 846 076,67	366 928 293,15	-1 082 216,48	6 133 080,74
350011	S. sup,rieure 10 kg	1 101 468,14	58 991 467,47	59 283 008,17	-291 540,70	809 927,44
350012	S. sup,rieure Extra 25 Kg	30 400,00	1 535 200,00	1 509 360,00	25 840,00	56 240,00
350013	S. sup,rieure Extra 10 kg	1 900,00	54 150,00	55 138,00	-988,00	912,00
350014	S. sup,rieure grosse 25 kg	120 214,61	17 163 213,32	17 013 035,35	150 177,97	270 392,58
350016	Semoul.Superieur.5 Kg	0,00	38 715,17	38 715,17	0,00	0,00
350021	S. courante 2 ^{me} cat. 25 kg	44 587,50	9 910 992,78	9 922 310,28	-11 317,50	33 270,00
350030	S.s.s.f. 25 Kg	316 535,00	20 266 458,97	20 444 072,60	-177 613,63	138 921,37
351010	Farine sup,rieure 01 kg	12 298,59	2 046 499,76	1 874 790,53	171 709,23	184 007,82
351011	Farine sup,rieure 05 kg	32 772,70	8 081 616,50	8 096 087,78	-14 471,28	18 301,42
351020	Farine panifiable 50 kg	424 980,25	496 044 872,73	496 137 666,40	-92 793,67	332 186,58
351021	Farine panifiable 25 kg	217 282,98	45 610 448,91	45 744 383,07	-133 934,16	83 348,82
351023	Farine Panifiable 01 Kg	0,00	1 738 860,31	1 580 353,50	158 506,81	158 506,81
351024	Farine Panifiable 05 Kg	0,00	95 586,37	95 586,37	0,00	0,00
	35-PRODUITS FINIS	9 517 736,99	1 027 424 158,96	1 028 722 800,37	-1 298 641,41	8 219 095,58
	37-STOCKS A L'EXTERIEUR					
370000	Stock a l'exterieur	67 339,21	9 112 029,22	2 378 204,91	6 733 824,31	6 801 163,52
	37-STOCKS A L'EXTERIEUR	67 339,21	9 112 029,22	2 378 204,91	6 733 824,31	6 801 163,52
	38-ACHATS					
381002	Achat bl, tendre local	0,00	521 678 903,00	521 678 903,00	0,00	0,00
381004	Achat bl, dur local	0,00	585 667 323,70	585 667 323,70	0,00	0,00
381005	Germix poudre chimique	0,00	1 125 000,00	1 125 000,00	0,00	0,00
381010	Energie Electrique	0,00	11 032 922,74	11 032 922,74	0,00	0,00
381011	Carburants	0,00	3 108 599,73	3 108 599,73	0,00	0,00
381014	Eaux par citernage	0,00	4 408 362,00	4 408 362,00	0,00	0,00
381020	Sacs d'emballages divers	0,00	35 447 087,00	35 447 087,00	0,00	0,00
381022	Fil ... coudre	0,00	386 574,40	386 574,40	0,00	0,00
381023	Etiquettes	0,00	368 166,49	368 166,49	0,00	0,00
381024	Petit Emballage	0,00	1 424 551,87	1 424 551,87	0,00	0,00
381030	PiŠces de rechange	0,00	4 705 065,65	4 705 065,65	0,00	0,00
381031	Fournitures de bureaux	0,00	519 559,69	519 559,69	0,00	0,00
381032	Habillement du personnel	0,00	182 130,00	182 130,00	0,00	0,00
381034	Quincaillerie/ferronnerie	0,00	1 086 861,94	1 086 861,94	0,00	0,00
	TOTAL A REPORTER	1 582 771 097,50	4 604 797 408,06	4 924 192 335,69	-319 394 927,63	1 263 376 169,87

COMPTE	LIBELLE	SOLDE AU DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS EXERCICE			SOLDE A LA FIN EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
	REPO RT	1 582 771 097,50	4 604 797 408,06	4 924 192 335,69	-319 394 927,63	1 263 376 169,87
381035	Matières et fournitures divers	0,00	718 615,69	718 615,69	0,00	0,00
381092	Frais appr. bl, tendre local	0,00	526 237,14	526 237,14	0,00	0,00
381094	Frais appr. bl, dur local	0,00	330 148,08	330 148,08	0,00	0,00
	38-ACHATS	0,00	1 172 716 109,12	1 172 716 109,12	0,00	0,00
	STO CKS	74 424 348,47	4 600 657 377,38	4 622 954 980,51	-22 297 603,13	52 126 745,34

CREANCES						
40-COMPTES DEBITEURS DU PASSIF						
400000	COMPTES DEBITEURS DU PASSIF	13 794 837,80	3 123 783,47	14 419 594,49	-11 295 811,02	2 499 026,78
	40-COMPTES DEBITEURS DU PASSIF	13 794 837,80	3 123 783,47	14 419 594,49	-11 295 811,02	2 499 026,78
42-CREANCES D'INVESTISSEMENT						
424000	Prets	71 539 235,08	68 064 567,94	31 911 067,39	36 153 500,55	107 692 735,63
425000	Avances & Acomptes sur Invest.	156 571,97	0,00	31 314,39	-31 314,39	125 257,58
426000	Cautionnements Vers,s	936 000,00	0,00	187 200,00	-187 200,00	748 800,00
	42-CREANCES D'INVESTISSEMENT	72 631 807,05	68 064 567,94	32 129 581,78	35 934 986,16	108 566 793,21
43-CREANCES DE STOCKS						
430000	Avances au fournisseurs	60 427 697,39	30 738 434,19	51 978 397,52	-21 239 963,33	39 187 734,06
	43-CREANCES DE STOCKS	60 427 697,39	30 738 434,19	51 978 397,52	-21 239 963,33	39 187 734,06
44-CREANCES / ASSOCIES & S. APPA.						
440000	Associ,s (Apports)	865 431,00	0,00	602 335,83	-602 335,83	263 095,17
	44-CREANCES / ASSOCIES & S. APPA.	865 431,00	0,00	602 335,83	-602 335,83	263 095,17
45-AVANCES POUR COMPTES						
450620	Avance CCLS	0,00	17 015 728,81	6 203 145,76	10 812 583,05	10 812 583,05
457000	TVA Recuperable	0,00	11 371 408,61	11 326 819,92	44 588,69	44 588,69
457800	Precompte	442 090,95	3 111 275,63	3 290 799,11	-179 523,48	262 567,47
	45-AVANCES POUR COMPTES	442 090,95	31 498 413,05	20 820 764,79	10 677 648,26	11 119 739,21
46-AVANCES D'EXPLOITATION						
462000	Avances sur Services	700 000,00	400 000,00	380 000,00	20 000,00	720 000,00
463000	Avances au Personnel	412 426,83	4 297 996,22	4 089 366,87	208 629,35	621 056,18
468000	FRAIS COMPTABILISES D'AVANCE	2 213 486,72	1 191 053,57	2 451 697,43	-1 260 643,86	952 842,86
469000	D,penses en attente d'imputat.	1 549 838,04	0,00	309 967,61	-309 967,61	1 239 870,43
	46-AVANCES D'EXPLOITATION	4 875 751,59	5 889 049,79	7 231 031,91	-1 341 982,12	3 533 769,47
	TOTAL A REPORTER	1 735 808 713,28	4 745 686 657,41	5 052 949 042,92	-307 262 385,51	1 428 546 327,77

COMPTE	LIBELLE	SOLDE AU DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS EXERCICE			SOLDE A LA FIN EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
	REPORT	1 735 808 713,28	4 745 686 657,41	5 052 949 042,92	-307 262 385,51	1 428 546 327,77
47-CREANCES SUR CLIENTS						
470000	Clients	84 159 974,47	1 230 600 737,64	1 198 680 446,09	31 920 291,55	116 080 266,02
47-CREANCES SUR CLIENTS		84 159 974,47	1 230 600 737,64	1 198 680 446,09	31 920 291,55	116 080 266,02
48-DISPONIBILITES						
485001	CPA Biskra	101 867 139,92	1 342 092 535,30	1 426 908 809,79	-84 816 274,49	17 050 865,43
485002	CPA Gu, vara - Alger	9 204,75	0,00	1 840,95	-1 840,95	7 363,80
485003	CPA Hydra - Alger	319 323,54	61 108 024,54	61 031 177,26	76 847,28	396 170,82
485004	B.E.A Biskra	172 991,77	0,00	35 066,35	-35 066,35	137 925,42
487000	Caisse Minoterie	7 705,67	71 226 769,26	70 681 655,88	545 113,38	552 819,05
487001	Caisse Alger	0,00	418 320,75	416 920,15	1 400,60	1 400,60
488000	Regies et accredatif	2 919 446,00	0,00	2 822 421,20	-2 822 421,20	97 024,80
489000	Virement de Fonds	0,00	124 890 000,00	124 890 000,00	0,00	0,00
48-DISPONIBILITES		105 295 811,65	1 599 735 649,85	1 686 787 891,58	-87 052 241,73	18 243 569,92
CREANCES		342 493 401,90	2 969 650 635,93	3 012 650 043,99	-42 999 408,06	299 493 993,84
88	RESULTAT ANTERIEUR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RES ULTAT DE L'EXERCICE		0,00	39 951 616,21	0,00	39 951 616,21	39 951 616,21
TOTAL GENERAL		1 925 264 499,40	7 615 974 661,11	7 938 417 380,59	-322 442 719,48	1 602 821 779,92

TABLEAU DES MOUVEMENTS PATRIMONIAUX (PASSIF)

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	SOLDE AU DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS EXERCICE			SOLDE A LA FIN EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
RES SOURCES PROPORES						
10-FONDS SOCIAL						
100000	Apport des Particuliers	300 000 000,00	0,00	0,00	0,00	300 000 000,00
10-FONDS SOCIAL		300 000 000,00	0,00	0,00	0,00	300 000 000,00
17-LIAISONS INTER-UNITES						
170002	Unite trading	887 481 405,11	246 570 854,91	18 315 484,16	-228 255 370,75	659 226 034,36
170003	Unite couscousrie	-161 030 625,19	166 100 792,75	198 279 740,98	32 178 948,23	-128 851 676,96
170004	Unite projet silos	-306 409 047,37	7 668 095,34	63 071 672,80	55 403 577,46	-251 005 469,91
17-LIAISONS INTER-UNITES		420 041 732,55	420 339 743,00	279 666 897,94	-140 672 845,06	279 368 887,49
RES SOURCES PROPORES		720 041 732,55	420 339 743,00	279 666 897,94	-140 672 845,06	579 368 887,49
RES SOURCES D'AUTO-FINANCEMENT						
18-RESULTATS EN INSTANCE D'AFFECT						
182003	Resultat en instance 2003	-12 939 451,82	0,00	2 587 890,36	2 587 890,36	-10 351 561,46
182004	Resultat en instance 2004	33 256 101,62	6 651 220,32	0,00	-6 651 220,32	26 604 881,30
182005	Resultat en instance 2005	-13 615 747,83	0,00	2 723 149,56	2 723 149,56	-10 892 598,27
182006	Resultat en instance 2006	27 617 552,25	5 523 510,45	0,00	-5 523 510,45	22 094 041,80
182007	Resultat en instance 2007	108 990 236,25	21 798 047,25	0,00	-21 798 047,25	87 192 189,00
182008	Resultat en instance 2008	64 144 087,96	12 828 817,59	0,00	-12 828 817,59	51 315 270,37
18-RESULTATS EN INSTANC E D'AFFECT		207 452 778,43	46 801 595,61	5 311 039,92	-41 490 555,69	165 962 222,74
29-AMORTIS .DES INVES TIS EMENTS						
294010	Amort. batiments industriels	77 459 671,59	18 726 356,16	16 172 109,22	-2 554 246,94	74 905 424,65
294020	Amort.Silos de reception	1 845 423,42	423 037,06	245 237,88	-177 799,18	1 667 624,24
294030	Amort.Tunel	1 469 172,08	336 786,86	195 237,96	-141 548,90	1 327 623,18
294040	Amort.Tremies de reception	200 667,39	46 000,15	26 666,64	-19 333,51	181 333,88
294050	Amort.Hangar 10 tonne	150 500,63	34 500,02	19 999,92	-14 500,10	136 000,53
294060	Amort.Hangar chargement Son	171 975,52	39 423,54	22 857,84	-16 565,70	155 409,82
294300	Amort. mat,riel et outillage	449 377 860,43	105 588 087,58	78 560 382,12	-27 027 705,46	422 350 154,97
294310	Amort.Materiel Laboratoire	5 927 763,78	1 437 585,09	1 260 161,66	-177 423,43	5 750 340,35
294320	Amort.Materiel Nettoyage Ble	12 324 276,14	2 983 772,12	2 594 584,46	-389 187,66	11 935 088,48
294400	Amort. mat,riel de transport	29 143 313,68	7 081 366,58	6 263 519,20	-817 847,38	28 325 466,30
294500	Amort. mobilier de bureau	2 534 314,34	602 913,28	480 252,05	-122 661,23	2 411 653,11
294510	Amort. mat,riel de bureau	1 321 683,02	333 195,94	332 711,62	-484,32	1 321 198,70
294700	Amort. agencements. instal	6 097 119,44	1 434 065,24	1 065 988,80	-368 076,44	5 729 043,00
2947010	Amenagement Interieur	1 321 725,00	370 083,00	528 690,00	158 607,00	1 480 332,00
TOTAL A REPORTER		1 516 839 977,44	606 578 511,23	392 746 337,23	-213 832 174,00	1 303 007 803,44

TABLEAU DES MOUVEMENTS PATRIMONIAUX (PASSIF)

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	SO LDE AU DEB UT EXERCICE	MOUVEMENTS EXERCICE			SOLDE A LA FIN EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
	REPO RT	1 516 839 977,44	606 578 511,23	392 746 337,23	-213 832 174,00	1 303 007 803,44
2947020	Amort.Murs	956 250,00	267 750,00	382 500,00	114 750,00	1 071 000,00
2947030	Amort.abris pour vehicules	156 249,96	43 750,00	62 500,04	18 750,04	175 000,00
2947040	Amort.Poste de garde	93 750,00	26 250,00	37 500,00	11 250,00	105 000,00
2947050	Amort.niche pour postes transf	375 000,00	105 000,00	150 000,00	45 000,00	420 000,00
2947060	Amort.niche pour group electro	71 250,00	19 950,00	28 500,00	8 550,00	79 800,00
2947070	Amort.Guerites	45 000,00	12 600,00	18 000,00	5 400,00	50 400,00
2947080	Amort.bureau du direc de proje	114 375,00	32 025,00	45 750,00	13 725,00	128 100,00
2947090	Amort.bache a eau	360 000,00	100 800,00	144 000,00	43 200,00	403 200,00
2947110	Amort.chambre d'equipement	122 499,96	34 300,00	49 000,04	14 700,04	137 200,00
2947120	Amort.Citerne GPL	78 125,04	21 875,00	31 249,96	9 374,96	87 500,00
2947130	Amort.Pont bascule	67 500,00	18 900,00	27 000,00	8 100,00	75 600,00
295200	Amort. equip . mob. m,nager	203 427,82	47 780,48	35 474,60	-12 305,88	191 121,94
29-AMO RTIS .DES INVES TIS SEMENTS		591 988 894,24	140 168 153,10	108 779 874,01	-31 388 279,09	560 600 615,15
49-PROV.P.DEPRECIAT.DES CREANCES						
497000	PROVISION CLIENTS	17 529 368,40	5 582 896,08	0,00	-5 582 896,08	11 946 472,32
49-PRO V.P.DEPRECIAT.DES CREANC ES		17 529 368,40	5 582 896,08	0,00	-5 582 896,08	11 946 472,32
RES SO URCS D'AUTO -FINANC EMENT		816 971 041,07	192 552 644,79	114 090 913,93	-78 461 730,86	738 509 310,21
DETTES						
50-Compte s Cr,diteurs de l'Actif						
500000	COMP TES CREDITEURS DE L'ACTIF	7 000,00	7 000,00	0,00	-7 000,00	0,00
50-Comptes Cr,diteurs de l'Actif		7 000,00	7 000,00	0,00	-7 000,00	0,00
52-DETTES D'INVES TIS SEMENT						
521000	Emprunts Bancaires	165 561 438,79	68 432 061,36	0,00	-68 432 061,36	97 129 377,43
522000	Cr,dits d'Investissements	24 661,37	6 675 385,24	6 667 332,97	-8 052,27	16 609,10
523000	AUTRES EMPRUNTS	0,00	82 820,00	414 100,00	331 280,00	331 280,00
52-DETTES D'INVES TIS SEMENT		165 586 100,16	75 190 266,60	7 081 432,97	-68 108 833,63	97 477 266,53
53-DETTES DE STOCKS						
530000	Fournisseurs de Stocks	171 207 752,14	1 208 863 662,61	1 177 113 234,57	-31 750 428,04	139 457 324,10
538000	FACTURES A RECEVOIR	41 851 345,04	66 341 642,26	60 366 884,04	-5 974 758,22	35 876 586,82
53-DETTES DE STOCKS		213 059 097,18	1 275 205 304,87	1 237 480 118,61	-37 725 186,26	175 333 910,92
54-DETENTIO NS POUR COMPTE						
540620	DETENTIONS POUR COMP TE CCLS	0,00	13 116 734,04	13 116 734,04	0,00	0,00
543000	Retenue I R G sur Salaires	269 292,50	3 597 078,47	3 587 581,63	-9 496,84	259 795,66
TOTAL A REPORTER		1 915 934 263,46	1 980 008 771,77	1 655 023 679,12	-324 985 092,65	1 590 949 170,81

TABLEAU DES MOUVEMENTS PATRIMONIAUX (PASSIF)

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	SO LDE AU DEB UT EXERCICE	MOUVEMENTS EXERCICE			SOLDE A LA FIN EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
	REPO RT	1 915 934 263,46	1 980 008 771,77	1 655 023 679,12	-324 985 092,65	1 590 949 170,81
545000	Retenue CNAS ... 9%	360 316,13	4 626 609,80	4 604 899,61	-21 710,19	338 605,94
547000	TAXES DUES SUR VENTES	0,00	11 007 494,06	11 007 494,06	0,00	0,00
547800	T.V.A a Payer	0,00	2 246 915,13	2 362 824,73	115 909,60	115 909,60
	54-DETENTIONS POUR COMPTE	629 608,63	34 594 831,50	34 679 534,07	84 702,57	714 311,20
	55-DETTES ENVERS LES ASSOCIES					
555000	Comptes Courrants des Associ,s	93 205,24	2 528 834,95	2 435 629,71	-93 205,24	0,00
	55-DETTES ENVERS LES ASSOCIES	93 205,24	2 528 834,95	2 435 629,71	-93 205,24	0,00
	56-DETTES D'EXPLOITATIO N					
562000	Cr,diteurs de Services	4 803 130,93	10 720 872,46	11 029 062,42	308 189,96	5 111 320,89
563000	Personnel "Paie Due"	703 018,66	38 811 688,11	41 631 470,88	2 819 782,77	3 522 801,43
564100	T.A.P	779 530,00	235 382,20	96 309,00	-139 073,20	640 456,80
564800	Taxes Foncišres	124 717,00	24 943,40	0,00	-24 943,40	99 773,60
566000	Cr,diteurs de Frais Divers	1 425 404,85	3 038 970,98	2 679 112,20	-359 858,78	1 065 546,07
568000	Organismes Sociaux	1 040 913,13	13 365 759,49	13 303 041,14	-62 718,35	978 194,78
	56-DETTES D'EXPLOITATIO N	8 876 714,57	66 197 616,64	68 738 995,64	2 541 379,00	11 418 093,57
	DETTES	388 251 725,78	1 453 723 854,56	1 350 415 711,00	-103 308 143,56	284 943 582,22
88	RESULTAT ANTERIEUR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL	1 925 264 499,40	2 066 616 242,35	1 744 173 522,87	-322 442 719,48	1 602 821 779,92

GMSud SPA MINOTERIE.SEMOULERIE

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

TABLEAU AUTRES CHARGES D'EXPLOITATION/HORS EXPLOITATION

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	TO TAL
69-CHARGES HORS EXPLOITATION		
696000	Charges des Exercices Ant,rier	6 892 337,58
698000	Charges Exceptionnelles	3 817,58
698031	Differences d'inventaire	78 415,84
698033	Diff.Invent.Prod semi fini 05	156 502,31
698035	Diff.Invent prod fini 2005	1 141 653,28
698100	DIFFERENCE DE CHANGE	3 233 238,80
698200	PENALITES PENALES	15 380,40
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	11 521 345,79
TO TAL GENERAL		11 521 345,79

TABLEAU DE DETAIL DES FRAIS DE GESTION (SUITE..)

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	EXPLOITATION	HORS EXPLOITATION	TOTAL
	REPORT	67 882 321,01	0,00	67 882 321,01
64-IMPOTS ET TAXES				
641000	TAXE ACTIVITE INDUST.& COMMERC	76 247,20	0,00	76 247,20
646200	DROITS DE TIMBRES	3 808,00	0,00	3 808,00
649000	Autres Impots et Taxes	361 301,09	0,00	361 301,09
64	IMPOTS ET TAXES	441 356,29	0,00	441 356,29
65-FRAIS FINANCIERS				
655000	Frais Banque & Recouvrement	89 761,21	0,00	89 761,21
655100	Int,r^ts-commissions/emprunts	6 343 210,60	0,00	6 343 210,60
65	FRAIS FINANCIERS	6 432 971,81	0,00	6 432 971,81
66-FRAIS DIVERS				
660000	Assurances Batiments	2 122 577,28	0,00	2 122 577,28
660244	Assurance parc roulant	93 881,24	0,00	93 881,24
668000	Autres Frais Divers	33 926,88	0,00	33 926,88
669000	Autres Assurances	140 579,23	0,00	140 579,23
669100	COTISATIONS ET DONS	5 789 199,92	0,00	5 789 199,92
669101	Cotisatios.Dons.Rest.Ramadan	1 028 000,00	0,00	1 028 000,00
66	FRAIS DIVERS	9 208 164,55	0,00	9 208 164,55
	TOTAL GENERAL	83 964 813,66	0,00	83 964 813,66

TABLEAU DE DETAIL DES FRAIS DE GESTION

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	EXPLOITATION	HORS EXPLOITATION	TOTAL
62-SERVICES				
620030	Transport de ble	1 088 894,40	0,00	1 088 894,40
620061	Frais de Manutention	373 411,37	0,00	373 411,37
620063	Divers Frais	1 933 920,58	0,00	1 933 920,58
620065	Frais D'greage	3 470,16	0,00	3 470,16
621000	Loyers & Charges Locatives	1 479 344,30	0,00	1 479 344,30
622000	Entretiens & R,parations	300 003,20	0,00	300 003,20
622001	Entretien.Reparat.Batiment	167 600,00	0,00	167 600,00
622002	Entretien.Reparat.Outillage	144 080,00	0,00	144 080,00
622003	Entretien.Reparat.Roulant	74 236,00	0,00	74 236,00
622004	Entretien.Reparat.Vehicule	978 029,94	0,00	978 029,94
624000	DOCUMENTATION	44 392,00	0,00	44 392,00
625100	Honoraires	1 072 930,00	0,00	1 072 930,00
626000	Publicit,	285 738,52	0,00	285 738,52
627000	Frais d,placements	1 846 599,20	0,00	1 846 599,20
627001	Frais h“tel et restauration	772 880,89	0,00	772 880,89
628000	Frais des Postes & T,l,com.	1 498 475,80	0,00	1 498 475,80
62	SERVICES	12 064 006,36	0,00	12 064 006,36
63-FRAIS DE PERS ONNEL				
630000	R,mun,rations du Personnel	23 567 851,57	0,00	23 567 851,57
630100	HEURES SUPPLEMENTAIRES	408 485,33	0,00	408 485,33
630200	Primes de Paniers	3 681 972,00	0,00	3 681 972,00
630300	Cong,s Pay,s	1 600 010,95	0,00	1 600 010,95
630400	Primes de Nuisances	1 656 586,44	0,00	1 656 586,44
630500	Primes de Responsabilit,s	2 621 773,89	0,00	2 621 773,89
630600	Primes de Disponibilit,s	2 520 291,41	0,00	2 520 291,41
630700	Primes de Caisse	135 200,00	0,00	135 200,00
630800	PRIMES DE TRANSPORT	207 075,48	0,00	207 075,48
632000	Ind. zone	6 625 397,70	0,00	6 625 397,70
632100	I E P	1 069 461,86	0,00	1 069 461,86
632300	I.F.S.P	509 999,10	0,00	509 999,10
632400	Indemnité de Logement	354 400,00	0,00	354 400,00
632500	P.R.I	217 376,00	0,00	217 376,00
635000	Cot.Scles "Charges Patronat"	10 642 432,92	0,00	10 642 432,92
63	FRAIS DE PERS ONNEL	55 818 314,65	0,00	55 818 314,65
TOTAL GENERAL		67 882 321,01	0,00	67 882 321,01

TABLEAU DE DETAIL DES FRAIS DE GESTION

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	EXPLOITATION	HORS EXPLOITATION	TOTAL
62-SERVICES				
620030	Transport de ble	1 088 894,40	0,00	1 088 894,40
620061	Frais de Manutention	373 411,37	0,00	373 411,37
620063	Divers Frais	1 933 920,58	0,00	1 933 920,58
620065	Frais D'greage	3 470,16	0,00	3 470,16
621000	Loyers & Charges Locatives	1 479 344,30	0,00	1 479 344,30
622000	Entretiens & R,parations	300 003,20	0,00	300 003,20
622001	Entretien.Reparat.Batiment	167 600,00	0,00	167 600,00
622002	Entretien.Reparat.Outillage	144 080,00	0,00	144 080,00
622003	Entretien.Reparat.Roulant	74 236,00	0,00	74 236,00
622004	Entretien.Reparat.Vehicule	978 029,94	0,00	978 029,94
624000	DOCUMENTATION	44 392,00	0,00	44 392,00
625100	Honoraires	1 072 930,00	0,00	1 072 930,00
626000	Publicit,	285 738,52	0,00	285 738,52
627000	Frais d,placements	1 846 599,20	0,00	1 846 599,20
627001	Frais h“tel et restauration	772 880,89	0,00	772 880,89
628000	Frais des Postes & T,l,com.	1 498 475,80	0,00	1 498 475,80
62	SERVICES	12 064 006,36	0,00	12 064 006,36
63-FRAIS DE PERS ONNEL				
630000	R,mun,rations du Personnel	23 567 851,57	0,00	23 567 851,57
630100	HEURES SUPPLEMENTAIRES	408 485,33	0,00	408 485,33
630200	Primes de Paniers	3 681 972,00	0,00	3 681 972,00
630300	Cong,s Pay ,s	1 600 010,95	0,00	1 600 010,95
630400	Primes de Nuisances	1 656 586,44	0,00	1 656 586,44
630500	Primes de Responsabilit,s	2 621 773,89	0,00	2 621 773,89
630600	Primes de Disponibilit,s	2 520 291,41	0,00	2 520 291,41
630700	Primes de Caisse	135 200,00	0,00	135 200,00
630800	PRIMES DE TRANSPORT	207 075,48	0,00	207 075,48
632000	Ind. zone	6 625 397,70	0,00	6 625 397,70
632100	I E P	1 069 461,86	0,00	1 069 461,86
632300	I.F.S.P	509 999,10	0,00	509 999,10
632400	Indemnité de Logement	354 400,00	0,00	354 400,00
632500	P.R.I	217 376,00	0,00	217 376,00
635000	Cot.Scles "Charges Patronat"	10 642 432,92	0,00	10 642 432,92
63	FRAIS DE PERS ONNEL	55 818 314,65	0,00	55 818 314,65
TOTAL GENERAL		67 882 321,01	0,00	67 882 321,01

TABLEAU DES AUTRES PRODUITS

EXERCICE:01/01/09 AU 31/12/09

COMPTE	LIBELLE	TO TAL
77-PRODUITS DIVERS		
770000	PRODUITS DIVERS	283 193,15
779000	AUTRES PRODUITS DIVERS	906 790,21
77	PRODUITS DIVERS	1 189 983,36
79-PRODUITS HORS EXPLOITATION		
794000	RENTREES SUR CREANCES ANNULEES	2 077 022,40
796000	REPRISE S/CHARGES EXERC.ANTER.	397 828,11
798000	Produits Exceptionnels	1 747,81
798031	Difference d'inventaire	1 182 528,56
798033	Diff.Invent prod.semi fini 05	510 054,72
798035	Diff.Invent prod fini 2005	398 937,74
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION	4 568 119,34
TO TAL GENERAL		5 758 102,70

- 138- الحواصل والأعباء الأخرى المؤجلة
- 14- (متاح)
- 15- المؤونات للأعباء - الخصوم المالية غير الجارية
- 153- المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة
- 155- المؤونات للضرائب
- 156- المؤونات لتجديد الشبكات (الامتياز)
- 158- المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية
- 16- الإقتراضات والديون المماثلة
- 161- السندات التساهمية
- 162- الإقتراضات السندية القابلة للتحويل
- 163- الإقتراضات السندية الأخرى
- 164- الإقتراضات لدى مؤسسات القرض
- 165- الودائع والكفالات المقبوضة
- 167- الديون المترتبة على عقد الإيجار - التمويل
- 168- الإقتراضات والديون الأخرى المماثلة
- 169- علاوات تسديد السندات
- 17- الديون المرتبطة بالمساهمات
- 171- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع
- 172- الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع
- 173- الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة

- الملحق رقم (2) : مدونة الحسابات ذات الثلاثة أرقام
- الصف 1- حسابات رؤوس الأموال
- 10- رأس المال و الاحتياطات، وما يماثلها
- 101- رأس المال الصادر (رأس مال الشركة، الأموال المخصصة، أو أموال الاستغلال)
- 103- العلاوات ذات الصلة برأس مال الشركة
- 104- فارق التقييم
- 105- فارق إعادة التقييم
- 106- الاحتياطات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة)
- 107- فارق المعادلة
- 108- حساب المستقبل
- 109- رأس المال المكتتب غير المستعان به
- 11- الترحيل من جديد
- 12- نتيجة السنة المالية
- 13- النواتج والأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال
- 131- إعانات التجهيز
- 132- إعانات أخرى للاستثمار
- 133- الضرائب المؤجلة على الأصول
- 134- الضرائب المؤجلة على الخصوم

- 178- الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات
- 18- حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة
- 181- حسابات الارتباط بين مؤسسات
- 188- حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة
- 19- (متاح)
- الصف 2- حسابات الشبكات
- 20- الشبكات غير المادية
- 203- مصاريف التنمية القابلة للشبكات
- 204- برمجيات المعلوماتية وما شأها
- 205- الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات
- 207- فارق الشراء
- 208- الشبكات الأخرى غير المادية
- 21- الشبكات المادية
- 211- القمع الأرضية
- 212- عمليات التضيد والتهية للقمع الأرضية
- 213- البناءات
- 215- التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
- 218- الشبكات المادية الأخرى
- 22- الشبكات في شكل امتياز
- 221- القمع الأرضية الممنوح امتيازها
- 222- عمليات التضيد والتهية للقمع الأرضية الممنوح امتيازها
- 223- البناءات الممنوح امتيازها
- 225- المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها
- 228- الشبكات المادية الأخرى الممنوح امتيازها
- 229- حقوق مانح الامتياز
- 23- الشبكات الجاري إنجازها
- 232- الشبكات المادية الجاري إنجازها
- 237- الشبكات غير المادية الجاري إنجازها
- 238- التسيقات والحسابات المدفوعة عن إيضاءات بالشبكات
- 24- (متاح)
- 25- (متاح)
- 26- المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات
- 261- سندات الفروع المنتسبة
- 261- سندات المساهمة الأخرى

2802- إهلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للشيت

2804- إهلاك برمجيات المعلوماتية وما شأها

2805- إهلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات

2807- إهلاك فارق الشراء (goodwill)

2808- إهلاك الشببات غير المادية الأخرى

281- إهلاك الشببات المادية

2812- إهلاك أعمال التضيد والتهيئة للقطع الأرضية

2813- إهلاك البناءات

2815- إهلاك المنشآت التقنية

2818- إهلاك الشببات المادية الأخرى

282- إهلاك الشببات الموضوعية موضع امتياز

29- خسائر القيمة عن الشببات

290- خسائر القيمة عن الشببات غير المادية

2903- خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة لشيت

2904- خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شأها

2905- خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

2907- خسائر القيمة عن فارق الشراء

265- سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)

266- الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع

267- الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع

268- الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة

269- عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة

27- الشببات المالية الأخرى

271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحافظة

272- السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)

273- السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة

274- القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل

275- الودائع والكفالات المدفوعة

276- الديون الدائنة الأخرى المثبتة

279- ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

28- إهلاك الشببات

280- إهلاك الشببات غير المادية

- 32- التموينات الأخرى
- 321- المواد القابلة للاستهلاك
- 322- التوريدات القابلة للاستهلاك
- 326- التغليفات
- 33- سلع قيد الانتاج
- 331- المنتجات الجاري إنجازها
- 335- الأشغال الجاري إنجازها
- 34- خدمات قيد الانتاج
- 341- الدراسات الجاري إنجازها
- 345- الخدمات الجاري تقديمها
- 35- مخزونات المنتجات
- 351- المنتجات الوسيطة
- 355- المنتجات المصنعة
- 358- المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)
- 36- المخزونات المتأتية من الشبكات
- 37- المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الايداع)
- 38- المشتريات المخزنة
- 39- خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها

- 2908- خسائر القيمة عن الشبكات غير المادية الأخرى
- 291- خسائر القيمة عن الشبكات المادية
- 2912- خسائر القيمة عن أعمال التضيد والتهيئة للقطع الأرضية
- 2913- خسائر القيمة عن البناءات
- 2915- خسائر القيمة عن المنشآت التقنية
- 2918- خسائر القيمة عن الشبكات المادية الأخرى
- 292- خسائر القيمة عن الشبكات الموضوعة موضع امتياز
- 293- خسائر القيمة عن الشبكات الجاري إنجازها
- 296- خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات
- 297- خسائر القيمة عم السندات الأخرى المشبة
- 298- خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المشبة
- الصف 3- حسابات المخزونات و المتوجات قيد التنفيذ
- 30- المخزونات من البضائع
- 31- المواد الأولية والتوريدات

- 41- الزبائن والحسابات المرتبطة بهم
- 411- الزبائن
- 413- الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها
- 416- الزبائن المشكوك فيهم
- 417- الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها
- 418- الزبائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد
- 419- الزبائن الدائنون - التسيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها.
- 42- العاملون والحسابات المرتبطة بهم
- 421- العاملون - الأجور المستحقة
- 422- أموال الخدمات الاجتماعية
- 423- مشاركة الأجراء في النتيجة
- 425- المستخدمون - التسيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة
- 426- المستخدمون - الودائع المستلمة
- 427- المستخدمون - الاعتراضات
- 428- المستخدمون - الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها
- 43- الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها
- 431- الضمان الاجتماعي

- 390- خسائر القيمة عن مخزونات البضائع
- 391- خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات
- 392- خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
- 393- خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها
- 394- خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازها
- 395- خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات
- 397- خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

الصف 4- حسابات الغير

- 40- الموردون والحسابات المرتبطة بها
- 401- موردو المخزونات والخدمات
- 403- موردو السندات الواجب دفعها
- 404- موردو التسيقات
- 405- موردو تسيقات السندات المطلوب دفعها
- 408- موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها
- 409- الموردون المدينون: التسيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى.

458- الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك
معا أو في تجمع
46- المدينون المختلفون والدائنون المختلفون
462- الديون الدائنة عن عمليات بيع تسيّيات
464- الديون المدينة عن عمليات شراء قيم
منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة
465- الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة
توظيفية، وصكوك مالي مشتقة
467- الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة
468- الأعباء الأخرى الواجب دفعها
والمنتجات المطلوب استلامها
47- الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية
48- الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا
والمؤونات
481- الأرصدة - الخصوم الجارية
486- الأعباء المعاينة سلفا
487- المنتجات المعاينة سلفا
49- خسائر القيمة عن حسابات الأطراف
الأخرى
491- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن
495- خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن
الشركاء

432- الهيئات الاجتماعية الأخرى
438- الهيئات الاجتماعية - الأعباء الواجب
دفعها وأحوصل المطلوب استلامها
44- الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات
الدولية والحسابات المرتبطة بها
441- الدولة والجماعات العمومية الأخرى،
الإعانات المطلوب استلامها
442- الدولة، الضرائب والرسوم القابلة
للتحصيل من أطراف أخرى
443- العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات
العمومية
444- الدولة - الضرائب على النتائج
445- الدولة - الرسوم على رقم الأعمال
446- الهيئات الدولية
447- الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات
المماثلة
448- الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات
المطلوب استلامها (خارج الضرائب)
45- المجمع والشركاء
451- عمليات المجمع
455- الشركاء - الحسابات الجارية
456- الشركاء العمليات عن رأس المال
457- الشركاء - الحصص الواجب دفعها

519- المساهمات المصرفية الجارية
52- الأدوات المالية المشتقة
53- صندوق الأموال
54- وكالات التسيقات والإعتمادات المالية
541- وكالات التسيقات المالية
542- الإعتمادات
58- التسديدات الداخلية
581- تحويلات الأموال
581- التحويلات المالية الداخلية
59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية
591- خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك
والمؤسسات المالية
594- خسائر القيمة عن الوكالات المالية
للتسيقات والإعتمادات
الصف 6- حسابات الأعباء
60- المشتريات المستهلكة
600- مشتريات البضائع المباعة
601- المواد الأولية
602- التموينات الأخرى
603- تغيرات المخزونات
604- مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة

496- خسائر القيمة عن حسابات مدينين
مختلفين
498- خسائر القيمة عن حسابات أخرى
للأطراف الأخرى
الصف 5- الحسابات المالية
50- قيم التوظيف المقولة
501- القسط في المؤسسات المرتبطة
502- الأسهم الخاصة
503- الأسهم أو السندات الأخرى المخولة حقا
في الملكية
506- السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق
القصيرة الأمد
508- قيم التوظيف المقولة الأخرى والديون
الدائنة المماثلة
509- التسديدات الباقي القيام بها عن قيم
التوظيف المقولة غير المسددة
51. البنك- المؤسسات المالية، وما شابهها
511- قيم التحصيل
512- بنوك الحسابات الجارية
515- الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
517- الهيئات المالية الأخرى
518- الفوائد المنتظرة

626- مصاريف البريد والاتصالات السلكية
واللاسلكية
627- الخدمات المصرفية وما شابهها
628- الاشتراكات والمستجدات
629- التخفيضات والتزييلات والمحسومات
المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى
63- أعباء العاملين
631- أجور العاملين
634- أجور المستغل الفردي
635- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
637- الأعباء الاجتماعية الأخرى
638- أعباء العاملين الأخرى
64- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
641- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
عن الأجور
642- الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم
الأعمال
645- الضرائب والرسوم الأخرى (خارج
الضرائب عن النتائج)
65- الأعباء العملية الأخرى

605- مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
607- المشتريات غير المخزنة من المواد
والتوريدات
608- مصاريف الشراء التابعة
609- التخفيضات، والتزييلات، والمحسومات
المتحصل عليها عن مشتريات
601- الخدمات الخارجية
611- القاول العام
613- الإيجارات
614- الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة
615- الصيانة والتصليلات، والرعاية
616- أقساط التأمينات
617- الدراسات والأبحاث
618- التوثيق والمستجدات
619- التخفيضات والتزييلات والمحسومات
المتحصل عليها عن خدمات خارجية
62- الخدمات الخارجية الأخرى
621- العاملون الخارجيون عن المؤسسة
622- أجور الوسطاء والأتعاب
623- الإشهار والنشر والعلاقات العامة
624- نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
625- التقلات والمهمات والاستقبالات

- 651- الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات
والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم
المماثلة
- 652- نواقص القيم عن خروج أصول مالية
مثبتة غير مالية
- 653- أتعاب حضور
- 654- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة
للتحصيل
- 655- قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة
مشتركة
- 656- الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة،
والهبات والتبرعات
- 657- الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري
- 658- أعباء أخرى للتسيير الجاري
- 66- الأعباء المالية
- 661- أعباء الفوائد
- 664- الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة
بمساهمات
- 665- فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص
القيمة
- 666- خسائر الصرف
- 667- الخسائر الصافية عن التنازل عن أصول
مالية
- 668- الأعباء المالية الأخرى
- 67- العناصر غير العادية - الأعباء
- 68- المخصصات للإهتلاكات، والتموينات
وخسائر القيمة
- 681- المخصصات للإهتلاكات والتموينات
وخسائر القيمة والأصول غير الجارية
- 682- المخصصات للإهتلاكات والتموينات
وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع
الامتياز
- 685- المخصصات للإهتلاكات والتموينات
وخسائر القيمة - الأصول الجارية
- 686- المخصصات للإهتلاكات والتموينات
وخسائر القيمة - العناصر المالية
- 69- الضرائب عن النتائج وما شابهها
- 692- فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول
- 693- فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم
- 695- الضرائب عن الأرباح المبينة على نتائج
الأنشطة العادية
- 698- الضرائب الأخرى عن النتائج
- الصف 7- حسابات المنتجات
- 70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة،
والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة

752- فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة
غير المالية
753- أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير
754- أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة
السنة المالية
755- قسط النتيجة عن العمليات التي تمت
بصورة مشتركة
756- المدخولات عن الديون الدائنة المهلكة
757- المتوجات الإستثنائية عن عمليات التسيير
758- المتوجات الأخرى للتسيير الجاري
76- المتوجات المالية
761- متوجات المساهمات
762- عائدات الأصول المالية
765- فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض
القيمة
766- أرباح الصرف
767- الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن
أصول مالية
768- المتوجات المالية الأخرى
78- الإسترجاعات عن خسائر القيمة
والتأمينات
781- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة
والمؤونات - الأصول غير الجارية

700- المبيعات من البضائع
701- المبيعات من المنتجات المصنعة
702- المبيعات من المنتجات الوسيطة
703- المبيعات من المنتجات المتبقية
704- مبيعات الأشغال
705- مبيعات الدراسات
706- تقديم الخدمات الأخرى
708- منتجات الأنشطة الملحقة
709- التخفيضات و التزييلات و الحسومات
الممنوحة
72- الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون
723- تغير المخزونات الجارية
724- تغير المخزونات من المنتجات
73- الإنتاج المثبت
731- الإنتاج المثبت للأصول المعنوية
732- الإنتاج المثبت للأصول العينية
74- إعانات الاستغلال
741- إعانة التوازن
748- إعانات الاستغلال الأخرى
75- المتوجات العملية الأخرى
751- الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص
والبرمجيات والقيم المماثلة

785- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة
والمؤونات - الأصول الجارية
786- الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم
والمؤونات.

المصدر: القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية
الذي حدد مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

الملحق رقم (3): حسابات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي		المخطط المحاسبي الوطني	
الصف 1: حسابات رؤوس الأموال	1	الصف 1: الأموال الخاصة	1
رأس المال الصادر (رأس مال الشركة أو أموال الاستقلال)	101	صندوق الشركة	10
		مساهمات الدولة	100
		مساهمات الجماعات المحلية	101
		مساهمات المؤسسات العمومية	102
		مساهمات الشركات الخاصة	103
		مساهمات الأفراد	104
		الصندوق الشخصي	11
		أموال الاستقلال	110
حساب المستقل	108	حساب المستقل	119
العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة	103	علاوات المساهمات	12
الاحتياطات	106	الاحتياطات	13
		الاحتياطات القانونية	130
		الاحتياطات المنظمة	131
		الاحتياطات القانون الأساسية	132
		الاحتياطات التعاقدية	133
		الاحتياطات الاختيارية	134
		إعانات الاستثمارات	14
إعانات التجهيز	131	إعانات الاستثمارات المستلمة	141
إعانات أخرى للاستثمار	132	إعانات مسجلة على متوجات استثنائية	147
فارق إعادة التقييم	105	فارق إعادة التقييم	15
فارق التقييم	104	فارق مضاف إلى النتيجة	152
فارق المعادلة	107		
حسابات ارتباط المؤسسات وشركات المساهمة	18		
حسابات الارتباط بين المؤسسات	181	ارتباط ما بين الوحدات	17
حسابات الارتباط بين شركات المساهمة	188		
نتيجة السنة المالية	12	نتائج قيد التخصيص	18

180	الترحيل من جديد	11	الترحيل من جديد
19	مؤونات للخسائر والتكاليف	15	المؤونات للأعباء-الخصوم غير الجارية
190	مؤونات للخسائر المحتملة	153	المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة
		155	المؤونات للضرائب
		156	المؤونات لتجديد الشبكات (الامتياز)
		158	المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية
2	الصف 2: الاستثمارات	2	الصف 2: حسابات الأصول الثابتة
20	مصاريف إعدادية	6	حسابات الأعباء (التحميل حسب الطبيعة)
200	مصاريف متعلقة بعقد الشركة	62	الخدمات الخارجية الأخرى
		64	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
201	مصاريف القروض	169	علاوات تسديد السندات
202	مصاريف الاستثمار	2xx	حساب الاستثمار المعني
203	مصاريف التكوين المهني	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـ SCF
		62	الخدمات الخارجية الأخرى
		63	أعباء العاملين
204	مصاريف سير العمل السابق لانطلاق العمل	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـ SCF
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
		1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـ SCF
205	مصاريف الدراسات والأبحاث	203	مصاريف التطوير الثابتة
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
208	مصاريف استثنائية	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـ SCF
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
21	القيم المعنوية	20	الأصول الثابتة المعنوية
210	المتجر	208	عناصر استثنائية
			فرق الحيازة (Goodwill)
212	حقوق الملكية الصناعية والتجارية	205	تنازلات وحقوق مماثلة، براءات اختراع، التراخيص و العلامات التجارية
		204	برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها
		208	أصول ثابتة معنوية أخرى
22	الأراضي	211	الأراضي

		الأراضي المعدة للبناء و الورش	220
		المقالع والمناجم	224
		الأراضي الأخرى	226
الأصول الثابتة المادية	21	تجهيزات الإنتاج	24
بنايات	213	المباني	240
منشآت فنية	215	منشآت مركبة	242
أصول ثابتة مادية أخرى	218	المنشآت الأساسية الهيكلية	241
		معدات وأدوات	243
		معدات النقل	244
		تجهيزات المكاتب	245
		مواد التعبئة والتغليف القابلة للاسترجاع	246
ترتيبات وتمهيات على الأراضي للتنازل	222	تمهيات وتركيبات	247
أصول ثابتة مادية أخرى	218	تجهيزات اجتماعية	25
بنايات	213	مباني اجتماعية	250
أصول ثابتة مادية أخرى	218	معدات	251
		أثاث وتجهيز منزلي	252
		تمهيات	257
أصول ثابتة قيد الانجاز	23	استثمارات قيد التنفيذ	28
أصول ثابتة مادية قيد الانجاز	232		
أصول ثابتة معنوية قيد الانجاز	237		
اهتلاك الأصول الثابتة	28	اهتلاك الاستثمارات	29
اهتلاك الاستثمارات المعنوية	280		
اهتلاك الاستثمارات المادية	281		
الصف 3: حسابات المخزونات و المتوجات قيد التنفيذ	3	الصف 3: المخزونات	3
مخزونات البضائع	30	البضائع	30
مواد أولية ولوازم	31	مواد ولوازم	31

تموينات أخرى	32		
مواد للاستهلاك	321		
لوازم للاستهلاك	322		
التعبئة و التغليف	326		
منتجات وسيطة	351	منتجات نصف مصنعة	33
إنتاج سلع قيد الانجاز	33	منتجات وأشغال قيد التنفيذ	34
منتجات قيد الانجاز	331		
أشغال قيد الانجاز	335		
إنتاج خدمات قيد الانجاز	34		
دراسات قيد الانجاز	341		
أداء خدمات قيد الانجاز	345		
منتجات تامة	355	منتجات تامة	35
بقايا المنتجات أو مواد للاسترجاع (فضلات، مهملات)	358	فضلات ومهملات	36
مخزونات بالخارج (في الطريق، في المخازن أو في الإيداع)	37	مخزونات بالخارج	37
مشتريات مخزنة	38	المشتريات	38
خسائر في القيمة على المخزونات وما هو قيد الانجاز	39	مؤونة تدني قيمة المخزونات	39
خسائر في القيمة على مخزونات البضائع	390		
خسائر في القيمة على المواد الأولية واللوازم	391		
خسائر في القيمة على التموينات الأخرى	392		
خسائر في القيمة على إنتاج السلع قيد الانجاز	393		
خسائر في القيمة على إنتاج الخدمات قيد الانجاز	394		
خسائر في القيمة المنتجات المخزنة	395		
خسائر في القيمة المخزونات بالخارج	397		
الصف 4: حسابات الغير	4		
حسابات أخرى مدينة ودائنة	467	حسابات الخصوم المدينة	40
مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات	26	حقوق الاستثمارات	42
سندات الفروع	261	سندات المساهمة	421
سندات مساهمة أخرى	262		

سندات مساهمة مقومة بالتبادل (المؤسسات الشريكة)	265		
قيم ثابتة ما عدا سندات نشاط المحافظ	271		
قيم ثابتة تمثل حق (سندات، أذون)	272	سندات التجهيز	422
قيم ثابتة لنشاط المحافظ	273		
قيم متقولة للتوظيف	50		
الحصة في مؤسسات مترابطة	501		
أسهم أخرى أو سندات تعط الحق في الملكية	503	سندات التوظيف	423
سندات، سندات الخزينة، وسندات الصندوق في المدى القصير	506		
قيم متقولة أخرى للتوظيف وحقوق مماثلة	508		
حقوق مرتبطة بمساهمات المجمع	266	القروض	424
قروض وحقوق على عقد الإيجار التمويلي	274		
تسبيقات ودفعات مسددة على طلبات تتعلق بالأصول الثابتة	238	تسبيقات و دفعات على الاستثمارات	425
إيداعات وكفالات مدفوعة	275	كفالات مدفوعة	426
حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجمع	267		
حقوق مرتبطة بالشركات المساهمة	268	حقوق الاستثمارات الأخرى	429
حقوق ثابتة أخرى	276		
		حقوق المخزونات	43
الموردون المدينون: دفعات، تسبيقات، تخفيضات للتحصيل وحقوق أخرى	409	تسبيقات للموردين	430
إيداعات وكفالات مدفوعة	275	إيداعات مدفوعة	435
أعباء أخرى للدفع ونواتج أخرى للتحصيل	468	تخفيضات منتظرة	438
المجمع و الشركاء	45	حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة	44
عمليات المجمع	451	شركاء (مساهمات)	440
شركاء، حسابات جارية	455	حسابات جارية للشركاء والشركات الحليفة	444
شركاء، عمليات على رأس المال	456	حقوق على الشركات الحليفة	448
شركاء، عمليات تمت بالشراكة أو جماعيا	458		
		تسبيقات على الحسابات	45
ضرائب أخرى، رسوم ومدفوعات مماثلة	447	ضرائب على دخل القيم المتقولة	456

الدولة، رسوم وضرائب محصلة على الغير	442	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات	457
الدولة، رسوم على رقم الأعمال	445		
		تسيقات الاستقلال	46
مستخدمين، دفعات وتسيقات ممنوحة	425	تسيقات للمستخدمين	463
ضرائب أخرى، رسوم ومدفوعات مماثلة	447	تسيقات على الضرائب و الرسوم	464
أعباء مقيدة سلفا	486	مصاريف مسجلة مسبقا	468
حسابات انقالية أو في الانتظار	47	نفقات في انتظار التخصيص	469
زبائن وحسابات مرتبطة	41	حقوق على الزبائن	47
الزبائن	411	الزبائن	470
زبائن مشكوك في تحصيل ديونهم	416	الزبائن واقتطاعات الضمان	471
فوائد جارية	518	نواتج التحصيل	477
زبائن - متوجات غير مفوترة بعد	418	فواتير للتحرير	478
الزبائن - أوراق للقبض	413	أوراق القبض	479
		أموال جاهزة	48
قيم للقبض	511	أموال موضوعة عند الموثق	480
صندوق الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية	515	حسابات لدى الخزينة	483
هيئات مالية أخرى	517	حسابات لدى المؤسسات المالية	484
بنوك، حسابات جارية	512	حسابات بنكية	485
قيم للقبض	511	حسابات بريدية	486
الصندوق	53	الصندوق	487
سلف مستديمة مسبقة واعتمادات	54	سلف مستديمة واعتمادات	488
سلف مستديمة مسبقة	541		
الاعتمادات	542		
تحويلات الأموال	581	تحويلات الأموال	489
خسائر في القيمة على حسابات الغير	49	مؤونات تدني قيم المحقوق	49
خسائر في القيمة على حسابات الزبائن	491		
خسائر في القيمة على حسابات المجمع وعلى الشركاء	495		
خسائر في القيمة على حسابات المدينون المتنوعون	496		
مؤونات - خصوم جارية	481		
الصف 5: الحسابات المالية	5	الصف 5: الديون	5

حسابات الأصول الدائنة	50	حسابات أخرى مدينة ودائنة	467
ديون الاستثمارات	52	سلفات وديون مماثلة	16
قروض سنديّة	520	ديون مقابل قيمة السندات المصدرة	161
		ديون سنديّة أخرى	163
قروض بنكية	521	ديون من مؤسسات الإقراض	164
اعتمادات الاستثمارات	522	ديون على عقد الإيجار التمويلي	167
قروض أخرى	523	سلفات وديون أخرى مماثلة	168
موردون-اقتطاعات الضمان	524	الموردون المدينون: دفعات، تسبيقات، تخفيضات للتحصيل وحقوق أخرى	409
كفالات مقبوضة	525	إيداعات وكفالات مقبوضة	165
ديون الاستثمارات الأخرى	529	ديون على حيازة القيم المقبولة الخاصة بالتوظيف والأدوات المالية المشقة	464
ديون المخزونات	53	موردون وحسابات مرتبطة	40
الموردون	530	موردو السلع والخدمات	401
		موردو الأصول الثابتة	404
فواتير للاستلام	538	موردون، فواتير غير مستلمة	408
مبالغ محتفظ بها في الحساب	54		
ضرائب على الدخل الإجمالي	543	الدولة، ضرائب على النتائج	444
اقتطاعات اشتراكات الضمان الاجتماعي	545	الدولة و الهيئات العمومية الأخرى، إعانات للاستلام	441
اعتراضات على الأجور	546	مستخدمين، اعتراضات	427
رسوم مستحقة على المبيعات	547	الدولة، رسوم على رقم الأعمال	445
ديون تجاه الشركاء و الشركات الحليفة	55		
مساهمات للتسديد	551	شركاء، عمليات على رأس المال	456
حسابات جارية للشركاء	555	شركاء- حسابات جارية	455
قسائم وحصص أرباح للدفع	556	شركاء، أرباح أسهم للدفع	457
حصص الإدارة للدفع	557	أعباء أخرى للدفع ونواتج أخرى للتحصيل	468
ديون تجاه شركات حليفة	558	ديون مرتبطة بالمساهمات	17
		ديون مرتبطة بمساهمات المجمع	171
		ديون مرتبطة بمساهمات خارج المجمع	172
		ديون مرتبطة بشركات المساهمة	173

ديون أخرى مرتبطة بالمساهمات	178		
		ديون الاستغلال	56
مستخدمين وحسابات مرتبطة	42	المستخدمون	563
مستخدمين، أجور مستحقة	421		
أموال الأعمال الاجتماعية	422		
مستخدمين، إيداعات مقبوضة	426		
مستخدمين، أعباء ونواتج للتحويل	428		
الدولة، ضرائب على النتائج	444	ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء	564
هيئات اجتماعية وحسابات مرتبطة	43	هيئات اجتماعية	568
هيئات اجتماعية أ	431		
هيئات اجتماعية ب	432		
هيئات اجتماعية، أعباء للدفع ونواتج للتحويل	438		
		تسيقات تجارية	57
الزبائن	411	تسيقات وسلفات مقبوضة من الزبائن	570
أعباء مختلفة للدفع ونواتج مختلفة للتحويل	468	تخفيضات للمنع	577
نواتج مقبودة سلفا	487	نواتج مسجلة مسبقا	578
حسابات انتقالية أو في الانتظار	47	نواتج في انتظار التخصيص	579
		ديون مالية	58
موردون، أوراق الدفع	403	أوراق للدفع	583
موردو الأصول الثابتة، أوراق الدفع	405		
تسيقات بنكية جارية	519	تسيقات بنكية	588
الصف 6: حسابات الأعباء	6	الصف 6: الأعباء	6
مشتريات البضائع المباعة	600	بضائع مستهلكة	60
المواد الأولية	601	مواد ولوازم مستهلكة	61
تموينات أخرى	602		
تغيرات المخزونات	603		
شراء الدراسات وأداء الخدمات	604		
مشتريات المعدات، التجهيزات و الأشغال	605		
مشتريات غير مخزنة من المواد و اللوازم	607		
المصاريف الملحقة بالمشتريات	608		

62	خدمات	61	خدمات خارجية
620	نقل	624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
621	إيجار وتكاليف إيجارية	613	تأجيرات
622	صيانة وإصلاحات	614	أعباء إيجارية وأعباء الملكية المشتركة
623	تعهد ثانوي	615	الصيانة والتصليحات
624	وثائق	611	تعهد ثانوي عام
625	أجور للغير	618	وثائق ومتنوعات
626	الإشهار	621	مستخدمين خارجيين في المؤسسة
627	تقلات واستقبالات	622	أجور الوسطاء وأتعاب
628	بريد ومواصلات سلكية ولا سلكية	623	إشهار، نشر، علاقات عامة
63	مصاريف المستخدمين	625	تقلات مهمات واستقبالات
630	أجور المستخدمين	626	مصاريف البريد والاتصالات
631	أجور الشركاء	63	أعباء المستخدمين
633	استعادة الأجراء	631	أجور المستخدمين
634	مساهمات في النشاطات الاجتماعية	634	أجور الشخص المستقل
635	اشتراكات اجتماعية	638	أعباء أخرى للمستخدمين
64	الضرائب والرسوم	636	أعباء اجتماعية للشخص المستقل
640	دفع جزافي	636	أعباء اجتماعية أخرى
641	رسوم على النشاط المهني	635	اشتراكات في الهيئات الاجتماعية
643	أداءات غير مباشرة	628	اشتراكات ومتنوعات
644	رسوم خاصة	64	ضرائب، رسوم ومدفوعات مماثلة
646	حقوق التسجيل	641	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة على الأجور
647	رسوم جمركية	645	ضرائب ورسوم أخرى (خارج الضرائب على النتائج)
65	مصاريف مالية	66	أعباء مالية
650	فوائد القروض	661	أعباء الفوائد
653	فوائد بنكية		

التخفيضات المحصل عليها من الشراء	609		
تخفيضات تجارية مكتسبة على خدمات خارجية	619	خصومات ممنوحة	654
تخفيضات تجارية مكتسبة على خدمات خارجية أخرى	629		
خدمات بنكية وما شابهها	627	مصاريف البنك والتحويل	655
المصاريف الملحقة بالمشتريات	608	مصاريف شراء السندات	656
خدمات مالية وما شابهها	627	عمولة فتح الاعتمادات، الكفالات والضمانات	657
خسائر صافية ناتجة من التنازل عن أصول مالية	667	القيمة الباقية للعناصر المنقولة المتنازل عنها	658
أعباء مالية أخرى	668	مصاريف متنوعة	66
علاوات التأمين	616	تأمينات	660
أتعاب الحضور	653	بدل الحضور	668
عناصر استثنائية	67	مصاريف أخرى متنوعة	669
مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة	68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	68
مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة- أصول غير جارية	681	مخصصات الاهتلاكات	682
مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة- أصول جارية	685	مخصصات المؤونات	685
عناصر استثنائية (أعباء)	67	تكاليف خارج الاستعداد	69
غرامات وعقوبات، إعانات ممنوحة، هبات وتبرعات	656	إعانات ممنوحة	690
القص في القيمة الناتج عن خروج الأصول الثابتة غير المالية	652	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة	692
		قيمة العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها	693
خسائر الحقوق غير القابلة للتحويل	654	حقوق معدومة غير القابلة للتحويل	694
أعباء أخرى للتسيير الجاري	658	تكاليف السنوات المالية السابقة	696
أعباء استثنائية للتسيير الجاري	657	تكاليف استثنائية	698
المخصصات المالية للاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة	686	مخصصات استثنائية	699
الصف 7: حسابات النواتج	7	الصف 7: النواتج	7
مبيعات البضائع	707	مبيعات البضائع	70
مبيعات المنتجات التامة	701	إنتاج مباع	71

مبيعات المنتجات الوسيطة	702		
مبيعات بقايا المنتجات	703		
مبيعات الأشغال	704		
مبيعات الدراسات	705		
إنتاج مخزن أو خارج من المخزن	71	إنتاج مخزون	72
تغير المخزونات الجارية	713		
تغير مخزونات المتوجات	714		
إنتاج القيم الثابتة	72	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	73
إنتاج القيم الثابتة للأصول المعنوية	721		
إنتاج القيم الثابتة للأصول المادية	722		
بيع أداءات الخدمات	706	أداءات مقدمة	74
ليست نواتج		تحويل تكاليف الإنتاج	75
نواتج مالية	76	مدخولات مالية	76
نواتج المساهمات	761	مدخولات على حصة الأرباح	760
نواتج الأنشطة التابعة	708	مدخولات على الحسابات الجارية	761
		مدخولات السلفات ما بين المجموعات	762
مداخل الأصول المالية	762	مدخولات على الأذونات والسندات المماثلة	763
أرباح صافية من التنازل عن أصول مالية	767	نواتج القيم المقولة المتنازل عنها	768
نواتج تشغيلية أخرى	75	نواتج متنوعة	77
نواتج مالية	76	نواتج مالية	770
فرق التقييم للأصول المالية-فائض القيمة	765		
أرباح الصرف	766		
نواتج مالية أخرى	768		
نواتج تشغيلية أخرى	75	نواتج مختلفة أخرى	779
إتاوات عن الامتيازات، براءات الاختراع، برمجيات الإعلام الآلي وقيم ثابتة	751		
التخفيضات التجارية الممنوحة	709		
ليست نواتج		تحويل تكاليف الاستقلال	78
عناصر استثنائية (نواتج)	77	نواتج خارج الاستقلال	79
إعانات الاستقلال	74	إعانات مستلمة	790

إعانات التوازن	741		
إعانات أخرى للاستغلال	748		
حصص إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة	754		
فائض القيمة على خروج الأصول الثابتة غير المالية	752	نواتج الاستثمارات المتنازل عنها	792
هبات محصلة، مداخيل الحقوق المهلكة	756	نواتج العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها	793
استرجاع خسائر في القيمة والمؤونات	78	استرجاع الحقوق الملغاة	794
استرجاع الاستغلال لخسائر في القيمة والمؤونات-أصول غير جارية	781		796
استرجاع الاستغلال لخسائر في القيمة والمؤونات-أصول جارية	785	استرجاع تكاليف السنوات السابقة	
استرجاعات مالية لخسائر القيمة والمؤونات	786		
أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير	753		
الحصة من النتيجة عن العمليات التي تتم بالاشتراك	755	نواتج السنوات المالية السابقة	797
نواتج التسيير الجاري الأخرى	758		
نواتج استثنائية عن عمليات التسيير	757	نواتج استثنائية	798

المصدر: بالاعتماد على جدول حسابات PCN/SCF

الوارد ضمن التعليمات الوزارية رقم 02 والصادرة بتاريخ

29/10/2009 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

