الفهـــــــــــــــــــــرس

تشكرات و تقدير

إهداء

قائمة المختصرات

قائمة الجداول و الأشكال

مقدمةعامة .....أ

الفصل الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي و البيئة الاقتصادية الجزائرية

تمهيد.....ص3

المبحث الأول:الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.....ص4

المطلب الأول:مفهوم النظام المحاسبي المالي.....ص4

المطلب الثاني: المبادئ و القواعد المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي.....ص5

المطلب الثالث : الخصائص النوعية للمعلومات المالية و القيود المتعلقة بها.....ص10

المطلب الرابع:عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.....ص14

المبحث الثاني: البيئة الاقتصادية الجزائرية ص16

المطلب الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ص16

المطلب الثاني :دوافع و مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي.....ص17

المطلب الثالث: تحديات و شروط نجاح النظام المحاسبي المالي.....ص19

المطلب الرابع: الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي..... ....ص21

خلاصة الفصل الأول ص23

الفصل الثاني: تنفيذ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

تمهيد.....ص25

المبحث الأول: كيفيات إجراء تنفيذ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.....ص26

المطلب الأول: الأحكام القانونية المتعلقة بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.....ص26

المطلب الثاني: الإجراءات الموضوعية للتنفيذ.....ص28

المطلب الثالث: الأحكام المحاسبية.....ص30

المطلب الرابع: الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ص31

المبحث الثاني: قواعد تقييم الأصول و الخصوم.....ص33

المطلب الأول: دراسة حالة التثبيتات ص33

المطلب الثاني: دراسة حسابات المخزونات.....ص38

المطلب الثالث: دراسة حسابات الغير و الحسابات المالية.....ص41

المطلب الرابع: دراسة حالات رؤوس الأموال ،المتعاملين المالية.....ص46

خلاصة الفصل الثاني.....ص48

الفصل الثالث: الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة تطبيقية–

تمهيد.....ص50

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP).....ص51

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة الوطنية للدهن.....ص51

المطلب الثاني: الإمكانيات المتاحة للمؤسسة.....ص52

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) ص54

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي ص57

المطلب الأول: الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة ص57

المطلب الثاني: عرض الجداول الشاملة حسب المخطط الوطني المحاسبي ص58

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية للمؤسسة الوطنية للدهن حسب (SCF).....ص62

المطلب الرابع: أثر الانتقال على القوائم المالية للمؤسسة الوطنية للدهن(ENAP)..... ..ص66

خلاصة الفصل الثاني.....ص69

الخاتمة العامة

قائمة المراجع

الملاحق

تشكِـــــــــــرات

الشكر و التقدير لكل من ساهم في إعداد هذه المذكرة

نبتدي بالذكر طلبة جامعة البويرة ،العلوم الإقتصادية و بالأخص طلبة

قسم المحاسبة

نشكر كل الأساتذة المحترمة

لك أيضا السيد مدات جمال و مادي عمر- مؤسسة الوطنية للدهن-

و في الأخير لك أيها الأستاذ و المشرف و المرشد ، أسمى معاني

التقديير و الإحترام الأستاذ : سفير محمد وفقك الله

قائمة المختصرات

IAS	International accounting standards
IFRS	International financial reporting statement
SCF	Système comptable financière
PCN	Plan comptable national
PCG	Plan comptable général
CNC	conseil national de la comptabilité
CS	Comptabilité simplifié

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الحد الأدنى لرقم الأعمال واليد العاملة للمؤسسات الصغيرة	21
02	القدرات الإنتاجية للمؤسسة ENAP	51
03	توزيع العمال حسب الفئات المهنية على مستوى الوحدات	51

قائمة الأشكال

رقم الشكل	**عنوان الشكل**	**الصفحة**
01	عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة	37
02	يوضح عملية الانتقال بصفة عامة	39
03	أهم زبائن المؤسسة الوطنية للدهن المتعامل معهم	52
04	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن (ENAP)	54
05	التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي	55

إن عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس الوطني للمحاسبة لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

إن النظام المحاسبي المالي يقر بإنتاج معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية، إلى جانب تقييم الوضع المالي من أجل الحد من المخاطر والأخطاء وتسهيل عملية مراقبة الحسابات. كما يهدف إلى جمع معلومات مالية متطابقة مع القواعد المالية الدولية وتقديم المعطيات المصرفية الدقيقة للمؤسسات ذات الصلة وللمستثمرين، كما يسمح بالتكفل بالعمليات المتعلقة بالعملات الأجنبية غير المدرجة في المخطط المحاسبي الوطني.

ولقد أصبح النظام المالي المحاسبي هو النظام المطبق في الجزائر، وذلك حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس2009، حيث نجد أن هذا القرار يبين قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها. وتشير مواد القرار إلى أنه يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق بنود القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، لاسيما تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية بكل شفافية، وتفسير المعايير المحاسبية وطريقة فهم العمليات. ويهدف النص أيضا حسب الحكومة، إلى تطوير المعايير والمساعدة على تحضير الكشوف المالية والسماح بإجراء مقارنة دورية للمعلومة المالية، والقضاء نهائيا على كل التجاوزات التي كانت تحدث خلال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي القديم.

مما سبق تتضح لنا الإشكالية التي نحن بصدد دراستها و المتمثلة في السؤال الجوهري التالي:

إلى أي مدى تم الوفاء بمتطلبات النظام المحاسبي المالي في ظل عملية الانتقال ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية استعنا بمجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ما هو الإطار التصوري و المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؟
- دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ؟
- ما هي تحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟
- كيف تمت عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ؟
- كيف يتم تقييم الأصول و الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي ؟

الفرضيات:

إنطلاقا من الإشكالية و التساؤلات الفرعية المطروحة و قصد معالجتها نفترض ما يلي :

- عدم استجابة المخطط المحاسبي الوطني لمتطلبات التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق.
- يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري.
- النظام المحاسبي المالي يتبنى و يتماشى مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS.
- قواعد التقييم الأصول و الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليت المحاسبية.
- القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي أصبحت ملائمة و تلبي رغبات مستخدميها.

مبررات اختيار الموضوع :

لقد جاء اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- تناسب طبيعة التخصص مع موضوع الدراسة
- الانتقال الذي حدث على مستوى النظام المحاسبي
- الرغبة الشخصية في دراسة مواضيع جديدة

أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في تزامنه مع التغير الحاصل في النظام المحاسبي و هذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي مما أدى إلى تبني فكرة معايير المحاسبة الدولية و الذي جاء ليطور نظام المحاسبة من خلال إعطاء معلومات تستجيب لمتطلبات و احتياجات متخذي القرارات لتصبح التطبيقات المحاسبية موحدة على الصعيد الدولي .

المنهج المتبع:

بما أن دراستنا في مجال العلوم المحاسبية نختار المنهج الوصفي و التحليلي في المحاسبة المالية أما الأدوات المستخدمة فهي القوانين التي تخص النظام المحاسبي المالي و المستخرجة من الجريدة الرسمية ،ونصوص المعايير الحاسبية الدولية.

هيكل البحث :

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول و هي:

- **الفصل الأول: الايطار التصوري للنظام المحاسبي المالي و البيئة الاقتصادية الجزائرية**

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة الايطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من خلال مفهومه و أهم المبادئ التي جاء بها و الخصائص النوعية للمعلومات المالية، أيضا تم عرض مختلف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

- **الفصل الثاني:الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي و قواعد تقييم الأصول و الخصوم**

أما الفصل الثاني كانت أفاق الدراسة حول تنفيذ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي و عرض أهم المراسم و القوانين الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة و وزارة المالية، وبعد ذلك ارتأينا إلى دراسة قواعد تقييم الأصول و الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي.

- **الفصل الثالث: الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ــدراسة حالة تطبيقيةــ**

في هذا الفصل تم دراسة حالة تطبيقية للمؤسسة الوطنية للدهن من خلال عرض قوائمها المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني ثم إعادة عرضها حسب النظام المحاسبي المالي و العمل على استخلاص اثر الانتقال الذي حصل عليها.

تمهيد:

لقد قامت الجزائر بتبني نظام محاسبي مالي SCF الذي يتبنى ويتماشى مع المعايير المحاسبية الدوليةIFRS/IAS. ولتحقيق هذا قامت السلطات الجزائرية بإصدار القانون رقم 11/07 الصادر في 2007/11/25 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) والذي سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2010,كما تعزز هذا القانون بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون السابق,وقامت وزارة المالية بإصدار قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 في العدد رقم 19 للجريدة لرسمية.ويعتبر هذا الإطار القانوني للمعالجة المحاسبية وفقا لنظام المحاسبة المالية SCF .

المبحث الأول:الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول:مفهوم النظام المحاسبي المالي.

1. تعريف النظام المحاسبي المالي:

لقد جاء القانون رقم 07 _ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية للعدد 47 ليحدد لنا مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري و الذي ينص في مواده (3، 6، 7، 8، 9) على أن:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و نجاعة و وضعية خزينتها في نهاية السنة المالية .

ويمكن تعريفه أيضا بأنه" نظام أو خطة تمثل في مجموعة من الرتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على المستوى الوحدة الاقتصادية، و إعداد قوائم المالية وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية في إطار محدد من الأسس والقواعد و المصطلحات.

نشير أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلوساكسوني ، و مدونة الحسابات

مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG ، و يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي:

- يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي ، و إعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا و شفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات و تقييمها و إعداد القوائم المالية ، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات و تسهيل مراجعة الحسابات ؛
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة و مقروءة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات [1]؛

2. أهمية النظام المحاسبي المالي:

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين ، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي[2] :

[1] الجريدة الرسمية القانون رقم 07 _ 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المادة 12 ، ص 4

[2] شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول،مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو 2008،ص65

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كدا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء عملية المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- توفير البيانات اللازمة للتخطيط و التنفيذ والرقابة على كل من مستوى الوحدة الاقتصادية ومستوى القطاع والمستوى القومي؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية ؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية ؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة ؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة ، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغير الأموال الخاصة ، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛
- السماح بتسجيل بطريقة شاملة و موثوق فيها،حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها المتضمنة (الرسم على القيمة المضافة،الضرائب على أرباح الشركات)[1].

المطلب الثاني: المبادئ و القواعد المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

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

1. الدورة المحاسبية: Périodicité

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/02 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره ، ص66

المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها. وقد اتفق المحاسبون على أن الإنفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري، ولكن الأساس هو ارتباط النفقات والإيرادات بالمدة المحاسبية التي نقوم بقياس نتائجه[1].

2. استقلالية الدورات: Indépendance des exercices

يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة. إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط[2].

3. قاعدة الوحدة الاقتصادية: Principe de l'entité

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

«يجب أن تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها وأعبائه ومنتوجات وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها. يجب ألا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها[3].

4. قاعدة الوحدة النقدية: l'unité monétaire

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

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

« تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية. يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة. كما انه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية. لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات

[1] عمر السيد حسين، فصول م تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، 1986، ص 29

[2] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، المادة 09، ص12

[3] نفس المرجع، المادة 09، ص13

والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا. غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالقوائم المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات اثر مالي[1].

5. مبدأ الأهمية النسبية: Importance relative

تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه المؤسسة، غير انه يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة[2].

6. مبدأ الحيطة والحذر: Principe de prudence

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

يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر، لان ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع والأحداث في ظروف الشك قصد تفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون. إن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[3]

7. مبدأ استمرارية الطرق: Permanence des méthodes

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

إن تغيير الطرق المحاسبية ينجر على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو بناء على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديمه معلومة موثوقة أكثر وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى[4].

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

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها،وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال[5].

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية ، الدار الجامعية الجديدة ، ص 37
[2] الجريدة الرسمية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 11 ، ص 12
[3] نفس المرجع المادة 15
[4] الجريدة الرسمية، المواد 37، 38، مرجع سبق ذكره
[5] نفس المرجع، المادة 17، ص12

9. أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية[1].

10. مبدأ عدم المقاصة: Non compensation

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

11. مبدأ التكلفة التاريخية: Coût historique

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

12. الصورة الصادقة: Image fidèle

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام القواعد والمبادئ المحاسبة، وتكون القوائم المالية للمؤسسة قادرة على تقديم المعلومات ذات الصلة عن الوضع المالي والأداء والتغييرات في الوضع المالي لها. وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه وتبرير ذلك في الملحق.

لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى[4].

[1] الجريدة الرسمية، المادة 06، ص 4
[2] نفس المرجع، المادة 15، ص 4
[3] أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 75
[4] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، المادة 16، ص 4

13. مبدأ القيد المزدوج: Partie double

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

يعتبر مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي عرفتها المحاسبة، وقد أرساه الايطالي (Luca PACIOLI) سنة 1494، ويعرف لحد الساعة قبولا عالميا أصبح بمقتضاه ملزما للممارسة المحاسبية في كل الدول مهما كانت طبيعة أنظمتها المحاسبية[1].

القواعد المحاسبية:

1. محاسبة الإلتزام :تتم محاسبة أثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات وتعرض في الكشوف أو القوائم المالية للسنوات المالية المرتبطة بها أي حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات و الأحداث الأخرى عند حدوثها **(وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)** كما يتم إثباتها الدفاتر المحاسبية و الإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصصها[2].

2. الاستمرارية في النشاط[3] :

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمدة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور وعليه يفترض انه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة أو للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل عام ،ولكن إن وجدت النية أو هذه الحاجة فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي هذه الحالة المؤسسة مجيزة على الإفصاح عن ذلك.

كما يشمل التنظيم المحاسبي على مجموعة من القواعد يرتكز عليها حتى يكون فعالا وايجابيا ونذكر أهمها :

- يجب على المحاسب احترام مبدأ الحيطة و الحذر عن قيامه بالالتزامات التنظيمية و الشفافية على مسك الحسابات؛
- تمسك المحاسبية بالعملة الوطنية ، ويجب ان تكون العملة المستعملة مسجلة في القوائم المالية؛
- تحديد المسؤولية للوحدة بالطرق اللازمة ، لوضع تنظيم محاسبي يسمح بمراقبة داخلية وخارجية في أن واحد؛

[1] الجريدة الرسمية، المادة 16، ص4

[2] رضوان حلو حنان مدخل النظرية المحاسبة، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2005 ، ص 144

[3] نفس المرجع، ص 150 ، 154

- يجب أن تكون أصول وخصوم الوحدات الخاضعة لتنظيم الحالي موضوع جرد مرة واحدة على الأقل في السنة بالكم و القيمة ، على أساس المراقبات المادية ويجب أن يكون الجرد منظم من طرف مسؤولين الوحدة ؛
- تتم التسجيلات المحاسبية على أساس مبدأ القيد المزدوج ؛
- كل وحدة لها دفتر يومية ، دفتر الحسابات ، دفتر الجرد ، التحفظ للإجراءات الخاضعة للوحدات . الصغيرة ويمكن تجرأ كل من دفتر اليومي و دفتر الحسابات إلى دفاتر فرعية.

المطلب الثالث : الخصائص النوعية للمعلومات المالية و القيود المتعلقة بها:

I. **الخصائص النوعية للمعلومات المالية:** قد تم تعريف الخصائص النوعية للمعلومات المالية بأنها خصائص تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية التي تكون أساسا لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية وقد حددت بأربع خصائص هي: القابلية للفهم ، الملائمة، الموثوقية و القابلية للمقارنة[1].

1. القابلية للفهم:

وتعني خاصية القابلية للفهم أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة يمكن للمستخدمين من فهمها ، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنكم من فهم المعلومات المالية التي وردت في القوائم المالية بالمؤسسة

وهذا لا يعني عدم عرض المعلومات المالية التي تتعلق بالمؤسسة إذا لم يكن هناك طريقة تعرض بها إلا الطريقة التي تتسم بالتعقيد ، أو ليس من السهولة بمكان فهمها من قبل جميع المستخدمين بنفس المستوى بل تتطلب المعايير المحاسبية الدولية وجوب عرضها لإمكانية استفادة طائفة من أصحاب العلاقة من هذه لمعلومات لغاية ترشيد قراراتهم التي يقومون باتخاذها[2].

2. الملائمة :

تعني خاصية الملائمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي يتسم باتخاذه ، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية و الحالية والمستقبلية ، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرارات بناءا على ذلك فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما لها القدرة على التأثير وعلى صلة بها و عندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات و الصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة.

ويعتبر در المعلومات المالية التنبؤي التأكيدي غير مستقبلي عن بعضها البعض ، فمثلا تمثل المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي للأصول المملوكة من قبل المؤسسة و الدور التأكدي للمعلومات المالية، حيث يمكن المستخدمين من التنبؤ بقدرة المنشأة على استمرار الغرض المتاحة لها وكذلك التصدي للظروف التي تتعرض مصلحتها ، تلعب المعلومات دورها التأكيدي فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية لتصبح الانحرافات فيها و

[1] خالد جمال العجارات ، معايير التقارير المالية الدولية ، 2007 ، ص145
[2] نفس المرجع، ص146

التأكد من دقتها وغالبا ما تلعب المعلومات حول المركز المالي للمنشأة و أدائها المالي عن الفترات الماضية دورا هاما وأساسيا للقيام بإجراءات التنبؤ حول المركز المالي في المستقبل .

ويتم أحيانا المتاجرة بين صفة الملائمة و الموثوقية حيث يمكن أن تكون المعلومات موثوقة ولكنها غير ملائمة ، ويكون بذلك الاعتراف بها مضللا لأصحاب العلاقة إذا تم اتخاذ القرار تهم بناء عليها ، ومثال ذلك الاعتراف الكامل بالخسائر المتوقعة للالتزامات المتوقعة المحتملة الناتجة عن الدعاوى القضائية حيث يعتبر غير ملائم ولكن موثوق لارتباطه باحتمالية التحقق و ليس بتأكيده[1].

3. الأهمية النسبية :

ترتبط بصفة الملائمة حيث من الضروري عرض المعلومات التي يتم حذفها أو شطبها إلى التأثير السلبي على القرارات المتخذة حتى لو كان ذلك من قبل فئة معينة من مستخدمي هذه المعلومات لغايات اتخاذ القرارات.

وتعني الأهمية النسبية باعتبار إلغاء أو عدم ذكر بعض البنود مهما أن كانتا تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين و المستندة إلى القوائم المالية ، ويترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض مثل اعتبار بعض تكاليف أصول منخفضة

القيمة ، أما ما يتعلق بالغرض لأهمية النسبية فيعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع بأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية كأصول والتزامات وتعتمد الأهمية النسبية على مايلي : حجم وطبيعة البند ، حجم وطبيعة الإلغاء، أو كلاهما[2].

4. الموثوقية :

تعني الموثوقية أن تكون كل المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن يمثله بعيدة عن تحيز ولا تتأثر لأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية[3]:

- **التمثيل الصادق :** ويعني التمثيل الصادق أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات وإحداث المالية لتي حدثت في المؤسسة والتي تم التعبير عنها عبر لقوائم المالية ، فقائمة المركز المالي تتمثل بعدالة المركز المالي للمؤسسة ومالها من حقوق تتمثل في أصول وما عليها من التزامات و الفارق بين الحقوق و الالتزامات و المتمثل في حقوق الملكية أما قائمة الدخل فتعبر بعدالة عن نتيجة أعمال الشركة وأدائها المالي ، وتعتبر قائمة التدفقات النقدية بعدالة عن حقيقة التدفقات النقدية في المؤسسة ودرجة عدم

[1] خالد جمال العجرات، مرجع سبق ذكره، ص147
[2] نفس المرجع ، ص 149
[3] نفس المرجع ، ص150

التأكد المحيطة بها، وكذلك يعتبر قائمة لتغيرات في المركز المالي بعدالة عن التغيرات التي طرأت على الحقوق الملكية في المؤسسة خلال فترة مالية معتبر.

ويتعلق بالتمثيل الصادق مخاطر عدم التأكد المرتبطة ببنود القوائم المالية والذي يؤدي بالتالي إلى عدم الاعتراف بها . وذلك يقلل من مدى الالتزام بصفة التمثيل الصادق ، فهي من ناحية يكون عدم الاعتراف بهذه البنود متفقا مع التمثيل الصادق ، لعدم التأكد من تحققها وقيمتها وعدم إمكانية قيامها و بالتاي فهي لا ترقى إلى درجة التمثيل الصادق ، ومن ناحية أخرى فعدم عرضها أيضا لا يتفق مع التمثيل الصادق يقضي أن يتم عرض المعلومات التي تؤثر على المركز المالي و الأداء و التدفقات النقدية حتى لو ارتبط ذلك ببعض عوامل عدم التأكد ويمكن تحقيق التوافق و التوازن بين الناحيتين بالإفصاح و العرض العادل لبنود لا تتوفر فيها صفة التمثيل الصادق ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

- **الجوهر فوق الشكل :** ولكي تكون المعلومات موثوقة فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها و حقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني ، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطلب شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة والأمثلة على ذلك كثيرة مثل :

تصنيف الاستثمارات لدى المؤسسة المرتبطة بنية المؤسسة لاعتبارها مقتناة للمتاجرة أو متاحة للبيع [1].

- **الحياد :** وتعني خاصية الحياد عن التحيز وتكون المعلومات التي تضمنها القوائم المالية كذلك إذا أعدت للاستخدام العام يقضي النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة بحد ذاتها كذلك تكون المعلومات حيادية إذا تمت معالجتها من أصحاب بعيدا عن افتراضات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل إليها[2].
- **الحيطة والحذر :** تعني خاصية الحيطة و الحذر و التي يطلق عليها أحيانا بالتحفظ ، الاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر الغير المؤكدة ، يعد تضخيم أصول بأخذ إيرادات و المكاسب المتوقعة بعين الاعتبار ، كذلك عدم تخفيض الالتزامات بعدم اخذ المصروفات و الخسائر وهناك عدة أمثلة على ذلك مثل تكوين المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة كمخصص لديون المشكوك فيهم و الاعتراف بالخسائر الغير المحققة الناتجة عن انخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية[3].

5. تكاملية المعلومات : تعني أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال الملاحظات التفسيرية فمثلا يجب الإفصاح عن الاستثمارات الملاك ومحسوباتهم من خلال الملاحظات الاستثمارية المالية وكيفية

[1] خالد جمال العجارات ، مرجع ذكره ، ص151
[2] نفس المرجع ، ص152
[3] نفس المرجع ، ص153

تقيمها فهذا لا يعني أن ورودها كأرقام في القوائم المالية ان لا يتم الإفصاح عنها كمعلومات تفيد أصحاب العلاقة المتعلقة بهذه الأرقام[1].

6. قابلية المقارنة:

تعني قابلية قابلية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية اخرى سابقة للمؤسسة ذاتها ، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة معينة بقوائم مالية لمؤسسات أخرى ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي و الأداء المالي .و لا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس و المبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات و الاتساق ومن اجل تسهيل عملية المقارنة للقوائم المالية التي تعود لنفس المؤسسة فتتطلب معايير التقارير المالية(IFRS) الإفصاح عن معلومات المقارنة التي تتعلق بالفترة الماضية لكن القيم التي تتضمنها القوائم المالية و الملاحظات ويجب أن تتم المقارنة في ضوء اتساق وثبات أسلوب العرض و التصنيف بحيث اذا تغيرت قيم المقارنة أو أعيد تصنيفها فيتطلب الأمر إدراج إفصاحات معينة ومن اجل تفعيل قابلية المقارنة فيجب على المؤسسة أن تقوم بإفصاح عن كافة السياسات و الطرق و البدائل المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على غرارها ، وكذلك كل التغيرات التي طرأت عليها.فلا يمكن مقارنة القوائم المالية لسنة معينة بالقوائم المالية لسنة أخرى إلا إذا تم إعدادها جميعها باستخدام ذات أسس و المفاهيم المحاسبية[2].

II. القيود المتعلقة بالمعلومات المالية : تعتبر القيود أو المحددات من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية وفيما يلي عرض مختصر لهذه القيود :

- **التوقيت المناسب :**

يرتبط هذا القيد بخاصتي الملائمة و الموثوقية حيث يفترض بالمعلومات أن تصل متخذي القرارات في الوقت الذي تؤثر فيه مثل هذه المعلومات على القرارات المتخذة ذات العلاقة بها دون تأخير وبذات الوقت فلا يجب أن تفقد موثوقيتها ،أي لا يؤثر الاستعجال بالحصول على المعلومات المالية على تمثيلها الصادق ودقتها وحياديتها[3].

- **الموازنة بين التكلفة والعائد :**

حيث يتعلق هذا القيد بوجود زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات على التكاليف المتوقعة للحصول عليها أي يجب أن تكون المعلومات مجدية ، اقتصاديا ، ومادام أن الحديث يجب أن يعتمد التقدير على أسس عقلانية ومنطقية بعيدا عن المعاملات لكن من المنافع و التكاليف المتوقعة[4].

[1] خالد جمال العجارات، مرجع سبق ، ص154
[2] نفس المرجع ، ص155
[3] نفس المرجع ، ص156
[4] نفس المرجع ، ص158

- **الموازنة بين الصفات النوعية :**

يجب النظر إلى الصفات النوعية لمعلومات المالية نظرة شمولية أي لا يتم تفصيل صفة على أخرى حيث يمكن أن يؤدي هذا التفصيل إلى التأثير السلبي على المعلومات التي يتم عرضها وبذلك يجب أن ينظر إلى المعلومات وصفاتها النوعية بأنها جميعا من الضرورة أن تطبق على المعلومات بخطوط متوازنة ويعتمد ذلك بالطبع على مستخدمي المعلومات المالية وكيفية النظر إليها في إطار الصفات النوعية للمعلومات المالية[1].

- **العرض العادل :**

يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي ، الأداء المالي و التدفقات النقدية للمؤسسة ، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لأثار العمليات وإحداث الأخرى على الحسابات المنشأة ذات العلاقة وكذلك توفر الشروط التي تقتضيها المفاهيم المحاسبية وطرق الاعتراف بالأصول و الالتزامات و الدخر و المصروفات ويفترض عن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وإعداد القوائم المالية استنادا إلى هذه المعايير إضافة إلى الإفصاحات الإضافية عند الضرورة تؤدي إلى الوصول إلى قوائم المالية تحقق العرض العادل[2].

المطلب الرابع:عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي (SCF)

1. الميزانية(قائمة المركز المالي): تصنف الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتحتوي على عمودين الأول للسنة الجارية و الثاني للسنة السابقة ، وتتضمن ايضا العناصر المرتبطة بتقديم وضعية المالية للمؤسسة ، تبرز كحد أدنى البنود الآتية[3] :

- **الأصول** وتتضمن كل مايلي :

- **الأصول غير الجارية** : وتضم العناصر التالية:

1. الأصول الثابتة غير المعنوية؛
2. الأصول الثابتة المادية ؛
3. الإهتلاكات ؛
4. الأصول الثابتة المالية ؛

- **الأصول المتداولة (الجارية) :**

1. المخزونات ؛
2. أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ؛
3. الزبائن و المدينين الآخرين ؛

[1] خالد جمال العجارات ،مرجع سبق ذكره ، ص159
[2] نفس المرجع السابق، ص161
[3] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص24

4. خزينة الأموال الايجابية ، وما يعادلها؛

- **الخصوم :** تتضمن العناصر التالية[1] :

1. رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع عقب تاريخ الإقفال ؛
2. الخصوم غيرا لجارية ؛
3. الموردون و الدائنون الآخرون؛
4. خصوم الضريبة ؛
5. المرصدات والأعباء ؛
6. خزينة الأموال السلبية؛

2. جدول حسابات النتيجة[2]: هو بيان يلخص الأعباء و النتائج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل آو تاريخ التسديد ومن تتحدد النتيجة الصافية للسنة المالية و التي تكون ربحا أو خسارة.

أما العناصر التي يتضمنها هذا الجدول فهي كالأتي:

1. حوصلة الأعباء حسب طبيعتها من خلال الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الخام للاستغلال
2. نواتج الأنشطة العادية: نواتج الأعباء المالية و الغير المالية ؛
3. أعباء العاملين ، الضرائب و الرسوم و السندات المماثلة ؛
4. مخصصات الامتلاك وخسائر القيمة ، نتيجة الأنشطة العادية ؛
5. النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع ؛
6. النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة؛

3. جدول التدفقات النقدية[3]: إن الهدف من هذا الجدول هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لقديم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها ، وكذا تقديم المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات النقدية

- **أنواع التدفقات النقدية :**

1. التدفقات النقدية التي تولدها الأنشطة التشغيلية أو العملياتية؛
2. التدفقات النقدية التي تولدها أنشطة الاستثمار؛
3. التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل؛
4. تدفقات أموال متأتية من فوائد حصص أسهم ؛

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص24
[2] أسرير منور، دراسة تفصيلية لعناصر حسابات النتائج ، الملتقى حول النظام المحاسبي المالي، البليدة، 2008/12/13،ص3
[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي، دار وائل، عمان، 2008، ص47

4. جدول تغيرات رؤوس الأموال [1]: يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة ، تحليلا للحركات التي تكون قد أثرت في أي بند من البنود التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية ويجب أن يتضمن هذا الجدول كحد أدنى المعلومات التي تخص الحركات المتصلة بما يأتي :

1. النتيجة الصافية للسنة المالية؛
2. تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة برؤوس الأموال ؛
3. النواتج و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
4. عمليات متعلقة برأس المال (الزيادة، التخفيض، التسديد) ؛
5. توزيع لنتيجة و التخصصات المقدرة خلال السنة المالية؛

5. الملاحق[2]: يشمل ملحق القوائم المالية على المعلومات تخص النقاط الآتية: متى كانت تلك المعلومات تكتسي طبعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية وتتضمن مايلي:

- الطرق و القواعد المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية؛
- الإيضاحات المتممة و الضرورية للفهم الجيد لمحتوى الميزانية المالية وحساب النتائج وجدول تدفقات النقدية وجدول تغيير رؤوس الأموال ؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة ، و المؤسسات المشتركة وسياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعلومات؛

المبحث الثاني: البيئة الاقتصادية الجزائرية

المطلب الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي[3].

تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي **بمسك محاسبة مالية** (الأشخاص الذين تحكمهم قواعد القانون التجاري). حيث يستثنى من هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد عمالها حد معين فإنها تخضع لهذا النظام لكن في إطار ما يعرف بالمحاسبة المبسطة أو محاسبة الخزينة.

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في:

[1] محمد مطر، التأصيل للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل لنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008، ص268
[2] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص27
[3] Projet De Système Comptable Financier, Conseil National De La Comptabilité Ministère Des Finances, Février 2005, pp: 4-5

المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات سوقية أو لا، أما مستعملو المعلومة المالية حسب المشروع فتشمل المسيرين، أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة أصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وبنوك، الإدارة الضريبية والإحصاء، موردين، زبائن، العمال التأمين والجمهور .وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:

- المؤسسات 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.
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

جدول رقم 01: يوضح الحد الأدنى لرقم الأعمال واليد العاملة للمؤسسات الصغيرة.

قطاع النشاط	رقم الأعمال	عدد العمال
الأنشطة التجارية	10 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
الأنشطة الإنتاجية والحرفية	06 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
أنشطة تقديم الخدمات وأخرى	03 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة

المصدر: من إعداد الباحثين انطلاقا من المقرر 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال ، عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة (Comptabilité simplifie)

المطلب الثاني :دوافع و مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي:

1. دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي :

إن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ سنة 1976 وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك ، و عندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن العشرين ، و التي ساهمت في ترقية المنافسة و جذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات . لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد ، بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات و المساهمين من حيث المعلومات المحاسبية و يمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية[1] :

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- نقائص و عيوب المخطط المحاسبي الوطني؛

[1] Djamel Amoura, Revue des reformes économiques et intégration en économie mondiale, Ecole supérieure de commerce d'Alger, N°02-2007, P100.

- ضغوطات الهيئات الدولية مثل صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي و المنظمة العالمية للتجارة قصد الالتزام بالمعايير الدولية؛
- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات؛
- الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية و السماح لنا بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛

- النقائص و الثغرات التي خلفها النظام الحالي الذي يتلاءم و النظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة؛
- الاعتماد على مبادئ و قواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات، تقييمها و إعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري و غير الإداري بالقواعد، و تسهيل مراجعة الحسابات؛
- محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية لأن التنوع المحاسبي بين الدول ينجر عنه مشاكل عديدة، يمكن أن نذكر منها ما يلي :
- عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع و مؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجودة فيها، و على المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم و تقارير معدة حسب المعايير و المبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم؛
- غياب مجال للمقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين و بالتالي إلى ضعف جودة و نوعية المعلومات؛

2. مراحل انجاز النظام المحاسبي[1]:

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني و التي مولت من قبل البنك الدولي، هده العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملون الاقتصاديون الجدد، و قد مرت هده العملية بثلاثة مراحل هي[2] :

[1] ثناء القباني المحاسبة الدولية ، الدار الإبراهيمية الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص150
[2] نفس المرجع، ص150

- **المرحلة الأولى** : تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه و بين معايير المحاسبة الدولية.
- **المرحلة الثانية** : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.
- **المرحلة الثالثة** : وضع نظام محاسبي جديد.

و في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة و هي :

- **الخيار الأول** : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني ـ الاقتصادي في الجزائر و الذي بقي ثابتا مند أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة و إدماج حسابات المجمعات.
- **الخيار الثاني** : و يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB**، و مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط و معقد، و بالتالي يمكن له أن يكـــون مصدرا للتناقض و الاختلاف.

-**الخيار الثالث** : هدا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله و وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هدا الخيار تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية **FASB** من خلال**USGAAP** أو التوجهات الأوروبية.

المطلب الثالث: تحديات و شروط نجاح النظام المحاسبي المالي:

1. التحديات:

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص و الاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام هذا النظام المحاسبي المالي و من التحديات التي ستواجه تطبيق هذا النظام نجد على العموم[1] :

- إن النظام القديم تأصل و تجدر في المؤسسات الاقتصادية و لدى المحاسبين و الخبراء

[1] Projet de système comptable Financier, Conseil de la comptabilité, ministère des finances, Février 2005, PP 4-5.

و الأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، و بالتالي من الصعب التخلي عنه؛

- تدرب المحاسبون و الخبراء على النظام المحاسبي الحالي لسنوات عديدة و أتقنوه، و هناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل (مند 1976) فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد و خاصة أنه من المفترض أن يتم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتدءا من الفاتح من جانفي 2010 و يتم إلغاء أحكام القانون 75-35، كما أن الأهداف المحاسبية للنظام الحالي راسخة في دهنيات و عادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها؛

- العديد من الخبراء و المحاسبين و الطلاب و الأكاديميين لا يعرفون عن هدا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه؛

- لم يتم اعتماد هدا النظام في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هدا النظام؛

- إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا و غير متنوعة، و العمود الفقري للتسيير في هده المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة، و هدا ما يؤدي إلى طرح الأسئلة التالية : كيف تستطيع هده المؤسسات تغيير هده الحالة بين عشية و ضحاها ؟ و هل يكون نظام محاسبي واحد لكل الشركات أو يكون هناك تمييز بين المؤسسات الصغيرة و الكبيرة، الحسابات الفردية و الجماعية؟

- النظام المحاسبي المالي هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية و الشفافية في مختلف الكشوف و القوائم المالية و هو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح علية بحكومة الشركات، و هدا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية و المؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات و سلوكات متراكمة.

- عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول و الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؛

- غياب الرابط بين المحاسبة و الجباية، فهدا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة و تفادي التهرب الجبائي و أهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هدا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة؛

- غياب الرؤية الإستراتيجية و التخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة و التسيير؛

2. شروط نجاح تطبيق المخطط المحاسبي المالي

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هدا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات و الإجراءات و التي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد، و التي نلخصها في النقاط التالية [1]:

- المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للمخطط المحاسبي الوطني و الإدخال التدريجي للنظام المحاسبي المالي، هده الراحل تقوم بتحديدها الجهات المعني؛
- توضيح معالم هدا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات و الملتقيات؛
- تحديد مختلف التشريعات و التنظيما ت التي تتعلق بهدا القانون و إصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لا سيما مصلحة الضرائب؛
- تكوين و رسكلة الإطارات و المختصين و الأكاديميين لهدا النظام المحاسبي المالي و الانطلاق في تكوين و تأطير الطلبة و المتربصين حول المعايير الجديدة و حث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية؛
- تخصيص الاظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام المحاسبي المالي؛
- مد جسر التعاون بين المؤسسة و الجامعة لأنه من شأن الجامعيين و المتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي و المساهمة في بناء المؤسسات و عدم استخدام سياسة الانطواء و الانعزال على المحيط الخارجي و اعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة؛

المطلب الرابع: الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي :

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، و يمكن تلخيصها في النقاط التالية[2]:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية؛

[1] قورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي و دوره في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، الموسم الجامعي 2007، ص 218.

[2] حكمت الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين للنشر و التوزيع عمان –الأردن- الطبعة الثانية، 1995، ص27-29

- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛
- المساعدة على نمو مرد ودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير؛
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها و شفافيتها؛
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية؛
- يساعد في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية؛
- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول[1]؛

[1] حكمت الراوي، المحاسبة الدولية،مرجع سبق ذكره، ص30

خلاصة الفصل:

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي ، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة وا لتقارير المالية الدولية IFRS / IAS حيث أن هذا النظام يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

تمهيد

إن النظام المالي المحاسبي الذي طبق في الجزائر يقرب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، كما أن هذا النظام يحدد بوضوح المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات الذي سنتطرق إليه في هذا الفصل بحيث سنعرض إجراءات و كيفية تنفيذ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وقواعد التقييم الأصول و الخصوم وذلك للتقليل من الأخطار وتسهيل مراجعة الحسابات ، كما أنه يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية بخصوص الحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات، وكفيلة بإجراء المقارنات واتخاذ القرارات ، بالإضافة إلى أنه يمكن للوحدات المصغرة من تطبيق نظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

المبحث الأول: كيفيات إجراء تنفيذ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: الأحكام القانونية المتعلقة بعملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

1. القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط و كيفيات تطبيقه و تطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب هذا النص القانوني أو التنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومات المالية و تسمح أيضا بتبويب, وترتيب, تقييم و تسجيل المعطيات أو بيانات عددية و عرض القوائم المالية التي تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية في نهاية السنة.

و يجب أن تستوحي المحاسبة الالتزامات و المصداقية و الشفافية بالمسك المحاسبي و المراقبة و الإفصاح عن المعلومات التي تعالجها, وتضمن هذا القانون لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية الدولية و تأويلها.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أجل إلى غاية 01 جانفي 2010م بعد أن كان مقرر تطبيقه مع بداية سنة 2009م و هذا حسب ما ورد في القانون المالية التكميلي للسنة 2008 في مادته62[1].

2. المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون السابق:

تناول هذا المرسوم الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات, بداية من الإطار التصوري و كذلك تناول هذا المرسوم القوائم (الكشوف) المالية و تم التركيز على خصائص المعلومات الواردة في هذه القوائم و تناول أيضا بعض المبادئ المحاسبية مثل:

- مبدأ الأهمية النسبية ؛
- مبدأ الحيطة و الحذر؛
- مبدأ التكلفة التاريخية ؛
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ؛
- مبدأ الصورة الصادقة؛

الملاحظ أن الكثير من الحالات التي تم الإشارة إليها في القانون 07 -11 لم يتم معالجتها بشكل جيد بل في

[1] مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية 2، حسب النظام المحاسبي المالي،ص1

معظم الأحيان تم الإشارة إليها ثم إحالتها على التنظيم و لهذا يمكن القول بأن المرسوم التنفيذي الذي جاء في الأصل للإجابة على النقاط التي لم يتم معالجتها في القانون لم يتضمن الجديد الذي كان منتظرا[1].

3. المرسوم التنفيذي 09-11 بتاريخ 7 أفريل 2009:

جاء المرسوم في ستة و عشرون (26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي و كذلك الشروط الواجب توفرها في هذا البرنامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير و استغلال هذه البرامج.

4. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008:

لقد تضمن هذا القرار تفصيل سقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و الأنشطة المستخدمة أو المطبقة على الكيانات الصغيرة بفرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

- بالنسبة للنشاط التجاري:

- عدد المستخدمين 09 أجراء بوقت كامل؛
- رقم الأعمال 10 ملايين دينار جزائري؛

- بالنسبة للنشاط الصناعي و الحرفي :

- عدد المستخدمين 09 أجراء بوقت كامل؛
- رقم الأعمال 06 ملايين دينار جزائري؛

- بالنسبة للنشاط الخدمات و النشاطات الأخرى :

- عدد المستخدمين 09 أجراء بوقت كامل؛
- رقم الأعمال 03 ملايين دينار جزائري[2]؛

5. التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

بصدور هذه التعليمة عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق و الإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من النظام المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي يكون تأكدت وزارة المالية و المجلس الوطني للمحاسبة على بدء أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ المقرر و هو 01 جانفي 2009 كما نص ذلك في القانون رقم 07-11 الصادر

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره ،ص2
[2] نفس المرجع، ص3-5

بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي (scf) ونتطرق إلى هذه التعليمة بالتفصيل في المطلب الثاني و الثالث[1].

المطلب الثاني: الإجراءات الموضوعية للتنفيذ

تحدد التعليمة الإجراءات التالية :

1. المبادئ العامة :

يجب أن تحضر و تعرض الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية 2010 طبقا لأحكام الواردة في التنظيم الجديد و بالتالي يجب أن تطبق الأحكام الجديدة بصفة رجعية , إلا إذا كان مبلغ التصحيح الخاص بالسنوات المالية السابقة بشكل معقول لا يمكن تحديده كما يجب على الكيانات :

- إعداد الميزانية الافتتاحية في أول جانفي 2010 طبقا للنظام المحاسبي المالي ؛
- إعداد معالجة المعطيات المقارنة للسنة المالية 2009 بهدف ضمان على مستوى الكشوف المالية للسنة المالية 2010المعروضة طبقا للنظام المحاسبي المالي و قابلية المقارنة مع المعلومات المالية المتعلقة بالسنة المالية 2009؛
- تقييد في رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية التصحيحات المتتالية الإعادة المعالجة المفروضة بفعل أوتطبيق للتنظيم المحاسبي المالي؛
- عرض في الملحقات التفسيرات المفصلة لأثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي[2]؛

2. الأخذ بعين الاعتبار الأصول و الخصوم الجارية المقيدة مسبقا:

يستلزم التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي في الميزانية الافتتاحية ،إدراج كل من الأصول و الخصوم المعينة بتعارف وشروط التقييد المحاسبي المقررة بمقتضى النظام المحاسبي المالي لاسيما:

- مصاريف التطوير المعتبرة ضمن الأعباء،ولكن تعتبر كتثبيتات في النظام المحاسبي المالي؛
- الأصول في عقد الإيجار التمويلي و الخصوم المقابلة؛
- المؤونات للتقاعد و الخدمات المماثلة الغير المقيدة ؛
- أصول وخصوم الشركات غير مدمجة و التي تقابل معايير الإدماج؛
- الضرائب المؤجلة؛
- يقيد أثر هذه المعاملات ضمن رؤوس الأموال الخاصة[3]؛

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص6
[2] التعليمة رقم 02 المؤرخة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، الصادرة عن وزارة المالية، ص1
[3] نفس المرجع، ص4

3. إلغاء بعض الأصول و الخصوم غير المقيدة مسبقا :

يؤدي التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي في الميزانية الافتتاحية أيضا إلى إلغاء بعض الأصول و الخصوم الظاهرة في الميزانية الافتتاحية و التي لا تتوفر على الشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي لاسيما:

- مصاريف الإعداد ,أعباء مختلفة و أعباء ممتدة ؛
- مصاريف البحث المقيدة كتثبيتات؛
- المؤونات من أجل الإصلاحات الكبرى المحتسبة مسبقا ؛
- المؤونات الأخرى للأخطار غير المقبولة كمؤونات الأعباء؛
- العناصر مثل حصص السوق المكتسبة في إطار التجميع ؛

4. إعادة ترتيب بعض الأصول و الخصوم

يؤدي التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي في الميزانية الافتتاحية إلى إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول و الخصوم أو رؤوس الأموال الخاصة في درجة أخرى:

- يجب أن ترتب الأصول القيم المنقولة للتوظيف ,التثبيتات في المحفظة في مختلف فئات الأصول المالية (ا لأصول الممتلكة من أجل الاستحقاق ,الأصول الممتلكة بغرض المعاملات 'أصول متوفرة للبيع)؛

5. معالجة معطيات المقارنة للسنة المالية 2009

بغرض ضمان قابلية المقارنة للمعلومات المتعلقة بالسنة المالية 2010 مع ذلك المتعلقة بالسنة المالية 2009 يمكن للكيانات إعادة تعديل بصفة رجعية مناهج تقييم بعض الكشوف المالية للمعلومات المقارنة الظاهرة في الكشوف المالية 2010 كذلك على سبيل المثال:

- يجب أن تكون مؤونات الأعباء موضوع تحيين إذا كان لها أثر معبر في عرض الكشوف المالية ؛
- يجب أن تقيم الأصول الممتلكة بغرض المعاملات , الأصول البيداغوجية بالقيمة الصحيحة [1]؛

6. استثناءات تطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي :

يمكن للكيانات أن تحرر من هذا التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي من خلال:

- إذا كان مبلغ التصحيح المتعلق بالسنوات المالية السابقة لا يمكن تحديده بشكل معقول ؛
- إذا وجدت أحكام انتقالية تسمح أو تعرض بطريقة أخرى؛

[1] التعليمة رقم 02،مرجع سبق ذكره، ص5

- إذا كانت معالجة عمليات حساب النتيجة لسنة 2009 تتطلب أعمال لا يمكن للكيانات إنجازها دون صعوبة؛
- إذا كانت هذه العملية الرجعية لا تعطي معلومات دلالة لمستعملي الكشوف المالية [1]؛

7. محاسبة تصحيح الميزانية:

يجب أن يعالج كل تصحيح ناتج عن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي كتصحيح لرصيد نتائج غير موزعة عند افتتاح السنة المالية 2010 لتخصيص من حساب الترحيل من جديد **حـ/11**

يمكن أن يظهر المنهج مبلغ التصحيحات في حساب فرعي خصوصي للحساب (11) معنون : تصحيحات ناتجة عن تغير المناهج المحاسبية.

المطلب الثالث: الأحكام المحاسبية

1. إجراء الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي:

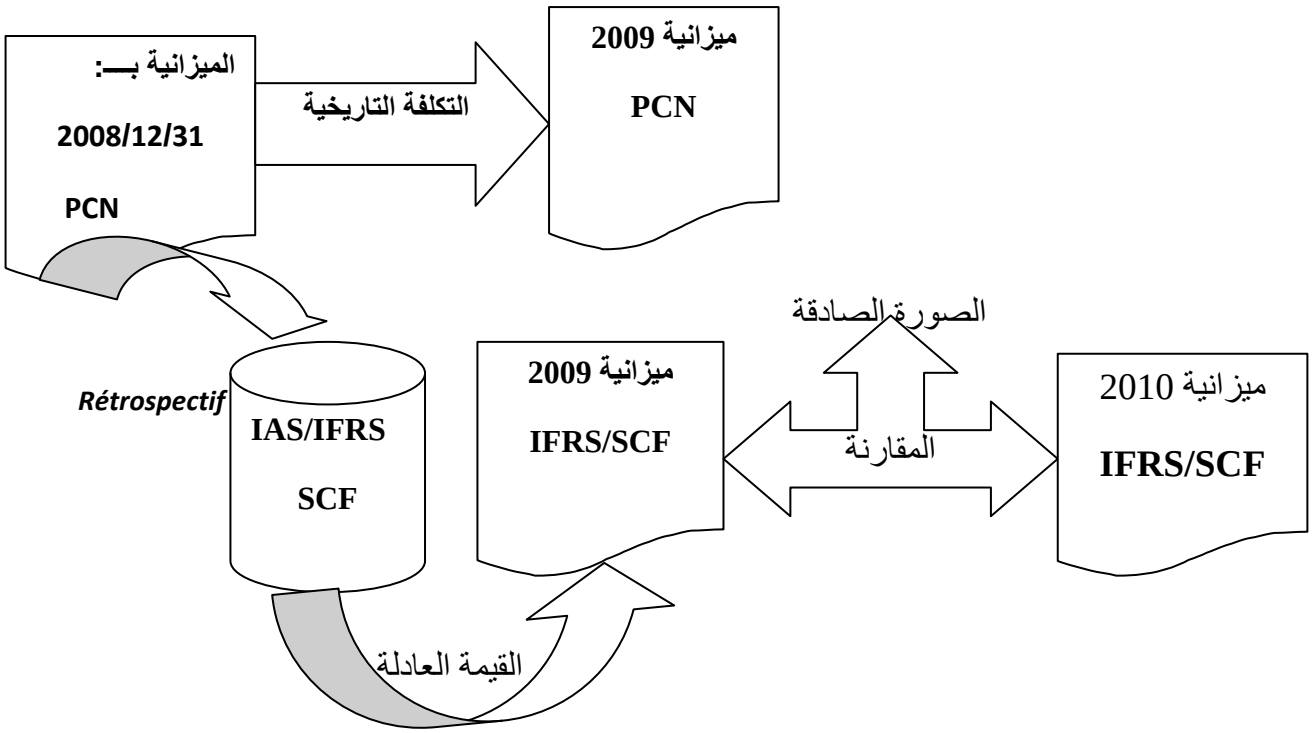
بغرض تحقيق الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي يجب على الكيانات إتباع الخطوات التالية:

- إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني و حسابات النظام المحاسبي المالي و ضمان أن مجاميع ميزان الدخول (SCF) مساوية لمجاميع ميزان الإقفال (PCN) و تكون عملية إعادة فتح الحسابات محاسبيا تحت تصرف أحكام النظام المحاسبي المالي ؛
- إجراء إعادة ترتيب الحسابات في درجات وفصول مثل الواردة في النظام المحاسبي المالي
- الشروع في إعادة معالجة الحسابات ابتداء من سنة 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي المذكورة فيما يأتي و لاسيما:

- احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم توافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتمية حسب المخطط المحاسبي الوطني ؛
- عدم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية الافتتاحية والتي لا توافق تعاريف وشروط المحاسبة في النظام المحاسبي المالي ؛
- تقيم كل العناصر الأصول والخصوم حسب الأحكام الواردة في (SCF)[2]؛

[1] التعليمة رقم 02،مرجع سبق ذكره، ص6
[2] نفس المرجع، ص6-7

الشكل رقم 1: عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة



المصدر: حنيش وهيبة، أثر الانتقال لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة (IFRS1) على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة، جامعة المدية

2. جدول إرسال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي :

لغرض تسهيل عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي تم إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني و نظام المحاسبي المالي لضمان احترام الصارم لعملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي يجب إن يكون المجلس الوطني للمحاسبة على علم مدى صعوبة وضع نظام محاسبي جديد أيضا المشاكل التي يمكن مواجهتها من أجل الفحص و تقديم الآراء[1].

المطلب الرابع: الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني، لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي. حيث يحتوي

[1] التعليمة رقم 02 ، مرجع سبق ذكره، ص8

هذا النظـام في تطبيقه على جـزء مهم من معـايير المحاسـبة والتقارير المالية الدوليـة IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

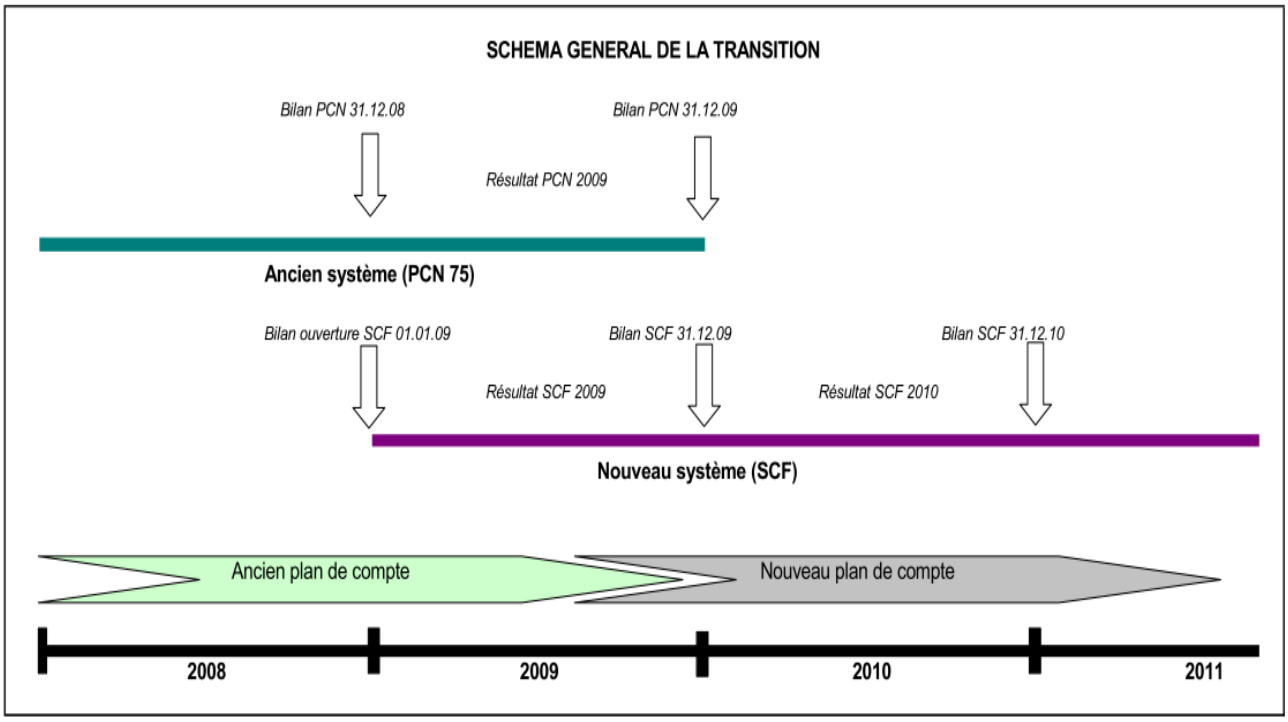
إن النظام الجديد يقر بإنتاج معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسات الج ـزائرية، إلى ج ـانب تقييم الوضع المالي من أجل الحد من المخاطر والأخطاء وتسهيل عملية مراقبة الحسابات. كمـا يـهدف إلى جمع معلومات مالية متطابقة مع القواعد المالية الدولية وتقديم المعطيات المصرفية الدقيقة للمؤسسات ذات الصلة وللمستثمرين ، كما يسمح بالتكفل بالعمليات المتعلقة بالعملات الأجنبية غير المدرجة في مخطط المحاسبة الوطني القديم.

ولقد أصبح النظام المالي المحاسبي هو النظام المطبق في الجزائر، وذلك حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس2009، حيث نجد أن هذا القرار يبين قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها. وتشير مواد القرار إلى أنه يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق بنود القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، لاسيما تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية بكل شفافية، وتفسير المعايير المحاسبية وطريقة فهم العمليات. ويهدف النص أيضا حسب الحكومة، إلى تطوير المعايير والمساعدة على تحضير الكشوف المالية والسماح بإجراء مقارنة دورية للمعلومة المالية، والقضاء نهائيا على كل التجاوزات التي كانت تحدث خلال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي القديم.

- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات ، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مثل القرض الايجاري الامتيازات والعمليات التي تتم بالاشتراك؛
- وصف لمحتوى كل الوضعيات الم ـالية التي ينبغي أن تقدم ـها المؤسسة : الحصيـلة، حسـاب النتيجة ، جدول تدفقات الخزينة المالية وتقديمه وفق المعايير الدولية؛
- وجوب تقديم حسابات موحدة وحسابات مشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار ؛
- تبني القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولاسيما مسك المحاسبة عن طر يق الإع ـلام الآلي وهي ظاهرة شائعة بدون تنظيم[1]؛

[1] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص169

شكل رقم 02 : يوضح عملية الانتقال بصفة عامة



المصدر: مداني بلغيث، دروس في المحاسبة المالية 2 حسب النظام المحاسبي المالي،جامعة ورقلة

المبحث الثاني: قواعد تقييم الأصول و الخصوم

المطلب الأول: دراسة حالة التثبيتات

1. القيم الثابتة المعنوية: تسمى أيضا بالأصول غير الملموسة و التي سنتطرق إلى مفهومها فيما يلي:

هي تلك الأصول الثابتة التي تعود على المشروع بالمنافع الاقتصادية و لكن يصعب التحقق من وجودها المادي مثل شهرة المحل و مصاريف التأسيس, و يقوم المختصون بتقدير و قياس قيم هذه الأصول حسب المعايير المتعارف بها و باستخدام طرق محاسبية مناسبة ويتم تحديد عمرها الإنتاجي حسب القانون' و الخاصية الأساسية للأصول غير الملموسة أن العديد من هذه الأصول تكون قيمتها مقصورة على الشركة بعينها فقط و لا تخضع لتقلبات كبيرة في قيمتها لأن منافعها تقوم على المزايا التنافسية [1].

[1] حيدر محمد علي بني عطا ، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة ،دار حميد للنشر و التوزيع ،عمان ، الأردن 2007 ، ص 28-29.

تقييم القيم الثابتة المعنوية:

يتم التسجيل المحاسبي لها على أساس التكلفة حيث تتضمن هذه التكلفة كل تكاليف الاقتناء و النفقات الضرورية لجعل القيم المعنوية جازة للاستخدام و هي تشمل سعر الشراء مضاف إليه جميع المصاريف و الأتعاب المنفقة على الأصول و بالتالي سنعرض الأصول الملموسة كمايلي[1]:

- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (203): يتم تسجيلها بوضع مختلف التكاليف أو الأعباء في الجانب المدين و أحد الحسابات المالية أو الموردون في الجانب الدائن

ح/مدين	ح/دائن	البيـــــــــــــــان	مدين	دائن
60 69		المشتريات المستهلكة	****	
	404	موردو التثبيتات		****
		الضرائب على النتائج و ما يماثلها		

- البرمجيات المعلوماتية و ما شابه (حـــ/204):

204		البرمجيات المعلوماتية	****	
	404	موردو التثبيتات		****
	أو			
	512	البنك		****

- الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات،الرخص،العلامات(حـــ/205) :يتم التسجيل كالأتي:

205		الامتيازات والحقوق المماثلة	****	
	404	موردو التثبيتات		****
	أو			
	512	البنك		****

[1] خليل الديلمي ، مبادئ المحاسبية المالية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ،الطبعة الأولى،2006 ، ص 339.

- و فارق الشراء (الاقتناء) يسجل كالأتي:

207		فارق الشراء	****	
	104	فارق إعادة التقييم		****

- التثبيتات غير المادية الأخرى(حـــ/208):

208		التثبيتات المعنوية الأخرى	****	
	10	رأس المال و الاحتياطات		****

1. القيم الثابتة المادية: و تسمى أيضا بالأصول الملموسة و التي سنتطرق إلى مفهومها و تقييمها من خلال العمليات المحاسبية[1]:

- **تعريفها:** هي تلك الأصول التي يمكن للمؤسسة السيطرة و الرقابة عليها من خلال التحقق من وجودها المادي و الغرض من شرائها هو استخدامها في نشاطاتها التشغيلية مثل المباني و الأراضي ،المعدات الأثاث ،التجهيزات،الآلات و كذلك الأصول القابلة للنفاذ كأصول الموارد الطبيعية كآبار البترول و المناجم ؛
- **تقييم الأصول المادية**: حيث أن القيم الثابتة المادية (حـــ/ 21) يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الحصص المقدمة من طرف الشركاء و يضم هذا الحساب الحسابات التالية[2]:
- الأراضي (حـــ/211): يسجل في هذا الحساب مختلف الأراضي التي تحوزها المؤسسة سواء تمثلت في الأراضي المخصصة لبناء الأراضي الإدارية أو التجارية أو الصناعية أو المخصصة لبناء اجتماعية ؛
- العمليات على الأراضي (حـــ/212): يسجل في هذا الحساب كل المصاريف المتعلقة بتهيئة الأراضي و جعلها صالحة للاستخدام مثل مصاريف الحفر؛
- المباني (حـــ/213): لا توجد أي مشاكل عند تحديد التكلفة المباني المشتراة الجديدة ،حيث تشمل تكلفة المباني على صافي ثمن الشراء و جميع التكاليف و رسوم نقل الملكية ويمكن التمييز بين المباني الصناعية (حـــ/2130) و المباني التجارية و الإدارية (حـــ/2131) ؛
- المنشآت التقنية و الأدوات الصناعية (حـــ/ 215): يسجل في هذا الحساب كافة المنشأت التقنية كالمعدات التي تستعمل في تحليل و تصنيع المواد الأولية و اللوازم و أدوات صنع الحديد؛
- التثبيتات المادية الأخرى (حـــ218):يشمل هذا الحساب كل من معدات النقل،تجهيزات مكتب ،الأغلفة المتداولة ،التهيئات و التركيبات،التجهيزات الاجتماعية

[1] حيدر محمد علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 25.
[2] نفس المرجع، ص26

- **التسجيل المحاسبي للتثبيتات المادية (حـــ/21)[1]:**

- حالة الحيازة :

21		تثبيتات مادية	****	
	512/404	موردو التثبيتات/البنك		****

- حالة الانجاز من طرف المؤسسة :

69/60		مشتريات مستهلكة/الضرائب على النتائج	****	
	/512/53 404	الصندوق/البنك/موردو التثبيتات موردو التثبيتات		****

وتحويل المصاريف إلى قيم مادية يجعل حـــ/21 مدينا ويقابله حـــ/732

21		التثبيتات العينية	*****	
	732	الإنتاج المثبت للأصول المادية		*****

[1] خليل الديلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 247 -248.

- **المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي [1]:**
- المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر:

21		التثبيتات العينية	*****	
	167	الديون المترتبة على عقد الإيجار		*****

- المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر:أما عند المؤجر يسجل مبلغ الأصل محل العقد تمويلي في الحقوق طويلة الأجل (القيم الثابتة المالية) حـــــ/ 274 (القروض و الديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي ولا يمكن تسجيلها ضمن الممتلكات،و لو كان المؤجر لديه امتلاك هذا الأصل و عند التحصيل يسجل كالآتي :

5...		حساب الخزينة	*****	
	274	القروض الدائنة المترتبة على ع/الإيجار		*****
	762	عائدات الأصول المالية		*****

2. القيم الثابتة المالية:

قد تتوفر لدى المؤسسة، سيولة نقدية فائضة على حاجاتها لفترة زمنية معينة و بدلا من إبقائها معطلة يتم استثمارها عن طريق شراء أسهم و سندات شركات أخرى و تظهر ضمن الأصول الثابتة

- **تقييم الأصول الثابتة المالية[2]:**

- **حالة شراء السندات:** يتم التسجيل السندات المشتراة على أساس سعر التكلفة و يتم تسجيل إيرادات الفوائد سواء عند تحصيلها أو عند استحقاقها

حيث يتلقى حـــــ/ 26 في جانبه المدين تكلفة الاقتناء (أو قيمة الإسهام) سندات المساهمة و كذلك حسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات

أما في حالة سندات قيمتها مسددة جزئيا فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين لحـ/ 26 (مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات) في المقابل حساب الغير أو الحساب المالي ، فيما يخص الجزء المستدعي في مقابل حـــ/269 (عمليات الدفع الباقية الواجب القيام عن سندات مساهمة غير مسددة)

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص58،59.
[2] خليل الديلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 247 ،248.

26		المساهمات و الديون الدائنة	****	
	5../4....	موردون/ح.المالية		****

- **حالة البيع :** المعالجة المحاسبية تكون حسب المقارنة القيمة المباعة للسندات مع تكلفة الحصول عليها لغرض تحديد الربح أو الخسارة المحققة من عملية البيع وفي حالة فوائض القيمة تسجل كمنتجات مالية و في حالة تحقيق نقص قيمة تسجل كأعباء (القسم الفرعي للحسابين 65/75)[1].

المطلب الثاني: دراسة حسابات المخزونات

المخزون في المنشآت التجارية يشمل السلع الجاهزة التي تم شرائها بهدف إعادة بيعها و تحقيق الأرباح و هي تتمثل في عدة أنواع متعددة و كثيرة أما في المؤسسات الصناعية فإن المخزون يشمل المستلزمات السلعية من مواد أولية و مواد نصف مصنعة و سلع تامة

- **أنواع المخزونات[2]:**

حـ/30: المخزونات من البضائع

حـ/31: المواد الأولية

حـ/32: التموينات

حـ/33: إنتاج السلع الجاري

حـ/34:الدارسات الجاري إنجازها

حـ/35:المخزونات من البضائع

حـ/36:المتأتية من التثبيتات

- **المعالجة المحاسبية للمخزونات[3].**

حالة الجرد غير الدائم :

- المعالجة المحاسبية لحـ/30، حـ/31، حـ/32:

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره ،ص 61.
[2] بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999 ،ص 55.
[3] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره ،ص63،62.

30		بضاعة	****	
31		مواد و لوازم		
32		تموينات أخرى		
	60	مشتريات مستهلكة		****

- المعالجة المحاسبية لحـ/33، حـ/34،حـ/35:

أثناء الفترة : لا يتم التسجيل في هذا الصنف ، حيث إن العناصر الضرورية للإنتاج تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة

في نهاية الفترة: يتم إلغاء مخزون أول المدة و يتم التسجيل كالآتي :

72		انتاج مخزن	****	
		بضاعة		****
	30	مواد و لوازم		****
	31	تموينات أخرى		****
	32			

وعند تحديد مخزون آخر المدة يتم التسجيل كالآتي:

30		بضاعة	****	
31		مواد و لوازم		
32		تموينات أخرى		
	72	إنتاج مخزن		****

حالة الجرد الدائم[1]:

- المعالجة المحاسبية لحـ/30، حـ/31،حـ/32:

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2003 ، ص117 ، 119

- أثناء الفترة :

38		مشتريات بضاعة	****	
	404	موردو التثبيتات		****
	512	البنك		****

وحالة دخولها إلى المخازن ترصد كالآتي:

30		مشتريات بضاعة	****	
31		مواد و لوازم	****	
	38	مشتريات بضاعة		****

أما في حالة الخروج

600		مشتريات البضائع المبيعة	*****	
601		مواد أولية	*****	
	30	بضاعة		*****
	31	مواد و لوازم		*****

- في نهاية الفترة : حيث أن في نهاية الفترة عند عملية و المقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي ، يتم تسجيل الفروقات المبررة في حساب المخزن (حـــ/30،حـــ/31، حـــ/32) و يكون التسجيل كالآتي:

32/31/30		محزونات/بضاعة/مواد أولية.....	*****	
	60...			*****
757		فورقات مدينة	*****	
	657	فورقات دائنة		*****

- المعالجة المحاسبية لحـــ/33، حـ/34 ، حـــ/35[1]:

- أثناء الفترة : إن المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات الخاصة بالمنتجات يتم تسجيلها أثناء الدورة المحاسبية حيث يجعل هذه الحسابات :

35/34/33		مخزون	*****	
	72...	إنتاج مخزن		*****
		ـــــــــــــــفي حالة الخروج ـــــــــــــــ		
72...		إنتاج مخزن	*****	
	35/34/33	مخزون		*****

- في نهاية الفترة: عند نهاية الجرد و مقارنة الجرد الطبيعي بالجرد المحاسبي ويتم تسجيل الفروقات

المطلب الثالث: دراسة حسابات الغير و الحسابات المالية

1. دراسة الحسابات الغير:

يضم الصنف (4) حسابات الموردون و حسابات الزبائن و الحسابات الملحقة و المتعلقة بأجور المستخدمين، حسابات الهيئة الاجتماعية، حسابات خاصة بالدولة و الجماعات المحلية و عليه يشمل ما يلي:

- **الموردون و الحسابات الخاصة بها حـــ/40**[2]: تفتح حسابات فرعية و هي :

- موردو المخزونات و الخدمات حـــــ/ 40: ويسجل فيه مبلغ فواتير الشراء البضائع أو تأدية خدمات بالخصم من جانب المدين
- حـــ/..445 اقتطاع الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع
- موردو السندات الواجب دفعها حـــ/ 403: في هذه الحالة يجب أن يرصد الحساب باستعمال حساب الخزينة أثناء السيولة
- موردو التثبيتات حـــ/ 404: ويستعمل هذا الحساب في حالة مل إذا اشترت المؤسسة استثمار على الحساب ويرصد عند دفع ثمن الاستثمار
- موردو التثبيتات السندات المطلوب دفعها حـــ/405

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره ،ص56.
[2] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص53

- موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها حـــ/ 408: يستعمل هذا الحساب في نهابة الدورة أي عند قفل السنة المالية، مبلغ الفواتير المرتبطة بالفترة المقفلة التي لم تبلغ مع احتساب TVA
- الموردون المدينون حـــ/ 409: يسجل هذا الحساب في الجانب المدين، التسبيقات المدفوعة، على الحساب، تخفيضات وغيرها من الديون عن قفل السنة المالية

- **الزبائن و الحسابات المرتبطة بها حـــ/ 41**[1]**:** و تنشأ أقسام فرعية لحـــ/ 41 حسب حاجات التسيير المالي على النحو التالي :

- الزبائن حـــ/411، الزبائن و السندات المطلوب تحصيلها حـــ/413، الزبائن المشكوك فيهم حـــ/416 الديون الدائنة حـــ/ 417، الزبائن المنتاجات التي لم تعد فواتيرها بعد حـــ/ 418، الزبائن الدائنون التسبيقات المستلمة حـــ/419.

حيث يجعل هذا الحساب :

411		الزبائن	*****	
	70	مبيعات البضاعة		*****
	445	TVA		*****
		عند التحصيل		
5...			*****	
70		مبيعات البضاعة	*****	
	411	الزبائن		*****

- **العاملون و الحسابات المرتبطة حـــ/ 42**[2]**:**الأجور المستحقة :يجعل هذا الحساب دائنا بالقيمة الإجمالية للأجور المستحقة مقابل جعل حـــ/63 مدينا و يضم الحسابات التالية:

- أموال الخدمات الاجتماعية حـــ/422: يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل حساب أعباء الاجتماعية مدينا و عند الدفع يجعل حساب الخزينة دائنا و يجعل حـــ/422 مدين
- مشاركة الأجزاء في النتيجة حـــ/423
- التسبيقات و المدفوعات على الحسابات الممنوحة حـــ/ 425: يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل حـــ/631 مدينا

[1] الجريدة الرسمية مرجع سبق ذكره، ص55
[2] نفس المرجع، ص65

- العاملون ،الودائع المستلمة حـــ/426
- العاملون ، الاعتراضات حـــ/ 427: يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل حـــ/ 631 مدين و عند الدفع المبالغ المتخاصم عنها بجعل حساب الخزينة دائنا و جعل المستفيد مدينا
- العاملون ،الأعباء الواجب دفعها و الحواصل المطلوب استلامها حـــ/ 428: يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة المحاسبية بعض الأعباء مستحقة الدفع مثل العطل المدفوعة الأجر حيث يجعل حـساب أعباء المستخدمين مدينا وعند عملية الدفع يرصد حـــ/428

- **الهيئات الاجتماعية و الحسابات المرتبطة بها حـــ/431:**يجعل الحساب دائنا بالمبالغ المستحقة التالية[1]:

- القيمة الواجبة الدفع للهيئات الاجتماعية مثل الاشتراكات ،الخدمات الاجتماعية ،حوادث العمل مقابل جعل حـــ/..6 (الأعباء حسب طبيعتها) مدينا
- الدولة و الجماعات المحلية ،الهيئات الدولية و الحسابات المرتبطة بها حـــ/ 44: يسجل في هذا الحساب العمليات التي قامت بها المؤسسة العمومية ذات الطابع العمومي ، أما العمليات الأخرى الخاصة بالشراء و البيع فتسجل في حسابات الغير إما في حـــ41، حـــ/42.
- المجمع و الشركاء حـــ/ 45: لا تسجل في هذا الحساب العمليات التي تعتبر فيها المورد أو الزبون لأنها تحمل مباشرة على حـــ/40 أو حـــ/41 ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية :
- عمليات المجمع حـــ/ 451: يجعل مدين بالأموال المقدمة بصفة مؤقتة كتسبيق للفرع و يجعل دائن بالأموال الموضوعية
- الشركاء الحسابات الجارية حـــ/455.
- الشركاء العمليات على رأس المال حـ/456
- الشركاء الحصص الواجب دفعها حـــ/457

- **المدينون المختلفون الدائنون المختلفون حـــ/46**

- المدينون المختلفون و الدائنون المختلفون :يضم هذا الحساب مايلي[2] :
- حـــ/462 الديون الدائنون على بيع التثبيتات
- حـــ/464 الديون المدينة عن عمليات شراء قيم المنقولة للتوظيف
- حـــ/465 الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم المنقولة توظيفية
- حـــ/467 الحسابات المدينة أو الدائنة
- حـــ/468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها أو الواجب تحصيلها
- الحسابات الانتقالية و الإنتظارية :يسجل في هذا الحساب العمليات التي هي في انتظار التحصيل و التي تتطلب معلومات إضافية لتحصيلها بصفة عقلانية

[1] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص57-58
[2] نفس المرجع، ص63

- الأعباء أو الحواصل المعاينة سلفا و الأرصدة حـــ/ 48: يسجل هذا الحساب الأعباء و الإيرادات التي تخص دورات لاحقة في نهاية الدورة وتحصل على الحسابات المعينة مباشرة
- الخسائر القيمة عن الحسابات الأطراف الأخرى حـــ/ 49:عندما يكون هناك نقص محتمل في حسابات الغير يجعل هذه الحسابات الفرعية دائنة :
- حـــ/491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن
- حـــ/495 خسائر القيمة عن حسابات الشركاء و عن المجمع
- حـــ/496 خسائر القيمة عن حسابات المدنين
- حـــ/498 خسائر القيمة عن حسابات أخرى للأطراف الأخرى.

2. دراسة الحسابات المالية : يضم هذا الصنف الخامس الحسابات التالية:

- **قيم التوظيف المنقولة حـــ/50:** يضم هذا الحساب الحسابات التالية [1]:

حـــ/501 القسط في المؤسسات المرتبطة ، حـــ/ 502 الأسهم الخاصة ، حـــ/ 503 الأسهم و السندات الأخرى ،حـــ/506 السندات ، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأمد، ،حـــ/ 508 قيم التوظيف المنقولة الديون الدائنة المماثلة ،حـ/509 التسديدات الباقي القيام بها على قيم التوظيف المنقولة الغير المسددة

و بصفة عامة يكون مدينا بقيمة اقتناء السندات ، تجعل حسابات الغير أو حسابات الخزينة الدائنة ، و في حالة السندات المساهمة بالقيمة الاسمية ، فالقيمة المطلوبة و المحررة تسجل في الجانب المدين و القيمة غير المحررة تسجل في الجانب الدائن في حـــ/509

وفي حالة التنازل عن سندات التوظيف فإن رصيد حـــ/.. 50 يجعل دينا و يجعل سعر التنازل دائنا مقابل جعل الأعباء المالية حـــ/677 مدينا في حالة الخسارة و يجعل إيرادات مالية حـــــ/767 دائنة في حالة الربح

- **البنك ،المؤسسات المالية حـــ/51:** يضم الحسابات التالية[2] :

حـــ/511 قيد التحصيل، حـــ/ 512 البنوك الحسابات الجارية، حـــ/ 515 الخزينة العمومية و المؤسسات المالية ،حـــ/517 الهيئات المالية ، حـــ/518 الفوائد المنتظرة ،حـــ/519 المساهمات المصرفية

وعليه يجعله مدينا بقيمة التحصيل و يجعله دائنا بقيمة المدفوعات

[1] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص64-65
[2] نفس المرجع، ص66

- **الصكوك المالية المشتقة حـــ/52**[1]:

يجعل حـــ/52 مدينا بقيمة الاقتناء ، مقابل الحساب المالي المعني في جانب الدائن .

أدوات الخزينة القابلة للمفاوضة الحالية تقيم بالقيمة السوقية في تاريخ وفق الحسابات و الفرق بين القيمة المحاسبية و القيمة السوقية و تعالج كما يلي:

52		الأدوات المالية المشتقة	*****	
	765	إيرادات مالية أخرى في حالـــــــــة وجود قيـــــــــمة زائـــــــــدة		*****
665		أعباء مالية أخرى في حـــــالـــــــــة وجود قيـــــــــمة ناقصـــــــــة		*****

وفي حالة التنازل على الأدوات المالية فإن رصيد حـــ/ 52 تسجل القيمة الاجمالية في الجانب المدين و سعر التنازل في الجانب الدائن كما تعالج الفروقات كما يلي:

- الخسارة تسجل في الجانب المدين حـــ/66
- الربح يسجل في الجانب الدائن حـــ/767

- **صندوق الأموال حـــ/53:** يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة التحصيل ويجعل دائنا بقيمة المدفوعات النقدية
- **وكالات التسبيقات و الإعتمادات المالية حـــ/ 54**[2]:يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الأموال المدفوعة و المسيرة من طرف محاسبين مساعدين أو مقابل جعل حساب الخزينة دائنا ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية :
  - حـــ/541 وكالات التسبيقات المالية
  - حـــ/542 الإعتمادات
- **التسديدات الداخلية حـــ/58**[3]: يستعمل هذا الحساب بالعملية التحويلات الداخلية مثل : تحويل مبلغ من حساب البنك إلى حساب الصندوق أو العكس ،في كل الحالات يجبان يرصد هذا الحساب لأنه حساب وسيط فقط ويضم الحسابات الفرعية التالية :

[1] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص67
[2] نفس المرجع ، ص68
[3] نفس المرجع ، ص 70

- حـ/581 تحويلات الأموال
- حـــ/5811 تحويلات المالية الداخلية

- **خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية حـــــــ/ 591**: يمكن استعمال هذا الحساب و معالجته محاسبيا بنفس طريقة معالجة حـــــــــ/49

المطلب الرابع: دراسة حالات رؤوس الأموال ،المتعاملين المالية

إن رأس المال هو عبارة عن الأموال التي تخصص في بداية عمر المشروع و المودعة من قبل صاحب المشروع و ذلك من أجل استخدامها في الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة

فعند توقيع عقد المشروع يتم تقديم رأس المال سواء كان نقدا أو عينيا، ويمكن تقديم رأس المال على شكل نقد أو شيك أو تقديم أصول بدلا من النقد و تكون عادة أرصدة حسابات الصنف الأول.

1. رأس المال و ما شبه ذلك حـــــــ/ 101[1]: هنا نميز بين نوعين ، أموال شخصية و أموال جماعية وعند المعالجة المحاسبية يكون :

- **حساب أموال الاستغلال:** في هذه الحالة يجعل هذا الحساب دائن بقيمة الحصص المقدمة أو عند تاريخ الإقفال عندما يكون رصيد الحساب المستغل دائن و ذلك على النحو التالي :

108		حسابات المستغل	*****	
	101	رأس المال الصادر		*****

و كذلك عند الإقفال يكون على النحو التالي :

101		رأس المال الصادر	*****	
	108	حسابات المستغل		*****

- **رأس المال الجماعي** : في حال مؤسسة فردية فإن رأس المال المطلوب يمثل القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص المقدمة للمساهمة في رأس المال ، أما في حالة المؤسسات العمومية فإن رأس المال المطلوب يمثل القيمة المقابلة للحصص العينية أو النقدية المقدمة من طرف الدولة بحيث يجعل الحساب الفرعي لرأس المال الاجتماعي دائنا بقيمة رأس المال المسجل في عقد الشركة و كذلك يجعل زيادة رأس المال في

[1] الجريدة الرسمية ، مرجع سبق ذكره ، ص50

حالة تخفيض رأس المال مهما كانت الأسباب ، و الرصيد المدين لهذا الحساب يعبر عن الحقوق اتجاه المساهمين

- العلاوات المرتبطة برأس المال الشركة حـــــ/103
- فارق التقييم حـــ/104
- فارق إعادة التقييم حـــــ/ 105 : يسجل في هذا الحساب القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم القيم الثابتة وهذا حسب إعادة التقييم القانونية
- الاحتياطات حـــــ/ 106: و تتمثل في الاحتياطات القانونية ،الأساسية ،العادية ،في هذه الحالة يكون حـــــ/106 دائنا و يكون مدين في حالة اهتلاك الخسائر من الاحتياطي
- فارق المعادلة حـــــ/ 107 : و يسجل في هذا الحساب الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المعاد تقييمها
- حساب المستغل حـــــ/108

2. حساب المرحل من جديد حـــــ/ 11: يستعمل هذا الحساب في ترحيل جزء من الأرباح و الخسائر التي قررتها الجمعية العامة حيث يكون رصيد دائن في حالة ترحيل من جديد ربح و يكون رصيد مدين في حالة ترحيل من جديد خسارة.

3. نتيجة السنة المالية حـــــ/12: يسجل حـــ/12 كرصيد حسابات أعباء و حسابات منتاجات السنة المالية و يمثل رصيد حـــ/12 ربحا إذا كانت المنتاجات بمبلغ يفوق الأعباء ففي هذه الحالة يجعل دائن في حالة الخسارة

4. الحواصل و الأعباء المؤجلة حـــــ/13: يضم الحسابات التالية:

- حـــــ/131:إعانات التجهيز
- حـــــ/132: إعانات الاستثمارات الأخرى
- حـــــ/133،حـــــ/134:حساب الضرائب المؤجلة حيث يجعل حـ/ 133 مدين مقابل جعل حـــــ/ 692 دائن و حـ/693 مدين مقابل جعل حـــ/134 دائن .

5. حـــ/15 المرصودات للأعباء : يجعل هذا الحساب دائن بقيمة المؤونات الخاصة بالتقاعد و يقابله حساب مخصصات المؤونات مدين .

6. حـ/16 الإقتراضات و الديون المماثلة :يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة القروض الإجبارية و كذلك بقيمة قرض عند إيجار التمويلي حـــ/167 كذلك يجعل دائن بقيمة الكافلات المدفوعة للبنوك

7. حـــــ/17 الديون المرتبطة بالمساهمات: ومن الضروري التمييز بتقسيمات فرعية :

- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع (الفروع أو المؤسسات المشاركة)
- الديون المرتبطة خارج المجمع (شركة الأم)[1].

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص52-55

خلاصة الفصل:

يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس الوطني، لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظـام في تطبيقه على جـزء مهم من معـايير المحاسـبة والتقارير المالية الدوليـة IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

إن النظام المحاسبي المالي يقر بإنتاج معلومات دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الج ـزائرية،من خلال قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي التي تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من أجل الحد من المخاطر والأخطاء وتسهيل عملية مراقبة الحسابات .

تمهيد :

من خلال الفصلين السابقين حاولنا تقديم تقديم النظام المحاسبي المالي في شكل إطار نظري و مفاهيمي تستند إليه ، كما حاولنا شرح عملية تقييم الأصول و الخصوم عن طريق شرح أهم النقاط الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

ومن اجل تعزيز الدراسة النظرية ارتأينا دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من 2010/01/01 فعملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي ليست عبارة عن تغيير بسيط للمعطيات من جانب لأخر وإنما تغيير لكل أنظمة المؤسسة مع كل المشاكل التي يمكن إن تطرحها عملية الانتقال هذه ، خاصة مع الخصوصية التي تكتسبها المحاسبة في الجزائر.

وفي هذا الايطار قدمنا بعرض الجداول الشاملة الأساسية من الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية للدهن حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ثم عرضنا القوائم الملية وفق النظام المحاسبي المالي .

ومن هنا جاء التقسيم لهذا الفصل إلى مبحثين :

- تقديم المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP)
- دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

المبحث الأول : تقديم المؤسسة الوطنية للدهن ENAP

تعتبر المؤسسة الوطنية للدهن من أولى المؤسسات في الجزائر التي قامت بتطبيق النظام المحاسبي المالي، لذا وقع اختيار عليها من اجل تدعيم الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية التي يدور حولها الفصل الثالث

المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة الوطنية للدهن

المؤسسة الوطنية للدهن هي محل دراستنا لذا وجب التطرق إلى نشأتها و تعريفها وتحديد أهدافها وميادين نشاطها

1. **نشأتها :** أنشأت المؤسسة الوطنية للدهن سنة 1968 تحت اسم المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية (SNIC) نتيجة تأميم ممتلكات الاستعمار، وفي بداية الثمانينات، ومع تبني الحكومة لسياسة إعادة هيكلة المؤسسات العمومية قسمت على اثر ذلك المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية إلى عدة مؤسسات منها :

- المؤسسة الوطنية للدهن .
- المؤسسة الوطنية
- المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة.
- المؤسسة الوطنية للتموين وتوزيع المواد الكيماوية.

وقد أنشأت المؤسسة الوطنية للدهن في 1982/12/04 بموجب مرسوم 17/82 برأسمال 100000000 دج ، وبدأت المؤسسة بمزاولة نشاطها في 1983/01/01 ودخلت المؤسسة مرحلة الاستقلالية في 1990/03/31 ، بعد أن أصبحت الشركة ذات أسهم ، هذه الأخيرة كانت موزعة على ثلاث صناديق مساهمة و هي :

- كيمياء صيدلة : 40%
- مناجم ، ري ، محروقات : 30 %

وفي 1995 تحولت أسهم المؤسسة إلى هولدينغ

2. **التعريف بالمؤسسة :** المؤسسة الوطنية للدهن هي مؤسسة عمومية اقتصادية (EPE) تابعة للشركة القابضة كيمياء –صيدلة. مقرها الاجتماعي بالطريق الوطني رقم 05 بالاخضرية – ولاية البويرة – وهي تحتل مكانة هامة في الاقتصاد الوطني نتيجة اتساع نشاطها ، كما يقدر رأسمالها الاجتماعي ب 500.000.00 دج مقسمة إلى 5000سهم بقيمة 100.000دج للسهم وهي تضم ستة وحدات إنتاجية

- الوحدة الإنتاجية بالاخضرية ولاية البويرة
- الوحدة الإنتاجية بواد السمار ولاية الجزائر
- الوحدة الإنتاجية بوهران
- الوحدة الإنتاجية بالشراقة ولاية الجزائر

- الوحدة الإنتاجية بسيق ولاية معسكر
- الوحدة الإنتاجية بسوق أهراس ولاية سوق أهراس

3. أهداف المؤسسة:

تسعى المؤسسة الوطنية للدهن في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية لتحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحسين المنتجات و تطويرها
- توسيع السوق بتصدير منتجاتها
- زيادة عدد الوحدات الإنتاجية وسعيها لتلبية الحاجيات الوطنية في مجال الدهن ومشتقاتها
- دعم الاقتصاد الوطني باعتبارها أكبر الشركات الوطنية

4. ميادين نشاط المؤسسة

تتمثل ميادين نشاط المؤسسة الوطنية للدهن فيما يلي :

- **المنتجات المصنعة :** تتمثل في الدهون وهي عدة أنواع **:**

- دهون البناء : تتمثل في دهون الأشغال العمومية و العقارات
- الدهون الصناعية : هي التي تستعمل ضد التأكلات الحديدية مثل دهن العتاد الزراعي ، الأجهزة الكهرومنزلية ، الدهون التي تدخل في صناعة هياكل السيارات

- **المنتجات النصف مصنعة** : تتمثل فيما يلي :

- الراتنجات les résihes
- المستحلبات les émulsion
- المجففات les sicatifs

المطلب الثاني : الإمكانيات المتاحة للمؤسسة

تمتلك المؤسسة الوطنية للدهن إمكانيات هامة في : القدرات الإنتاجية ، الإمكانيات البشرية ، إمكانيات لتسويق

القدرات الإنتاجية: تبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم02: يوضح القدرات الإنتاجية للمؤسسة

طبيعة المنتج	الدهن	الراتنجات	المستحلبات	المجففات	المجموع
الطاقة الإنتاجية	119434طن	29900طن	24000طن	3000طن	176334
عدد الفرق	فريق	ثلاث فرق	فريقان	فريقان	-

المصدر : وثائق المؤسسة .

الإمكانيات البشرية :

تمتلك المؤسسة الوطنية للدهن طاقة هائلة من : الإطارات ، أعوان التحكم ، أعوان التنفيذ الذين يعتبرون أعوان دائمين.

كما تلجأ المؤسسة إلى توظيف أعوان مؤقتة في حالة الضرورة و حسب مستوياتهم وفيما يلي يوضح الجدول التالي عدد العمال حسب الفئات على مستوى الوحدات.

الجدول رقم (03) توزيع العمال حسب الفئات المهنية على مستوى الوحدات

البيان	وحدة الاخضرية	وحدة واد السمار	وحدة سيق	وحدة سوق أهراس	وحدة الشراقة	وحدة وهران	وحدة المقر	مجموع ENAP
الإطارات	35	29	35	39	15	14	41	208
أعوان التحكم	83	63	108	115	36	22	18	445
أعوان التنفيذ	169	187	158	182	77	65	14	852
مجموع الأعوان الدائمين	287	279	301	336	128	101	73	1505
أعوان مؤقتين	45	22	22	23	24	23	11	179
المجموع الكلي	341	301	323	359	152	124	84	1684

المصدر: وثائق من المؤسسة

إمكانيات التسويق :

تعطي المؤسسة الوطنية للدهن 80% من حاجيات السوق الوطنية ، وتقوم بتوزيع منتجاتها عن طريق كل من :

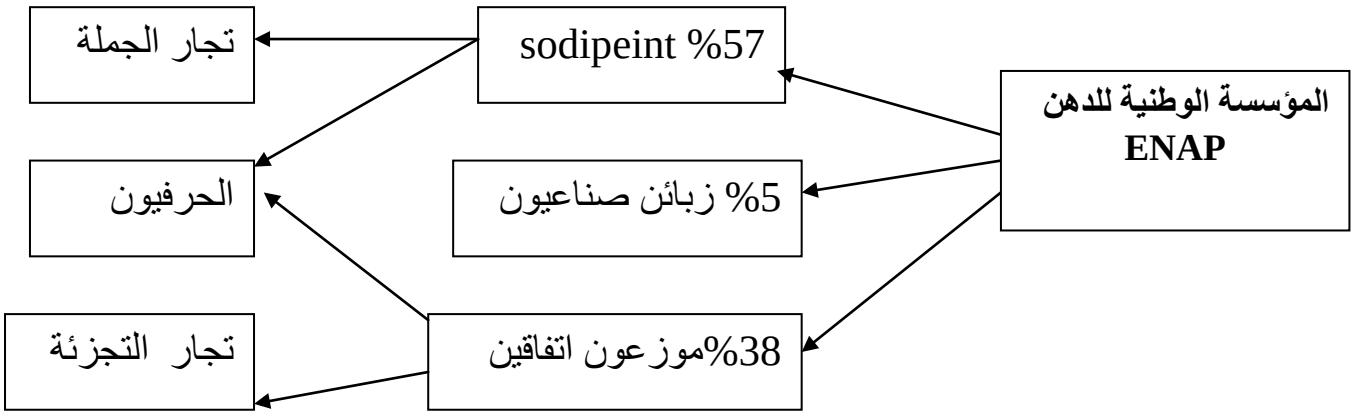
- **SODIPENT**

تعتبر الموزع الرئيسي للمؤسسة وهي مؤسسة عمومية مختصة بتوزيع مختلف انواع الدهون ، حيث قامت بتوزيع ما يعادل 57% من منتجات المؤسسة وذلك من خلال عقد سنوي ، وتقوم هذه المؤسسة بالتوزيع الى تجار الجملة و الحرفيون

- **الزبائن الصناعيين :** اهمهم المؤسسة الوطنية للعربات الصناعية (SNVI) و المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهرومنزلية (ENIEM) ويأخذون ما يعادل 05% من منتجات المؤسسة

- **الموزعون الاتفاقيون :** وهم زبائن مرتبطون بالمؤسسة من خلال عقود تجارية ويسوقون ما يعادل 38% من المنتوج و يقومون بالتوزيع الى تجار التجزئة و الحرفيون . ويمكن تلخيص ما سبق ذكره في الشكل التالي :

الشكل رقم (03) اهم زبائن المؤسسة الوطنية للدهن المتعامل معهم



المصدر: وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن (ENEP)

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من المديرية العامة التي تضم ثمانية مديريات مركزية إضافة إلى ست وحدات إنتاجية وتعمل تحت إشراف مجلس الإدارة

- **مجلس الإدارة**

يتكون ممثلا من طرف الرئيس المدير العام (ENAP) ويتكون من خمسة اعضاء من مؤسسة (ENAP) ويمثل المدير العام (PDG) وعضوان اخران أحدهم يمثل شركة ENIEMوالاخر يمثل شركة SINVI- ROUIBA (DT) أما العضوان الباقيان يمثلان العمال وهما من طرف مجلس الامة ، وتتمثل مهمة مجلس الادارة اعداد تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة ووضعيتها في مختلف التطور الاقتصادية.

- **المديرية العامة**

تعتبر المديرية العامة الهيكل الاداري للمؤسسة و تتكون من ثمانية وستة وحدات انتاجية و تتمثل هذه المديريات فيما يلي

- مديرية التخطيط و الرقابة
- مديرية الموارد البشرية
- مديرية التسويق و المبيعات
- مديرية التدقيق و الانظمة
- مديرية الانتاج والتوعية

- مديرية المالية و المحاسبة
- مديرية التموين
- مديرية التطوير و الصيانة

وتنحصر مهام المديرية العامة فيما يلي :

- مراقبة فعالية السياسة المتبعة
- تأمين الحفاظ على التسيير الحسن للمؤسسة
- التنسيق بين مختلف المديريات المركزية
- تسيير العلاقات الداخلية و الخارجية للمؤسسة
- دراسة مختلف الطرق و الوسائل المتوفرة لتحقيق أهداف لمؤسسة
- تحديد أهداف المؤسسة

وتتضمن المديرية أقسام ووظائف ملحقة هامة:

- قسم الأمانة
- قسم الأمن

- **قسم الأمانة SECRETARIAT**

هي الخلية التنظيمية للمؤسسة اين توضع الوثائق وتخزن لمعلومات الصادرة و الواردة ومن مهامها:

- استقبال وحفظ الاوراق و الوثائق و ترتيبها
- تسيير مواعيد رئيس المديرية العامة
- الكتابة ومعالجة النصوص

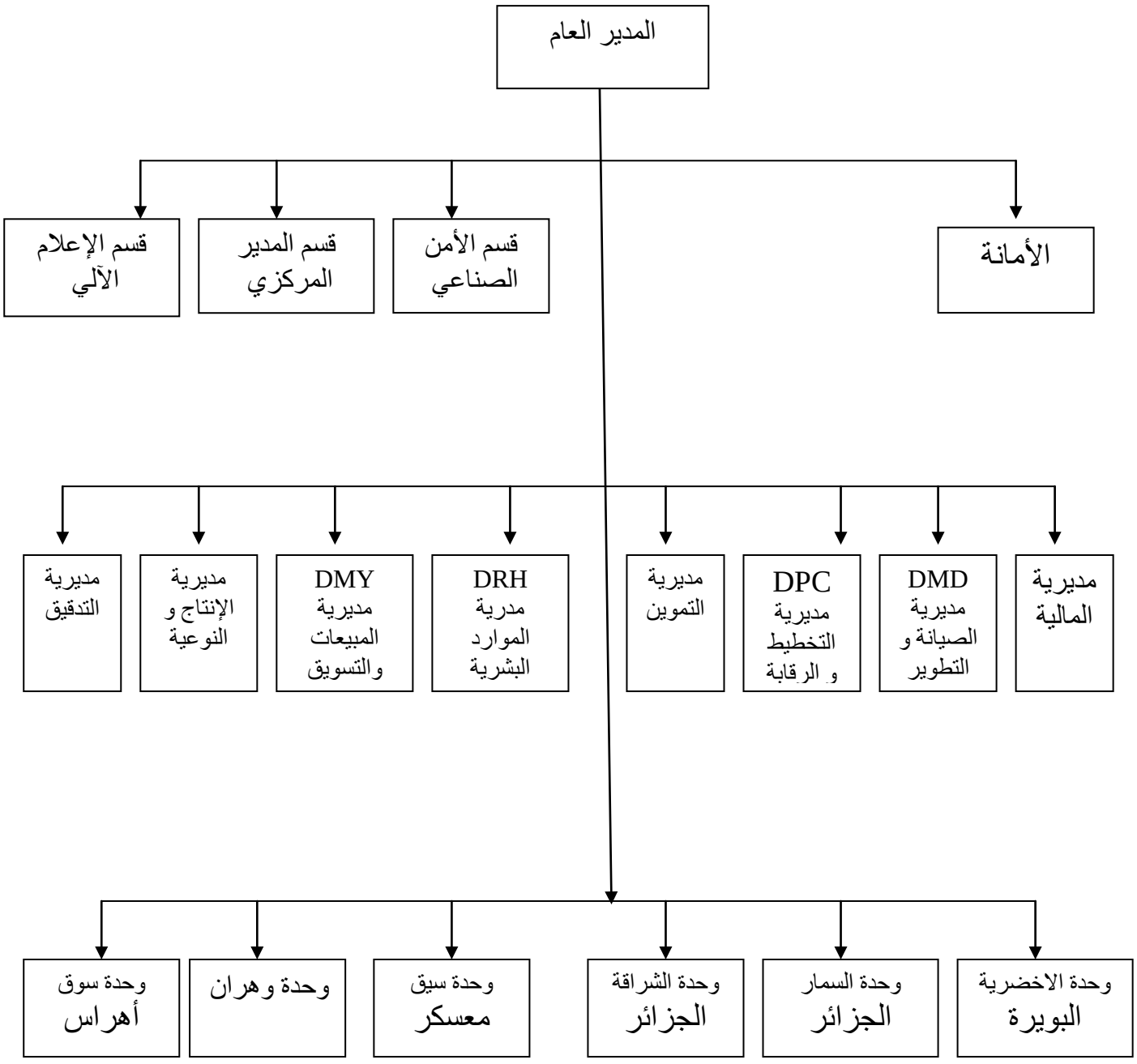
- **قسم الأمن SECURITE**

وتتمثل مهامه فيما يلي :

- ربط نشاط الأمن لمختلف وحدات المؤسسة
- القيام بزيارات إلى وحدات الإنتاج وتنفيذ المخططات العملية الخاص بالأمن
- رفع تقرير إلى المدير العام عن الحالة الأمنية لكل وحدة

ويمكن توضيح ما سبق في الشكل التالي و الذي يكثل الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لدهن:

الشكل رقم (04) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن (ENAP)



المصدر : وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق (SCF)

إن المرجعية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي هي المعايير المحاسبية الدولية ، بما إن النظام المحاسبي المالي لم ينص على كيفية انتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي الجديد يجب إتباع المعيار (IFRS1) تبني معيار الإبلاغ المالي لأول مرة الذي نشر من طرف IASB في 19 جوان 2003 ، حيث حدد القواعد التي يجب احترامها من طرف المؤسسات للمعايير (IFRS) لأول مرة وهذا لتسهيل الانتقال نحو المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول : الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة

إن الهدف من تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقوائم لمالية (IFRS) مطبقة دائما ، وذلك من أجل ضمان ما يلي :

- تحقق الشفافية لمستخدميها و توفير معلومات مقارنة لكل الفترات المعروفة .
- توفير نقطة بداية ملائمة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية
- يمكن إعدادها بتكلفة لا تفوق المنفعة المتأتية من مستخدميها

و القوائم المالية للمؤسسات التي تأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي يجب أن تشمل على الأقل فترة مقارن واحد ، أو قد يكون مطلوبا منها أن تقدم أكثر من فترة واحدة للمقارنة. ويمكن أن تلخص مرحلة التطبيق الأولى في الشكل التالي:

الشكل رقم (05) التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي

المصدر: سفير محمد ،الإفصاح في المؤسسة في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير جامعة المدية 2009/2008، ص 107

ووفقا لما نص عليه المعيار المحاسبي (IFRS1) فانه يجب على المؤسسة عند إعداد الميزانية الافتتاحية لأول مرة ، بعض المتطلبات الرئيسية وهي:

- ينبغي الاعتراف بكل الأصول و الخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها.
- عدم الاعتراف بالبنود كأصول أو خصوم إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص الاعتراف بها.
- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي اعترف بها حسب (PCN) وفق التصنيف الذي ينص عليه (SCF).
- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس كل الأصول و الخصوم المعترف بها

ومن بين الأصول و الخصوم الواجب إدراجها في الميزانية الافتتاحية حسب النظام المحاسبي المالي ما يلي:

- الاعتراف بنفقات التطوير المسجلة في النفقات – بشروط معينة- في الأصول المعنوية
- الاعتراف في الأصول الثابتة بالاستثمارات الناتجة عن عقد الايجار التمويلي في دفاتر المستأجر.
- إعادة تصنيف الأدوات المالية بشروط ضمن الأصول الثابتة

لذلك فان التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية يتضمن كذلك حذف بعض العناصر الواردة و التي لا تتفق مع قواعد التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي.

ومن أمثلتها :

- حذف المصاريف الإعدادية
- نفقات البحث المسجلة في الأصول الثابتة
- مؤونة الإصلاحات الكبرى

المطلب الثاني : عرض الجداول الشاملة حسب المخطط الوطني المحاسبي

القوائم المالية تعتبر قاعدة دراسة هي:

- الميزانية الختامية بتاريخ 2009/12/31
- جدول حسابات بتاريخ 200/12/31

1. الميزانية الختامية بتاريخ 2009/12/31:

ر.ح	الاصول	المبلغ الاجمالي	الاهتلاكات و المؤونات	المبلغ الصافي
02	الاستثمارات			
22	الاراضي	903040.00	-	903040.00
24	تجهيزات الانتاج	205329146.05	161009303.81	44319842.24
25	تجهيزات اجتماعية	72.824186	740480.06	83706.66
28	استثمارات قيد الانتاج	462836.40	-	462836.40
	المجموع 02	207519209.17	161749783.87	45769425.30
03	المخزونات			
31	مواد ولوازم	75153012.85		75153012.85
33	منتجات نصف مصنعة	8294137.09	-	8294137.09
35	منتجات منجزة	31735292.48	-	31735292.48
	المجموع 03	115182442.42	-	115182442.42
04	الحقوق			
40	حسابات الخصوم المدنية	14690.00	-	14690.00
42	حقوق الاستثمارات	5269650.78	-	5269650.78
43	حقوق على المخزونات	11200.00	-	11200.00
45	تسبيقات على الحساب	11548.14	-	11548.14
46	تسبيقات على الاستغلال	8472519.73	-	8472519.73
47	حقوق على الزبائن	88799230.25	-	88799230.25
48	النقديات	49632751.47	20513746.23	29119005.24
	المجموع 4	152211590.37	20513746.23	131697844.14
	مجموع الاصول	474913241.96	182263530.10	292649711.86

الخصوم :

ر.ح	الخصوم	المبلغ
01	الأموال الخاصة	
10	أموال جماعية	
13	الاحتياطات	207000000.00
15	فرق إعادة التقييم	20700000.00
17	حسابات مابين الوحدات	227010170.68
19	مؤونة الخسائر و التكاليف	283341206.30
		150000.00
	المجموع01	171518964.38
05	الديون	
52	ديون الاستثمارات	109318.39
53	ديون المخزونات	8034217.62
54	ديون على الحساب	356002.37
56	ديون الاستغلال	34520989.52
57	تسبيقات على الحساب	14193158.45
	المجموع 05	57213686.35
	نتيجة الدورة	63917061.13
880		
	المجموع الإجمالي	292649711.86

جدول حسابات النتائج :

ر.ح	البيان	مدين	دائن
70	مبيعات البضائع		
60	بضائع مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي		
80	الهامش الإجمالي		624159876.28
71	انتاج مباع		17889926.00
72	إنتاج المخزون		238541.00
73	إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة		360000.00
74	خدمات مقدمة		121314.09
75	تحويل تكاليف الإنتاج	133763556.26	
61	مواد ولوازم مستهلكة	299358366.76	
896	ارتباطات ما بين الوحدات (تكاليف)	17090297.83	
62	خدمات		
81	القيمة المضافة		192557436.52
81	القيمة المضافة		192557436.86
77	إيرادات مختلفة		739011.03
78	تحويل تكاليف الاستغلال		11359031.86
63	المستخدمين	93796964.21	
64	ضرائب الرسوم	9483575.03	
65	مصاريف مالية	4335857.33	
66	مصاريف مختلفة	1921936.67	
68	الاهتلاكات والمؤونات	8751481.97	
897	ارتباطات ا بين الوحدات (إيراد)	7592038.18	
83	نتيجة الاستغلال		826756225.85
79	إيرادات خارج الاستغلال		21674868.73
69	مصاريف خارج الاستغلال	25280289.45	
84	نتيجة خارج الاستغلال	3605420.72	
83	نتيجة الاستغلال		82675625.85
84	نتيجة خارج الاستغلال	3605420.72	
880	النتيجة الإجمالية للدورة		79070205.13
889	الضريبة على أرباح الشركات	15153144.00	
88	نتيجة الدورة الصافية		63917061.13

المطلب الثاني : عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي :

1 - الميزانية:

2009	2010				
المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	الاهتلاكات و المؤونات	المبلغ الإجمالي	ملاحظة	الأصول
					الأصول غير الجارية
45306588.90	62300188.97	168562365.55	230862554.52	03	التثبيتات العينية
462836.40	3964566.40	-	3964566.40	04	التثبيتات الجاري انجازها
362388.07	3884528.4	-	3884528.4	05	التثبيتات المالية
-	6519738.00	-	6519738.00	06	الضرائب المؤجلة
49366359.37	76669021.77	168562365.55	245231387.32		مجموع الأصول غير الجارية
					الأصول الجارية
115182442.4	103075143.4	-	103075143.4	07	المخزونات
88799230.25	67397245.86	-	67397245.86		الزبائن
2088402.01	2528402.01	-	2528402.01		العاملون
8071524.43	-	-	-		المديبون و الدائنون
11548.14	53238.88	-	53238.88	08	الدولة-الرسوم على (رأ)
62784620.57	29137994.47	-	29137994.47		النقديات
11200.00	11200.00	-	11200.00		الموردون و المدينون
243283352.49	244348701.58	20513746.23	264862447.81		مجموع الأصول الجارية
292649711.86	321017723.35	189076111.78	510093835.13		مجموع الأصول

الخصوم:

		2010	2009
الخصوم	ملاحظة	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		207000000.00	207000000.00
فارق إعادة التقييم		26405037.43	26405037.43
الاحتياطات		249577801.67	221305133.25
الترحيل من جديد		-22594259.00	
ارتباطات ما بين الوحدات		-327516220.23	-283341206.30
نتيجة السنة المالية		108510217.08	639117061.13
مجموع الأموال الخاصة		241382576.95	235286025.51
الخصوم غير الجارية			
المؤونات والأعباء		28926363.00	150000.00
مجموع الأصول غير الجارية		28926363.00	150000.00
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات المرتبطة بهم	09	19134893.95	16280437.04
ديون أخرى	10	18524749.42	40933249.31
مجموع الخصوم الجارية		50708783.40	57213686.35
مجموع الخصوم		321017723.35	292649711.86

جدول حساب النتيجة: حسب النظام المحاسبي المالي الذي أعد من طرف المؤسسة الوطنية للدهن

البيان	ملاحظة	2010	2009
رقم الأعمال	11	681571454.02	62456796.28
التغيير في المخزون المنتجات التامة والمنتجات قيد الصنع		-16482188.50	17889926.00
إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة		51989.50	238541.00
إعانات الإستغلال		———	———
إرتباطات ما بين الوحدات(إيراد)	12	140380.47	56523.30
1-إنتاج الدورة		665281635.49	642750786.58
إرتباطات ما بين الوحدات (تكاليف)		269777521.32	299414890.06
المشتريات المستهلكة		159269242.78	199763556.26
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		10911723.93	18446091.83
2-إستهلاكات الدورة		448058487.93	451624538.15
		217223147.56	191126248.43
مصاريف العاملين	13	95549947.47	93796964.21
الضرائب و الرسوم		10080328.00	9483575.20
3-الفائض الإجمالي للإستغلال		111592872.09	87845709.02
النواتج الأخرى التشغيلية	14	377452.52	20748214.68
المصاريف الأخرى التشغيلية		201488.63	26130289.45
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات		12408388.31	8901481.97
إسترجاعات نقص القيمة و المؤونات		12974000.00	12497000.00
إرتباطات ما بين الوحدات		8603005.54	7592038.18
4-النتيجة التشغيلية		103731442.13	7867114.10
الإرادات المالية		3558924.95	603091.03
المصاريف المالية			
5-النتيجة المالية		107290367.08	79070205.13
6-النتيجة قبل الضريبة(4+5)		-1219850.00	15153144.00
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية		682192012.96	676599092.29
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية		573681795.88	612682031.13
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		108510217.08	63917061.13
مجموع التكاليف الأنشطة غير العادية			
7-النتيجة الصافية للأنشطة العادية		———	———
عناصر غير عادية (الإيرادات)		———	———
عناصر غير عادية (التكاليف)		———	———
8-النتيجة غير العادية		———	———
النتيجة الصافية للدورة		108510217.08	63917061.13

جدول تدفقات الخزينة:

البيان	ملاحظة	2010	2009
تدفقات الخزينة الناتج عن الأنشطة التشغيلية			
التحصيلات المستلمة من الزبائن		4113418007,03	350533679,17
المبالغ المسددة إلى الموردون و العمال		-212889018,50	-194989400,5
الفوائد و المصاريف الأخرى المدفوعة		-89246561,23	-75315965,45
الضرائب على النتيجة المسددة		-107080250,35	-98304050,30
ارتباط مابين الوحدات		40000000,00	30000000,00
تدفق الخزينة قبل العناصر الغير العادية		42125976,95	11924262,86
تدفق الخزينة عن العمليات غير العادية(يفصل)		0,00	0,00
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة التشغيلية A		42125976,95	11924262,86
تدفق الخزينة من الأنشطة الاستثمارية			
مدفوعات الحيازة على الاستثمارات المادية و غير مادية		-5100361,62	-1540715,35
تحصيلات التنازل على الاستثمارات المادية و غير مادية		0,00	0,00
مدفوعات الحيازة على الاستثمارات المالية		-3360000,00	-1597000,00
تحصيلات التنازل على الاستثمارات المالية		0,00	0,00
حصص وقسائم المحصل عليها		0,00	0,00
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة الاستثمارية B		-8460361,61	-3137715,35
تدفق الخزينة عن الأنشطة التمويلية			
تحصيلات تابعة لإصدار الأسهم		0,00	0,00
قسائم و حصص الأرباح و التوزيعات أخرى		0,00	0,00
تسديد القروض و مختلف الديون		0,00	0,00
تدفق الخزينة الصافي في الناتج عن الأنشطة التمويليةC		0,00	0,00
تأثير تغير سعر الصرف على السيولة و شبه السيولة		0,00	0,00
تغير الخزينة (A+B+C)		33665615,33	8786547,51
رصيد الخزينة وشبه الخزينة في بداية الدورة		29119005,24	20332457,73
رصيد الخزينة في نهاية الدورة		62784620,57	291119005,24
تغير الخزينة الدورة		33665615,33	8786547,51

المطلب الرابع: أثر الانتقال على القوائم المالية للمؤسسة الوطنية للدهن (ENAP)

1. أثر الإنتقل على الميزانية الإفتتاحية:

من خلال القوائم المالية المتوفرة لدينا قمنا بإجراء مقارنة بين عناصر ميزانية (**PCN**) و(**SCF**) وذلك بتاريخ 2009/12/31 على شكل ميزانية مختصرة وكل المبالغ المعتمدة في الجدول هي بالدينار الجزائري.

- **الأصول:**

البيان	المبالغ الصافية		الفرق	
	PCN	SCF	التغير	٪
الأصول غير الجارية	45769425.30	49366359.37	-3596934.7	-1.22
المخزونات	115182442.42	115182442.42	0.00	0.00
الحقوق	152211590.37	128100910.1	24110680.2	0.82
المجموع	292649711.86	292649711.86	0.00	0.00

وبشكل عام فإن مجموع الأصول لم يتأثر حيث نجد مجموع الأصول وفق (**PCN**) و(**SCF**) متساويان والتي تقدر ب: 292649711.86 دج في حين نجد بعض العناصر قد تتأثر كالتالي:

- **الأصول غير الجارية:**

يعتبر الأثر إيجابيا بنسبة (1.22٪) وهذا يعود إلى إعادة ترتيب مست معظم عناصر الأصول عن طريق إدراج الودائع وكفالات مدفوعة بقيمة 299500 دج، والتي تمثل مديونية لصالح المؤسسة لأنها هي من دفعت مقابل ضمان الأغلفة القابلة للإسترجاع وتعتبر أصل ذو قيمة ثابتة نسبيا لأنه لا يتعدى الدورة المحاسبية الواحدة، بالإضافة إلى الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة والتي قدرت ب: 3881533.40 دج، فهي عبارة عن حقوقه المالية للمؤسسة الوطنية للدهن لدى الغير (أصل مالي).

- **الأصول الجارية:**

إن هذه الفئة تتكون من :

- **المخزونات :**

لا يوجد أي أثر بشأنها على إعتبار أن طرق التقييم المعتمدة من طرف المؤسسة الوطنية للدهن هي نفسها الواردة في (**SCF**) (التكلفة الوسطية المرجحة).

- **الحقوق :**

يعود الأثر على الحقوق سلبي بنسبة (0.82٪) بسبب إعادة ترتيب جزء كبير من الحقوق الجارية إلى خصوم غير جارية والمتمثل في حسابات الخصوم المدينة وحقوق الاستثمارات بإضافة تسبيقات الاستغلال وتسبيقات على الحساب.

- **الخصوم :**

البيان	المبالغ الصافية		الفرق	
	PCN	SCF	التغير	٪
الأموال الخاصة	171518964.38	235286025.51	-6376706.13	-0.22
الخصوم غير الجارية	0.00	15000.00	-15000.00	-100
الخصوم الجارية	63917061.13	57213686.35	6703371.78	2.29
المجموع	292649711.86	292649711.86	0.00	0.00

بصفة عامة فإن مجموع الخصوم لم بتأثر بحيث نجد مجموع الخصوم وفق **(PCN)** و**(SCF)** متساويان، بالرغم من تأثر عناصر الخصوم كالتالي :

- **الأموال الخاصة:**

إن تأثير الانتقال على الأموال الخاصة هو تأثير إيجابي بنسبة (0.22٪) وهذا ناتج عن عملية إعادة التقييم والفوارق الناتجة كلما تحمل على الأموال الخاصة في الميزانية الافتتاحية، بالإضافة إلى نتيجة الدورة نظرا لتغيير موضعها من أسفل الميزانية ضمن الخصوم باعتبارها ربح.

- **الخصوم غير الجارية:**

إن أثر الانتقال على الخصوم غير الجارية هو أثر إيجابي بنسبة (100٪) وهذا ناتج عن عملية إعادة ترتيب عناصر الخصوم، إذ تم حسب المعيار المحاسبي (**IAS17**) "تسجيل المؤونات" الذي ينص على أن التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات لا تخضع لشروط تسجيل المؤونات حسب هذا المعيار، ولذلك تم استبعادها نهائيا حيث لا تعتبر المؤونات ولا تخضع للتعريف الوارد في المعيار، لذا فإنها قد صنفت في الخصوم غير الجارية.

- **الخصوم الجارية:**

إن تأثير الانتقال على الخصوم الجارية هو تأثير سلبي بنسبة (2.29٪) وهذا ناتج عن عملية إعادة تصنيف الديون بين الطويلة والقصيرة الأجل بإضافة تغيير موضع النتيجة التي أصبحت في أعلى الميزانية ضمن الأموال الخاصة.

2. أثر الانتقال على قائمة حساب النتيجة (على مستوى النتائج):

PCN		SCF	
البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
الهامش الإجمالي	/	إنتاج الدورة	642750786.58
القيمة المضافة	192557436.52	إستهلاكات الدورة	451624539.15
نتيجة الاستغلال	82675625.85	القيمة المضافة للاستغلال	191126248.43
نتيجة خارج الاستغلال	3605420.72	الفائض الإجمالي للاستغلال	87845709.02
النتيجة الإجمالية للدورة	79070205.13	النتيجة التشغيلية	78467114.10
نتيجة الدورة الصافية	63917061.13	النتيجة المالية	603091.03
		النتيجة العادية قبل الضريبة	79070205.13
		نتيجة الدورة الصافية للأنشطة	63917061.13
		النتيجة الصافية للدورة	63917061.13

3. التأثير على عناصر قائمة التدفقات النقدية:

قائمة التدفقات النقدية تعتبر من القوائم الجديدة التي جاء بها **(SCF)** بالمقارنة مع ما كان يفرضه **(PCN)**، حيث أن هذا الجدول يمثل وثيقة مالية تسمح للمستعمل التعرف وقياس قدرة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية بإضافة إلى معلومات أخرى حول استعمالات المؤسسة للخزينة وشبه الخزينة التي هي بحوزتها ومختلف تفاصيل ومراحل تحقيقها.

ومن خلال دراستنا لحالة هذه المؤسسة وجدنا تغيرات الخزينة ناتجة عن :

البيان	المبالغ
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة التشغيلية	**1192424262.86**
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة الاستثمارية	**3137715.35**
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة التمويلية	**0.00**

من خلال التحليل نجد أن الأنشطة التشغيلية هي المسؤولة بشكل أساسي على تحقيق تدفقات نقدية موجبة بما يدل على تحكم المؤسسة في التزاماتها وحقوقها قصيرة الأجل، خاصة مع الزبائن والموردون حتى تكون في مأمن من الوقوع في مأزق احتياج تمويل دورة الاستغلال.

خلاصة الفصل:

إن عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني هو التغير الجذري في الممارسة المحاسبية بالجزائر عن طريق تغيير النهج المحاسبي من خلال توفير معلومات المالية على أساس ماجاء به النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يتطلب بذل جهود من طرف الخبراء و ممارسين المحاسبة حيث سوف تكون مهمتهم مراقبة ومتابعة التقدم في عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.

كما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر عملية صعبة نظرا للتغير الذي حدث في ميدان المحاسبة حيث يتطلب تضافر كل الجهود من أجل نجاحه.

تطرقنا خلال تناولنا لهذا الموضوع تقييم عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الى معالجة إشكالية البحث التي تتمثل في ما مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل عملية الانتقال ؟

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي وتخلت عن المخطط المحاسبي الوطني والذي لا يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام المحاسبي المالي تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية و التقارير المالية الدولية IAS / IFRS حيث أنه يتناول أهم مبادئها وقواعد المحاسبية ، و الذي يعمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب ، و ذلك في مجال الإفصاح و القياس ، قصد توفير معلومات مالية وافية ، و تدعيم شفافية الحسابات ، و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة

إن النظام المحاسبي المالي جاء نتيجة عدة متغيرات منها التي تعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر، 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

النتائج:

- النظام المحاسبي المالي قام بتغطية النقائص المخطط المحاسبي الوطني
- عدم استجابة المخطط المحاسبي الوطني لمتطلبات التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق.
- وجود صعوبات عديدة إثر الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- النظام المحاسبي المالي يتبنى و يتماشى مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS
- إن عملية الانتقال تتطلب تحضير محترفين وممارسين لمهنة المحاسبة
- لابد من تبني نظام المحاسبي المالي لم يتسم به من المصداقية و القبول العام للبيانات المالية
- تطبيق النظام المحاسبي المالي يقلل الفجوات و الإختلافات المحاسبية
- القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تسمح بتقديم معلومات صادقة و سهلة الفهم
- يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري.
- قواعد التقييم الأصول و الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليت المحاسبية.
- القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي أصبحت ملائمة و تلبي رغبات مستخدميها.

التوصيات:

- إن النظام المحاسبي المالي و الذي طبق في بداية 2010 يتطلب من كل ممارس أو دراسة تحديات كبرى من أجل تجسيده ميدانيا
- نوصي كل المؤسسات تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و مستوفية لمتطلبات التدقيق
- ضرورة التركيز على إبراز ايجابيات النظام المحاسبي المالي و أهميته بالنسبة للمحاسبة
- تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي و كذلك التدريب عن طريق توطيد العلاقة بين الجانبين الأكاديمي و التطبيقي
- وجوب الرسكلة لكل المهنيين المحاسبيين في إطار النظام المحاسبي المالي
- ضرورة استخدام أنظمة الإعلام الآلي في المجال المحاسبي

أفاق الدراسة:

إن التعرض لموضوع عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي لايمكن الإطاحة بكل جوانبه، ومنه فهذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الطالبين في مجال عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ،فمن هنا كل معيار محاسبي يمكن أن يكون موضوع بحث ودراسة مستقلة

ويمكن اقتراح جملة من المواضيع يمكن تناولها و التي نرى تكمل هذا البحث و التي تتمثل في:

- انعكاسات التطبيق النظام المحاسبي المالي على التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية
- دور النظام المحاسبي المالي في جلب الاستثمارات الأجنبية
- الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

I. قائمة المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2006
2. أسرير منور، دراسة تفصيلية لعناصر حسابات النتائج ، الملتقى حول النظام المحاسبي المالي، البليدة، 2008/12/13
3. بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999
4. ثناء القباني المحاسبة الدولية ، الدار الإبراهيمية الإسكندرية ، مصر ، 2003
5. حكمت الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين للنشر و التوزيع عمان –الأردن- الطبعة الثانية، 1995
6. حيدر محمد علي بني عطا ، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة ،دار حميد للنشر و التوزيع ،عمان ، الأردن 2007
7. خالد جمال العجارات ، معايير التقارير المالية الدولية ، 2007
8. خليل الديلمي ، مبادئ المحاسبية المالية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ،الطبعة الأولى،2006
9. رضوان حلو حنان مدخل النظرية المحاسبة، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2005
10. شنوف شعيب ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية الجزء الأول مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008
11. عمر السيد حسين، فصول م تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، 1986
12. قورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي و دوره في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، الموسم الجامعي 2007
13. كتوش عاشور، المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2003
14. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي، دار وائل، عمان، 2008
15. محمد مطر، التأصيل للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل لنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008,
16. مداني بن،بلخيث دروس في المحاسبة المالية 02،حسب النظام المحاسبي المالي، 2011
17. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية ، الدار الجامعية الجديدة

الوثائق الرسمية:

1. التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي
2. الجريدة الرسمية القانون رقم 07 _ 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007
3. القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي
4. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008
5. المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11
6. المرسوم التنفيذي 09-11 بتاريخ 7 أفريل 2009

II. قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

1. Djamel Amoura, Revue des reformes économiques et intégration en économie mondiale, Ecole supérieure de commerce d'Alger, N°02-2007
2. Projet De Système Comptable Financier, Conseil National De La Comptabilité Ministère Des Finances, Février 2005