الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي ميلة

معهد العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

ميدان : العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير.

شعبة :علوم التسيير

تخصص:مالية

كيفية إعداد القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النـــظام المحاسبي المالي SCF

دراسة حالة :SONELGAZ

- مديرية التوزيع بميلة -

مذكرة مكملة لنيل شهادة ليسانس LMD

في علوم التسيير تخصص مالية

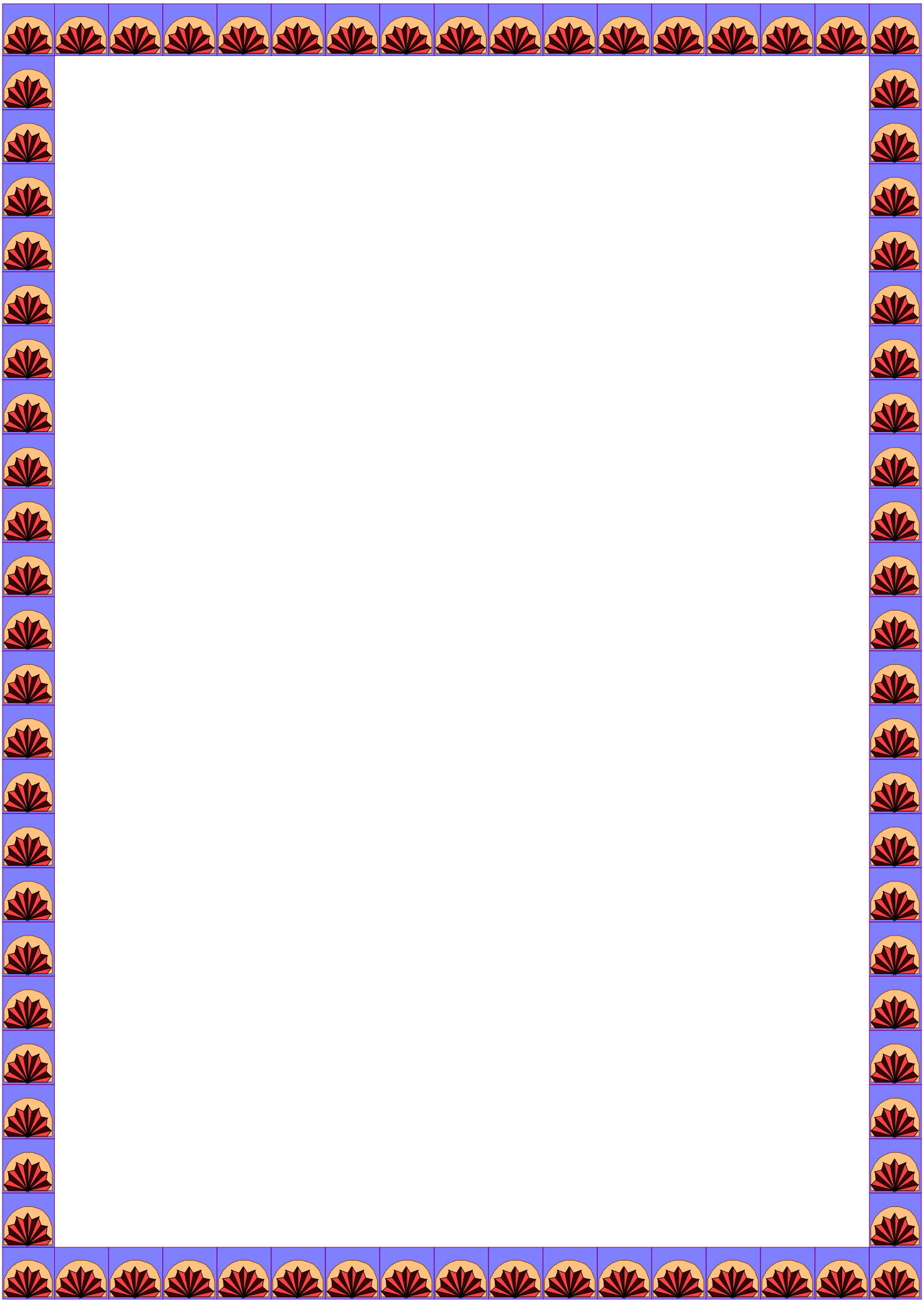
إعداد الطلبة:تحت إشراف الأستاذ:

1- المعتزفنغورمحمد بوطلاعة

2- عبد اللطيف دعماش

3- وليد زيادي

السنة الجامعية : 2010 / 2011



بسم الله الرحمن الرحيم

« قالوا سبحانك لاعلـــم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم »

سورة البقرة (الآية 32)

«هو الذي بعث في الأميين رسولا منهم يتلو عليهم آياته ويزكيهم و يعلمهم الكتاب و الحكمة و إن كانوا من قبل لفي ضلال مبين »

سورة الجمعة (الآية 2)

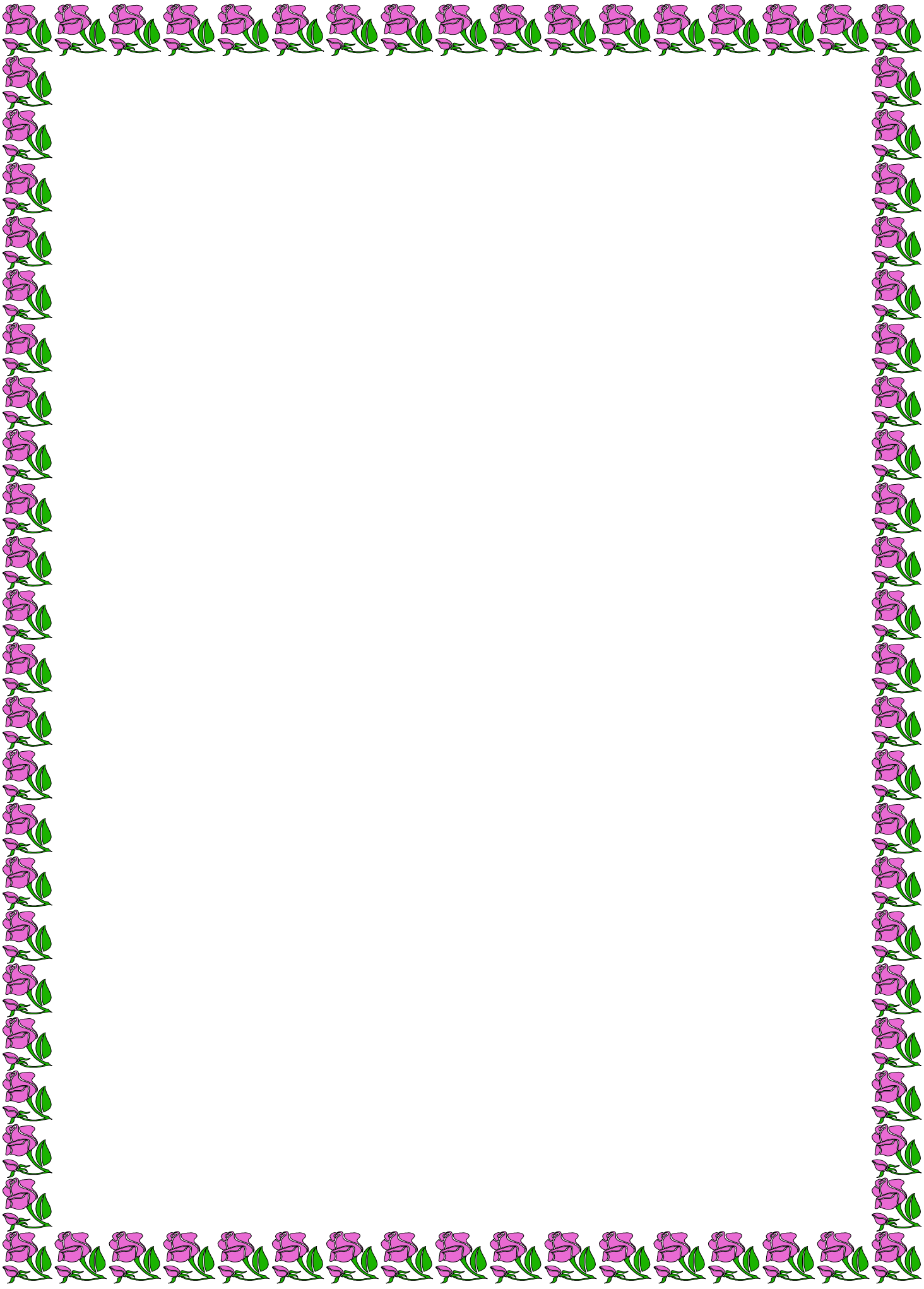
شكر و تقدير

أولا شكرنا يكون لله عز وجل الذي أنعم علينا بنعمة العلم و يسر لنا أمرنا طيلة مشوارنا الدراسي ووفقنا لاتمام هذا العمل فله الحمد كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه و الحمد لله حتى يرضى و الحمد لله اذا رضي .

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم :«من لا يشكر الناس لا يشكر الله »

و يأتي الفضل بعد الله إلى الأستاذ المشرف «بوطلاعة محمد » الذي نتوجه إليه بجزيل شكرنا و امتناننا الذي لم يبخل علينا بالمعلومات و النصائح والارشادات ، أعانه الله في كل درب سلكه إلى منصر سمية – مكلفة بالدراسات قسم المحاسبة و المالية لشركة سونلغاز مديرية التوزيع ميلة التي ساعدتنا في الجانب التطبيقي و التي هيأت لنا كل الظروف المريحة للعمل و إلى كل عمال سونلغاز مديرية التوزيع ميلة الذين أمدوا لنا يد العون.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الاساتذة بالمركز الجامعي بميلة



اهـــداء

أهدي هذا العمل المتواضع :

الى من تحس بألمي قبل ان يحس به قلبي ، من تنتظر رجوعي بفارغ الصبر من سفري ،

الى من يشتاق لرؤية بسمتها نظري إلى زهرة المترل الحبيبة الغالية «أمي»

إلى من أهلكه المرض فلم تعد تحمله قدماه ، من علمني معنى العزة و الكرامة و بأن السعادة تكمن في تحقيق الانجازات و بأن العلم أهم الدرجات العزيز الغالي «أبي»

إلى كل الاخوة و الاخوات و كل أفراد العائلة

إلى كل الأهل و الأقارب.

إلى كل الأصدقاء و الزملاء الذين عرفتهم في مشواري الدراسي

إلى كل من علمني حرفا كنت أجهله

إلى كل من ذكرهم قلبي و نسيهم قلمي

اللهم وفقنا لاغتنام الاوقات و شغلنا بالأعمال الصالحات

اللهم جد علينا بالفضل و الاحسان و العفو و الغفران.

يارب العالميـــــــــــــن

وليد، عبد اللطيف ،معتز

الفهرس

مقدمــــــة عامة

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد...ــ 2
المبحث الاول :مفاهيم عامة حول المحاسبة 3
المطلب الاول : نشأة المحاسبة و تطورها..3
المطلب الثاني : ماهية المحاسبة و أنواعها... 4
المطلب الثالث : أهداف ووظائف المحاسبة 6
المبحث الثاني : خلفية تارخية عن اصدار و تطبيق معايير المحاسبة الدولية.........8
المطلب الاول : الأهمية المتزايدة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية..................8
المطلب الثاني : لجنة معايير المحاسبة الدولية...10
المطلب الثالث : أهداف معايير المحاسبة الدولية وكيفية تحقيقها 11
المبحث الثالث : مفهوم معايير المحاسبة الدولية و طرق تطويرها....................12
المطلب الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية.......................................12
المطلب الثاني : الشكل التقليدي لمعيار و كيفية تطويره 12
المطلب الثالث: استعراض معايير المحاسبة الدولية و تصنيفها ....،...........14
خلاصـــــة...،،،،،،،،..
18

الفصل الثاني :الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.
تمهيــد..،...............20
المبحث الاول : المخطط المحاسبي الوطني ....،..............21
المطلب الأول : الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني..................................21
المطلب الثاني : الاطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني.................................24
المطلب الثاللث:حسابات التسيير...32
المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي.. 37
المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي....................................37
المطلب الثاني : قواعد تنظيم و تسجيل و مدونة سير الحسابات..........................43
المبحث الثالث : المقـــارنة بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي... 48

المطلب الأول :أسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي..48
المطلب الثاني : أوجه الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي. 51
خلاصـــة.....58
الفصل الثالث: القوائم المالية.
تمهيـــد.....60
المبحث الأول : ماهية القوائم المالية.....61
المطلب الأول : مفهوم و خصائص القوائم المالية..... 61
المطلب الثاني : أهداف القوائم المالية.....63
المطلب الثالث: العناصر التي تبنى عليها القوائم المالية.....63
المبحث الثاني : القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.....64
المطلب الأول : مكونات القوائم المالية.....64
المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية 74
المطلب الثالث : حدود القوائم المالية.....77
المبحث الثالث : لقوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي.....79
المطلب الأول : القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني.....79
المطلب الثاني: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.....83
المطلب الثالث : القوائم المالية ما بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي
المالي...87
خلاصـــة 91
الفصل الرابع : تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركة سونلغاز مديرية التوزيع- ميلة-

تمهيـد.....93
المبحث الاول : المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز -سونلغاز-.....94
المطلب الأول : تقديم المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز.....94
المطلب الثاني : العرض التاريخي لمجمع سونلغاز.....95
المطلب الثالث : نبذة تاريخية حول مديرية التوزيع -ميلة -.....97
المبحث الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز..... 98
المطلب الأول :الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز.....99
المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز-المديرية الجهوية ميلة -.....104

المبحث الثالث : القوائم المالية من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي(الميزانية ، قائمة الدخل.....106
المطلب الأول :عرض القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني.....107
المطلب الثاني : عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.....110
خاتمـــــــة عامة
.....117 قائمة المراجع
قائمة الأشكال

قائمة الجداول
الملاحق

– قائمة الأشكال:

الشكل	العنـــــــــــــوان	الصفحة
01	الشكل النموذجي لدفتر اليومية	34
02	الشكل النموذجي لدفتر الاستاذ	35
03	الشكل النموذجي لميزان المراجعة	36
04	الشكل النموذجي للميزانية	79
05	الشكل النموذجي لحسابات النتائج	80
06	الشكل النموذجي لقائمة المركز المالي	83

–قائمة الجداول :

الجدول	العنـــــــــــــــــــــوان	الصفحة
1-	معايير المحاسبة الدولية	14
2-	معايير المحاسبة المالية	16
3-	اوجه الإختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي	32
4-	الحد الأدنى لرقم الأعمال و اليد العاملة للمؤسسة الصغيرة لمسك المحاسبة المبسطة.	40
5-	أوجه الاختلاف في الأ صول الثابتة المادية .	53
6-	أوجه الاختلاف في المحزونات.	54
7-	أوجه الاختلاف في الإعانات العمومية .	54
8-	أوجه الاختلاف في الإيجار .	55
9-	أوجه الاختلاف فيما يخص المؤونات .	56
10-	جدول الانتقال .	57

مقدمة عامـــــة :

عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه و في ظل الواقع الاقتصادي الجديد و التحولات الكبيرة في العالم من تطور التجارة و اتساع لرقعتها و كذلك تعدد و تنوع المعاملات التجارية بين الدول ، و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات و امتداد نشاطها مما أدى إلى عولمة المحاسبة و اختلاف ممارستها بين الدول مما دفع الشركات المتعددة الجنسيات الى المطالبة بتوحيد و تقريب الممارسات المحاسبية تسهيلا لعمليتي الرقابة و الاتصال لمختلف فروعها في العالم.فمع أوائل السبعينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجمود و المحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من اجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان تمثلت في معايير المحاسبة الدولية ، و ذلك تجاوبا مع توسع انشطة التجارة و الاستثمارات و التبادل بين مختلف دول العالم.

1-طرح الاشكالية :

من أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي و نفتها على العولمة حاولت و منذ تخليها على الاقتصاد الموجه و تبنيها الاقتصاد السوق القيام باصلاحات اقتصادية حسب عدة جوانب من بينها اصلاح النظام المحاسبي باعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني و اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد الذي ينتج عن تطبيقه قوائم مالية تتماشى ومعايير المحاسبة الدولية و توفير معلومات تتسم بالمان و الشفافية و تقوية معايير الدولية و توفير معلومات المركز المالي للمؤسسة و تحسين آدائها و التغيرات الحادثة فيها و هذا ما نص عليه المعيار)IAS 1(. الخاص بعرض القوائم المالية)IAS 7(الخاص
بقائمة التدفقات النقدية

على ضوء ما سبق يمكن طرح اشكالية المبحث و المثمثلة في التساؤل الرئيسي التالي :

- كيف يتم اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

لمعالجة هذه الاشكالية نطرح الاسئلة الفرعية التالية :

ما أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ؟

-ماهي دوافع الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي ؟

-ما مدى توافق القوائم المالية بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي ؟

-ماهو واقع الممارسات المحاسبية في شركة سونلغاز- مديرية التوزيع لولاية ميلةوما مدى تجاوبها مع الاصلاحات المحاسبة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي ؟

2-فرضيات البحث :

وللاجابة عن الاشكالية و الأسئلة المقترحة وضعنا الفرضيات التالية ك يؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي ألى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال اعداد قوائم مالية أكثر مصداقية و شفافية

-تكتسي معايير المحاسبة الدولية أهمية بالغة و ذلك من خلال تزايد الحاجة لاستخدامها

نظرا لعدم استجابة المخطط المحاسبي الوطني لمتطلبات الفترة الراهنة أدى ذلك الى ضرورة ايجاد نظام محاسبي بديل.

على اعتماد النظام المحاسبي المالي المكيف مع معايير المحاسبة الدولية سيؤدي لتغطية النقص الموجود في المخطط المحاسبي الوطني و رفع آداء الشركات و المؤسسات الجزائرية و تحسين آدائها

3-أهمية البحث :

تتمثل اهمية هذه الدراسة في كثير منها مع التعبير الحاصل في الأنظمة المحاسبية بالجزائر و هذا بتبنيها لفكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي و الاعوجاج ليطور نظام المحاسبة في الجزائر و يقرب من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالي و من طرق مستخدمي المعلومات المحاسبية.

4-أهداف البحث :

نهدف من خلال هذه الدراسة الى محاولة معرفة معايير المحاسبة الدولية الخاصة بعناصر القوائم المالية و التطرق الى النظام المحاسبي المالي و ابراز أهم التغيرات التي جاء بها مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني كما نحاول ربط هذا الموضوع بواقع المؤسسة الاقتصادية في الجزائر و ذلك بدراسة للنظام المحاسبي المالي في شركة سونلغاز –مديرية التوزيع لولاية ميلة.

5-أسباب اختيار البحث :هناكعدة اسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي و منها ما هو موضوعي نوجزها فيما لي :

-الاهتمام الشخصي بالمواضيع المتعلقة بالمحاسبة

- البحث عن نوع جدد من الدراسات المحاسبية

-حداثة الموضوع و قلة الدراسات السابقة له.

- موضوع يعطينا نظرة عامة عن النظام المحاسبي المالي و يسهل علينا العمل به مستقبلا في المجال الاكاديمي و المهني.

6-صعوبات البحث : في سبيل دراسة هذا البحث واجهتنا عدة صعوبات أهمها :

عدم توفر المراجع الكافية الخاصة بهذا الموضوع بمكتبة المركز الجامعي بصفة خاصة و المرجاجع في هذا الموضوع بصفة عامة.

احتواء الموضوع على عدة عناصر جديدة لم تكن موجودة من قبل في المخطط المحاسبي الوطني.

موضوع لم يتم تطبيقه بعد في المؤسسات الجزائرية

7-منهج البحث : قصد الاجابة عن الاشكالية المطروحة بغرض معالجة هذا الموضوع اعتمدنا على المنهج الوصفي و هذا نظرا لطبيعة الموضوع محل الدراسة و هذا يتجلى في الفصل الأول بالاظافة الى اعتماد المنهج التاريخي في تناولنا لنشأة المحاسبة و تطور معايير المحاسبة الدولية كما اعتمدنا على المنهج التحليلي المقارن في الفصل الثاني و الثالث.أما بالنسبة للفصل الرابع فقد اتبعنا منهج دراسة حالة و دلك بالوقوف على واقع كيفية إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

8-هيكل البحث :

تم تقسيم هذا البحث الى أربعة فصول يمكن عرضها كما يلي :

الفصل الأول : خصصناه لدراسة عموميات حول المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية و تناولنا فيه ثلاث مباحث في المبحث الاول تطرقنا الى المفاهيم العامة للمحاسبة و في المبحث الثاني خلفية تاريخية عن اصدار و تطبيق معاير المحاسبة الدولية و في المبحث الثالث تحدثنا عن معاير المحاسبة الدولية و طرق تطويرها.

الفصل الثاني : و يتعلق بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحابي المالي و الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث و قد خصصنا المبحث الأول للمخطط المحاسبي الوطني

أما بالنسبة للمبحث الثاني فقدخصصناه للنظام المحاسبي المالي و المبحث الثالث عبارة عن مقارنة بين المخطط المحاسي الوطني و النظام المحاسبي المحاسبي.

الفصل الثالث : يخص القوائم المالية و قد قسم الى ثلاث مباحث كذلك المبحث الاول حول ماهية القوائم المالية و المبحث الثاني يتعلق بالقوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية .

أماالمبحث الثالث فيدرس القوائم المالية ما بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

الفصل الرابع : و هو عبارة عن دراسة تطبيقية على مستوى شركة سونلغاز مديرية التوزيع لولاية ميلة حيث تم التطرق فيه الى واقع القطاع الاقتصادي الدي تنشط فيه هذه الشركة محل التربص باعتبارأن شركة سونلغاز من أكبر الشركات في الجزائر ويفترض أن تعطي أهمية بالغة لكيفية اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

تمهيد:

لكل مهنة دستور يحكمها ويضبطها ويوجه ممارساتها، ويوحد معالجاتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من قبل المهتمين بالمهنة، والمحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئة الاقتصادية، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العاملين فيها على إظهار الأرقام التي تعبر عن الكم الهائل من الأحداث والعمليات المالية بصدق ودقة وموثوقية ويمكن أن تكون المعايير المحاسبية الدولية شكلا من أشكال هذا الدستور، ولعل هذه المعايير من الأهمية بمكان متابعتها والوقوف على آخر التعديلات التي تتم عليها والتي يجب على المحاسبين أن يحيطوا بها علما لعكسها على الممارسات المحاسبية والقوائم المالية ومعالجة كافة قضايا الإفصاح والعرض التي يتعاملون بها، وليس من شك بأن تسعى كل دولة ذات سيادة الى تنظيم كافة الأنشطة فيها وفقا لما هو سائد في بيئتها الاقتصادية وبما يحقق الحق الأدنى من الفوائد المتوجات من ضبط الإعمال والأنشطة الاقتصادية ومنها المحاسبية، وخاصة فيما يتعلق بالدور القديم الذي يضطلع به الحكومات والدول والمتعلق بضبط إيراداتها ونفقاتها خاصة عند جباية الضرائب وتنظيم أعمال الموازنة وإدارة المخازن وما يتعلق بذلك من وظائف مالية ورقابية للتأكد من تنفيذ ماهو مخطط له.

وقد قسمناهذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة.

المبحث الثاني: خلفية تاريخية عن إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثالث: مفهوم معايير المحاسبة الدولية وطرق تطبيقه.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية الأخرى حيث تعاقبت عليها الكثير من الحضارات التي ساهمت في تطويرها وبروز أهميتها ، فأصبحت ضرورة حتمية تفرض على كل مسير أو عون اقتصادي أو باحث أن يكون على دراية بجوانب هذا العلم، وهذا ماسنتطرق إليه في المبحث الأول المتعلق بالمفاهيم العامة حول المحاسبة.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها

نشأت المحاسبة نظرا لحاجة الإنسان الى بيان العمليات المالية للنشاطات التي يقوم بها وتطورت مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية والعملية للإنسان ويمكن تقسيم تطور الفكر المحاسبي إلى المراحل التالية:

- **مرحلة الاقتصاد الزراعي:** ففي هذه المرحلة كانت حياة أفراد المجتمع بدائية ويعتمدون في حياتهم على الزراعة والرعي وتربية الماشية، كما كان سائدا في العصور القديمة والوسطى، ولم تكن هناك محاسبة بالمعنى المعروف وإنما كانت عبارة عن سجلات تدون فيها بيانات وصفية سواء بالنقش على الخشب أو على جلود الحيوانات، وذلك لحفظ المعلومات التي يتم تدوينها للحفاظ عليها من الضياع والنسيان حيث أن هناك سجلات كان يحتفظ بها المصريون والصينيون والبابليون والرومانيون.
- **مرحلة الاقتصاد التجاري:** أما في مرحلة الاقتصاد التجاري فقد بدأت تتم عملية التبادل التجاري بالسلع والخدمات بين الإفراد ومن ثم بين المجتمعات وساد الاقتصاد التجاري أوروبا منذ القرن الخامس عشر واتسع نطاق التجارة الداخلية والخارجية وقد اخترع عالم الرياضيات الايطالي "لوكاباسيولي" نظرية القيد المزدوج عام 1494 في مدينة البندقية بايطاليا وقبل اختراعها كانت تطبق نظرية القيد المفرد في المحاسبة، ويعد هذا الاختراع بمثابة ميلاد جديد للمحاسبة وقفزة نوعية في تاريخ تطورها وتقدمها، إذ مكنت من الانتقال من نطاق البيانات الوصفية إلى نطاق البيانات المحاسبية عن إيرادات المنشأة ومصروفاتها ومجوداتها ومطلوباتها وحقوق ملكيتها.
- **مرحلة الاقتصاد الصناعي:** مع بداية القرن العشرين بدأت شركات المساهمة العملاقة من صناعية وتجارية ومالية بالظهور نظرا ولحاجة هذه الشركات إلى رؤوس الأموال الضخمة أذى ذلك إلى انفصال الملكية عن إدارة المؤسسة مما زاد الحاجة إلى معلومات مالية عن أوجه نشاط المؤسسة وظهور حقل جديد في المحاسبة وهو تدقيق الحسابات، وفي القرن 21 حيث العولمة والانفتاح العالمي في التجارة الخارجية ظهرت الحاجة إلى محاسبة الاندماج وإعداد القوائم الموحدة ومحاسبة العملات الأجنبية وترجمة القوائم المالية التي تتم بالعملات الأجنبية ومحاسبة

الاستثمارات في الأوراق المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 39، وهناك مجموعة من العوامل ساهمت في تطور المحاسبة ويمكن ذكرها كما يلي: [1]

1- اختراع نطاق القيد المزدوج.

2- الثورة الصناعية.

3- ظهور شركات المساهمة العامة، مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة.

4- ظهور مهنة تدقيق الحسابات.

5- تعدد المستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل سواء محليين أو أجانب.

6- زيادة حجم المنافسة في المشروعات المتشابهة.

7- حاجة الحكومة الى فرض ضرائب على ارباح الشركات.

8- التأثر الحكومي عن طريق التشريعات والقوانين المالية والتجارية مثل قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة المبيعات.

9- التجارة الدولية.

10- ظهور الشركات المتعددة الجنسيات.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة وأنواعها

1 - ماهية المحاسبة: المحاسبة لغة المال والأعمال ولا يوجد اتفاق واضح على تعريف المحاسبة بل يجد الدارس لعلم المحاسبة عدة تعاريف ويعود ذلك إلى اختلاف وجهات النظر إلى المحاسبة ويمكن تبيان أهم التعاريف كالآتي:

- **التعريف الأول:** المحاسبة هي عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي إضافة إلى استخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها[2]
- **التعريف الثاني:** المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع المستندات المؤيدة لها، تم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول عليها ومن تم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة[3].

---

[1] نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، معهد الدراسات المصرفية، الأردن، 1997، ص8-11.

[2] رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقها، دار الصفاء، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص13.

[3] رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص16.

2- أنواع المحاسبة: للمحاسبة أنواع عدة تخضع لعدة تصنيفات كما يمكن ملاحظة أن هذه الأنواع تختلف بين المدرستين الأنجلوسالسونية والفرانكفونية، وعموما يمكن إيجاد الأنواع التالية:

2-1- المحاسبة المالية: تعتبر المحاسبة المالية أول فروع المحاسبة ظهورا حيث أنها تعتبر المحاسبة الأساس أو المحاسبة الأم التي تفرعت عنها كافة الفروع الأخرى للمحاسبة .[1]

إذ تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب أو تصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير وإعداد القوائم المالية وفقا لمعايير القياس المحاسبي المعتمد وبالطريقة التي تنال القبول المحاسبي العام، والقصد من إعداد تقارير مالية هو توفير لمستخدميها معلومات مالية نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.[2]

2-2- المحاسبة التحليلية: من الناحية القانونية المؤسسة غير ملزمة بإعداد محاسبة تحليلية ولكنها ضرورية من ناحية التقنية لمعرفة مكونات الإنتاج، تكلفته، توزيعه، والمصاريف المباشرة والغير مباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إعداد هذا المنتج ولهذا الغرض سميت بمحاسبة التكاليف.[3]

2-3- المحاسبة الإدارية: تؤمن المحاسبة الإدارية المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة عن طريق إعداد تقارير محاسبية للأغراض الداخلية، وتستخدم المحاسبية الإدارية بيانات محاسبة التكاليف والنماذج الكمية لتحقيق أهدافها في مساعدة المديرين على صياغة الخطط الطويلة والقصيرة الأجل، وقياس مدى النجاح في تنفيذ تلك الخطط وتحديد المشاكل التي تستلزم مزيدا من الاهتمام، والاختيار بين البدائل المتاحة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بالشكل الأفضل.[4]

2-4- المحاسبة الاجتماعية: يعتبر هذا النوع من المحاسبة فرعا جديدا، وهناك مطالب على مهنة المحاسبة يتم القيام بها من أجل قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للأعمال المختلفة فمثلا المحاسبون في هذا المجال يمكن إن يقوموا بقياس وتقييم الأثر البيئي للتلوث

2-5- المحاسبة الضريبية: وتعني بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي(الربح الخاضع للضريبة) وفق الأحكام والقوانين الضريبية، كما تبحث في عرض وتحليل نواحي الاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها وأحكام القوانين الضريبية من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا المختلف عليها وعلى محاسب الضرائب أن يلم إلماما كافيا بقوانين الضريبة وبجميع التعليمات .

---

[1] رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص16.

[2] رضوان محمد العناتي، نفس المرجع السابق، ص18.

[3] نسيم خضار، فعاليات تقنيات التحقيق، ص67.

[4] حسين القاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار الزهران للنشر والتوزيع، الاردن 1997، ص16.

والتفسيرات الخاصة من تلك القوانين محاسبيا وضريبيا فإن وجود محاسب مهتم بالأمور الضريبية يساعد المؤسسة على تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليها بطرق قانونية مشروعة مثل شراء الأصل بدلا من استاجاره لأن مصروف استهلاك الأصل يتم تخفيضه من الإيرادات.

2-6- المحاسبة العمومية: تدرس التدفقات الحقيقية والمالية بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات العمومية التي تحكم الدورة والتي لاتهدف إلى الربح، وإنما تسعى لخدمة المواطنين وتعمل على صرف أموال الدولة وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها.

2-7- المحاسبة الوطنية: تهتم هذه المحاسبة بدراسة مجموع هيئات الأمة حيث تزود هذه الهيئات بمعلومات مالية كافية تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة وتخدم أغراض التخطيط لتسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية.

2-8- المحاسبة الدولية: يهتم هذا النوع من المحاسبة بالتجارة العالمية التي تقوم بها المؤسسات التجارية في الأسواق العالمية ولذا فإن على المهتمين بهذا الحقل الإلمام الجيد بأنظمة الجمارك وقوانينها والتشريعات التجارية والمالية والضريبية في الدول المعنية.[1]

المطلب الثالث: أهداف ووظائف المحاسبة

1- أهداف المحاسبة: تتمثل أهداف المحاسبة في معرفة نتائج عمل المشروع من ربح أو خسارة ومعرفة مركزه المالي وموجودات والمحافظة على حقوق كل من: الدولة، المشروع، اتجاه الآخرين، إضافة الى تقديم المعلومات والبيانات والدراسات والتحليلات المالية اللازمة لإدارة المشروع واتخاذ القرارات الملائمة مع التأكيد على تنفيذ السياسات المالية التي تقرها إدارة المشروع ويمكن تلخيصها كما يلي:

- تسجيل واثبات العمليات ذات الأثر المالي حسب تسلسلها التاريخي يدويا أو باستخدام الحاسوب.
- تبويب وتصنيف العمليات المالية التي تم تسجيلها في حسابات خاصة يتمثل في حساب الإيرادات والمصاريف وممتلكات المؤسسة(الموجودات) ومطلوبات المؤسسة (التزاماتها).
- إعداد الحسابات الختامية للمؤسسة لتحديد نتيجة أعمال السنة المالية من ربح أو خسارة.
- تصوير قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) من أجل بيان اصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في نهاية فترة مالية معينة، وقد جرت العادة أن تكون سنة مالية.
- تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها والتي تمكنها من القيام بالوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة وإشراف على أوجه نشاط المؤسسة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة.
- إن الهدف الحقيقي للمؤسسة هو تقديم البيانات والمعلومات المالية بعد تحليلها وتفسيرها الى كل الفئات التي لها اهتمام بالمعلومات المحاسبية وهي:

[1] ابراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991 ص16.

- مالك المشروع: سواء كان المشروع فرديا أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة، ويسعى المالكون إلى تحقيق أهداف مؤسساتهم من البقاء والنمو والازدهار وزيادة قيمتها السوقية وتعظيم أرباحهم أو تجنب الخسارة مستقبلا في حالة وقوعها مع الاحتفاظ بسيولة ملائمة.
- المقرضون: حيث يطلب المصرف الحسابات الختامية والميزانية العمومية لتحليلها قبل اتخاذ قرار إقراض المؤسسة للتأكد من قدرتها على خدمة ديونها من سداد للأقساط والفوائد عند استحقاقها.
- الموردون: وهم الجهات التي تشتري منهم المؤسسة على الحساب.
- العملاء: وهم الجهات التي تبيعهم المؤسسة على الحساب.
- الجهات الحكومية: مثل دائرة ضريبة الدخل ودائرة ضريبة المبيعات.
- المحللون الماليون والاقتصاديون: لأن المعلومات المحاسبية من مدخلات التحليل المالي.
- المجتمع: عن طريق مساهمة المؤسسة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية للمجتمع المحلي الذي تعمل فيه وسيتم تسليط الضوء على ذلك في المحاسبة الاجتماعية ضن حقوق المحاسبة.

يلاحظ أن أهمية المحاسبة تنبعث من قيامها بوظائفها وتحقيق أهدافها لان في ذلك خدمة لعدة جهات داخل المؤسسة كالإدارة والموظفين وخارجها من عملاء وموردين ومقرضين ومجتمع

.

2- وظائف المحاسبة: للمحاسبة عدة وظائف من بينها.

- **الوظيفة القانونية:** تنص المادة 90 من القانون التجاري على أن "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر يجب عليه مسك الدفاتر لتسجيل العمليات المحاسبية " لذا فإن القانون التجاري نص على أن مسك الدفاتر المحاسبية عملية التزاميه قانونية إلا أن تحديد الوعاء الضريبي يتم انطلاقا من النتائج المدونة على مستوى المحاسبة .
- **الوظيفة التسييرية:** تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة والمعلومات المحاسبية تساعد إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية والبشرية، وتعتبر المحاسبة اذاة من أدوات التسيير.[1]

[1] رضوان محمد ألعناتي، مرجع سابق، ص16.

المبحث الثاني: خلفية تاريخية عن إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: الأهمية المتزايدة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية

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

وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين ومدققي الحسابات مفهوما يشمل كل ماهو متفق عليه في علم المحاسبة أو مقبول من الشركات والمؤسسات حتى لو اختلفت في معالجة نفس الموضوع .

ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة المحاسبات، وإن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FSAB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP والتي بدا العمل بها منذ عام 1932

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وسنعرض أهمها فيما يلي:

1- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول: عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري بالولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد الجمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوائم المحاسبية بين الدول.

2- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني: عقد عام 1926 في أمستردام.

3- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث: عقد عام 1929 في نيويورك وقد قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية هي:

- الاستهلاك والمستثمر .
- الاستهلاك وإعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

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

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

6- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس: عقد عام 1952 في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 عضو من بينهم 1450 من المنظمات التي دعت المؤتمر في بريطانيا و196 من الدول الكومنولث والباقي من 22 دولة اخرى.

7- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع: عقد عام 1957 في أمستردام وقد شارك في المؤتمر 104 منظمة محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائر من الخارج و1200 عضو من البلد المضيف هولندا.

8- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: عقد عام 1962 ي نيويورك وقد حضره 1627 عضوية من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشاركت فيه حوالي 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.

9- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: عقد عام 1967 في باريس.

10- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر: عقد عام 1972 وحضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

11- المؤتمر المحاسبي الحادي عشر: عقد عام 1977 في ميونيخ الألمانية وقد حضره مندوبين عن أكثر من 100 دولة من العالم.

12- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر: عقد عام 1982 في المكسيك .

13- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر: عقد عام 1987 في طوكيو .

14- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: عقد عام 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل شارك فيه حوالي 106 هيئة محاسبية من 78 دولة وحضره 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي مثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت والسعودية ومصر برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AUCPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA .

15- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: عقد عام 1997 في المكسيك .

16- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: عقد عام 2002 في هونغ كونغ .

17- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: عقد عام 2006 في اسطنبول وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمن و واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم ودور المحاسبين في عملية التقييم المشروعات.[1]

[1] مأمون حمدان، المعايير المحاسبية الدولية دمشق، 2003، ص25-27.

المطلب الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية

وهي منظمة خاصة مستقلة و رمزها IASC شكلت في عام 1973 نتيجة لاتفاق هيئة المحاسبية المهنية من استراليا و كندا و فرنسا و ألمانيا و المكسيك و اليابان و هولندا و المملكة المتحدة و أيرلندا و منذ عام 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي لها عضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين و في جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليون محاسب، كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية و هي:

- الإتحاد الدولي المحاسبي.
- المجموعة الاقتصادية الأوروبية .
- لجنة الأمم المتحدة عن الشركات الغير الدولية.
- منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية.

تغير اسم لجنة المحاسبة الدولية منذ عام 2001 إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية و يرمز له بـــ IASB وتهدف لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من طرف منشئة الأعمال ومنظمات أخرى وذلك لتسهيل تفسير المعلومات المالية حول العالم وهذا يعني إصدار المعايير الدولية لمناقشة مشاكل معينة، هذه الإصدارات تشبه إلى حد كبير ما يصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية (FA SB)، الذي أنشأ عام 1973 و يتكون من سبعة أعضاء دائمين يتمتعون بخلفيات متنوعة، ثلاث منهم من المحاسبة العامة و اثنان من الصناعة الخاصة و واحد من الأكاديميين و الحكومة، و يرمز للمعايير التي يصدرها بـــ:

(IFRS) و حتى الآن أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية ثلاثة عشر قائمة لمعايير المحاسبة الدوليةكما أصدرت ست مسودات مقترحة .

تغطي القوائم مجالات معينة مثل المخزون و القوائم المالية الموحدة و محاسبة الاستهلاك و تكاليف البحث و التطوير ضرائب الدخل.

أما المسودات المقترحة فتشمل المحاسبة عن ترجمة العملة الأجنبية و تغيرات الأسعار و الملكيات و الآلات و المعدات و عقود الإيجار طويلة الأجل، و لا تملك معايير المحاسبة الدولية أي سلطة و لكنها تعتمد على المتطلبات المكونة منها مثل (AIC PA) أي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. [1]

[1] يوسف محمود، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي للمعايير المحاسبية الدولية، عمان المؤسسة للنشر والتوزيع 2002، ص4-8.

المطلب الثالث: أهداف معايير المحاسبة الدولية وكيفية تحقيقها

1-أهداف معايير المحاسبة الدولية :

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم.
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية

2-كيفية تحقيق أهداف معايير المحاسبة الدولية:

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال اللجنة التي تعمل على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية التي ينتمون إليها وأن يبدلوا مجوداتهم الخاصة لتحقيق مايلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم والبيانات المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية.[1]

[1] يوسف محمود، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي للمعايير المحاسبية الدولية، عمان المؤسسة للنشر والتوزيع 2002، ص22-23

المبحث الثالث: مفهوم معايير المحاسبة الدولية وطرق تطويرها

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية

هي عبارة عن مقاييس عالمية تصدرها مجموعة من الخبراء المحاسبيين على شكل هيئات ومنظمات وهي عبارة عن نموذج يصف مايجب أن يكون عليه التطبيق العلمي، وبالتالي رفع كفاءة الأداء المحاسبي على مستوى العالم، وتعتمد من طرف البنوك وشركات المؤسسات لإعداد البيانات المالية المنشورة عنها وذلك بعد مراعاة كيفية تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية المحلية لكل منها، ويرمز لها بـــ IAS

إن عدد الدول التي اعتمدت هذه المعايير قد تجاوز 150 بلدا مما نتج عنه إزالة للفوارق الكبيرة التي كانت قائمة بين البيانات المالية وفق هذه المعايير وتلك المعدة وفق المعايير المحلية المختلفة.[1]

المطلب الثاني: الشكل التقليدي للمعيار وكيفية تطويره

1- الشكل التقليدي للمعيار: إن الدارس لمعيار المحاسبة الدولية يتضح له أن المعيار المحاسبي غالبا مايتضمن الفقرات الرئيسية التالية:

- مقدمة المعيار.
- التعريف والمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار.
- شرح المعيار.
- موضوع المعيار.
- الإفصاح.
- أحكام انتقالية، وهذا يخص المعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها وتحدد الأحكام الانتقالية في تلك الحالة مايجب على الشركات أن تقوم به خلال تلك الفترة لحين تطبيق المعيار.
- تاريخ بدء سريان المعيار.

2- كيفية تطوير معيار محاسبي دولي: إن إجراء تطوير لمعيار محاسبي دولي يتم كما يلي:

- يعين المجلس لجنة توجيهية يرأس كل واحد منها ممثل في المجلس تضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس او المجموعات الاستشارية أو الخبراء في موضوع معين.

[1] حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003 ، ص21-22.

– تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع وتأخذ بعين الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية وتدرس اللجنة التوجيهية كذلك المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية بما في ذلك من معالجات محاسبية مختلفة والملائمة في الظروف المختلفة أو بعد الأخذ يعين الاعتبار كافة المسائل المشمولة يمكن أن تتقدم[1]

اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس .

– بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل ان وجدت تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد ونشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى والغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في أعداد مسودة المعايير كما تصف المعالجة البديلة، وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها وتطلق التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاث أشهر عادة، أما في حالة التعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن ان يطلب من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مبادئ أولية.

– تقوم هذه اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ وتضع القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب إلا أنها لانتشر رسميا.

– تعد اللجنة الدورية مسودة المعيار للمصادقة عليها من قبل المجلس وبعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس تنشر وتدعى الإطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ماتؤخذ ثلاث أشهر على الأقل.

– تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة المعيار المحاسبي الدولي وتقدمه للمجلس وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاث أرباع المجلس على الأقل خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو انه من الأفضل إصدار ورقة للمناقشة والتعليق عليها كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحد قبل تطوير معيار محاسبي دولي .

- في بعض الحالات عندما تسمح المعايير المحاسبية الدولية من معالجتين محاسبيتين لعمليات وأحداث متشابهة فان إحدى المعالجتين تسمى المعالجة الأساسية والأخرى المعالجة البديلة المسموح بها.
- قام المجلس في عام 1997 بتسجيل لجنة تفسيرات لتأخذ بالاعتبار وفي الوقت المناسب المسائل المحاسبية يمكن أن تستخدم فيها معالجات غير مقبولة في غياب إرشادات رسمية وتكون مراجعتها

[1] يوسف محمود جربوع، 2002، مرجع سابق، ص23

ضمن نطاق المعايير المحاسبية الدولية والإطار الذي وضعته اللجنة أثناء تطوير التفسيرات بالتشاور مع اللجان الوطنية المتشابهة رشحت لهذا الغرض لتغطي تفسيرات كل من:

- موضوعات عارضة لمواضيع جديدة تعود إلى المعايير المحاسبية الموجودة ولكن لم تؤخذ بالاعتبار عند تطوير المعايير.
- تضم لجنة التفسيرات اثني عشر عضوا كما تضم أصحاب حق في التصويت من بلدان مختلفة بما في ذلك أفراد من مهنة المحاسبة، ومجموعات معدي القوائم المالية ومجموعات مستخدميها، أما المنظمة العالمية للجان الأوراق المالية والمفوضية الأوربية فهم مراقبون بدون حق التصويت لضمان التنسيق المناسب مع المجلس فان عضوين من أعضاءه يحضران اجتماعات لجنة التفسيرات .
- لايصوت ضد التفسير أكثر من ثلاث أعضاء من أصحاب حق التصويت ولكن فترة التعليق عادة ماتكون لمدة شهرين.
- اذا لم يصوت ضد التفسير أكثر من ثلاث أعضاء من أصحاب حق التصويت فإن لجنة التفسيرات تطلب من المجلس الموافقة على إصدار التفسير كما هو الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية فان ذلك يتطلب موافقة ثلاث أرباع المجلس وتنشر التفسيرات رسميا بعد موافقة المجلس عليها.
- لاتسمح إجراءات العمل في لجنة المعايير المحاسبية الدولية للموظفين بإعطاء نصيحة حول معنى معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثالث: استعراض معايير المحاسبة الدولية وتصنيفها IFRS IAS

1- استعراض معايير المحاسبة الدولية [1] IFRS IAS

1-1- IAS : والتي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية في سبتمبر 2001

الجدول -1-

رقم المعيار	اسم المعيار
معيار رقم1	عرض القوائم المالية
معيار رقم2	المخزون
معيار رقم3	القوائم المالية، غير نافذة المفعول حل محله المعيار رقم 27و28
معيار رقم4	محاسبة الاستهلاك غير نافذ المفعول حل محله المعيار رقم 16 و38
معيار رقم5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، غير نافذ المفعول حل محله المعيار رقم1
معيار رقم6	استجابات محاسبية لتغييرات الأسعار، غير نافذ المفعول حل محله المعيار رقم 15

[1] طارق عبد العالي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، 2002-2003، ص42-44.

معيار رقم7	قوائم التدفقات النقدية
معيار رقم8	صافي الربح وخسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية
معيار رقم9	نفقات البحث والتطوير، غير نافذ المفعول حل محله المعيار رقم 38
معيار رقم10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
معيار رقم11	عقود الإنشاءات
معيار رقم12	ضرائب الدخل
معيار رقم13	عرض الأصول والخصوم المتداولة، غير نافد المفعول حل محله المعيار رقم 1
المعيار رقم 14	التقارير القطاعية
المعيار رقم 15	المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار
المعيار رقم 16	الممتلكات والمعدات والتجهيزات
المعيار رقم 17	الإيجارات
المعيار رقم 18	الإيرادات
المعيار رقم 19	منافع التقاعد
المعيار رقم 20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
المعيار رقم 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
المعيار رقم 22	اندماج المنشآت
المعيار رقم 23	تكلفة الاقتراض
المعيار رقم 24	الافصاح عن الأطراف دوي العلاقة
المعيار رقم 25	المحاسبة عن الاستشارات غير نافذة المفعول حل محله المعيار رقم 39 و 40 ويبدأ سريانهما في 2001/1/1
المعيار رقم 26	المحاسبة والتقدير عن خطة منافع التقاعد
المعيار رقم 27	القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستشارات في الشركة التابعة
المعيار رقم 28	المحاسبة عن الاستشارات في شركة زميلة
المعيار رقم 29	التقارير المالية في ظل التضخم الجامح
المعيار رقم 30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة
المعيار رقم 31	التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة
المعيار رقم 32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
المعيار رقم 33	ربحية السهم الواحد

المعيار رقم 34	التقارير المالية المؤقتة
المعيار رقم 35	العمليات غير المستمرة
المعيار رقم 36	انخفاض قيمة الأصول
المعيار رقم 37	المخصصات، الالتزامات المحتملة، الأصول المحتملة
المعيار رقم 38	الأصول غير الملموسة
المعيار رقم 39	الادوات المالية : الاعتراف والقياس
المعيار رقم 40	العقارات الاستثمارية
المعيار رقم 41	الزراعة

1-2- IFRS : أي اعداد التقارير المالية التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

الجدول -2-[1]

رقم المعيار	تاريخ الاصدار	اسم المعيار
IFRS 2	1999/1/1	المدفوعات المبنية على أساس الأسهم
IFRS 3	1999/1/1	اندماج منشآت الأعمال
IFRS 5	1999/1/1	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقعة
IFRS 1	2005/1/1	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة
IFRS 4	2005/1/1	عقود التامين
IFRS 6	2005/1/1	التنقيب عن تقييم الموارد المعدنية
IFRS 7	2005/1/1	الأدوات المالية (الافصاحات)

2- تصنيف معايير المحاسبة الدولية[2]

تم تقسيم معايير المحاسبة الدولية الى عدة تقسيمات نأخذ على سبيل المثال التقسيم التالي:

- **القسم الأول:** التثبيتات، ويندرج ضمن هذا القسم المعايير التالية:

- المعيار 16: الممتلكات والمعدات والتجهيزات
- المعيار 17: عقود الإيجار.
- المعيار 36: انخفاض الأصول.
- المعيار 38: الاصول غير الملموسة.
- المعيار 40: الاستثمارات العقارية

[1] عماد نايلي كمال تور، دراسة المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في المحاسبة ، ص14-16

[2] عماد نايلي كمال تور، المرجع السابق ، ص 17-18.

- **القسم الثاني:** دورة الانتاج، المبيعات، ويتضمن هذا التقسيم المعايير التالية:
  - المعيار 2: المخزون
  - المعيار 11: عقود الإنشاء
  - المعيار 18: الايراد
- **القسم الثالث الخصوم:** ويحتوي هذا القسم على المعايير التالية:
  - المعيار19: منافع الموظفين
  - المعيار 37: المخصصات، الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة
- **القسم الرابع:** الأدوات المالية: يدخل ضمن هذا القسم المعايير التالية:
  - المعيار 32: الأدوات المالية، الاعتراف والقياس
  - معيار التقارير المالية: الأدوات المالية والافصاحات
- **القسم الخامس:** الضريبة على الدخل، يوجد معيار واحد في هذا القسم
  - المعيار12: ضرائب الدخل.
- **القسم السادس:** معايير تعمل مع حالات محددة ومن معايير هذا القسم:
  - المعيار 20: المحاسبة على المنح الحكومية والإفصاح عنها.
  - المعيار 21: آثار التغيرات في المصارف الأجنبية.
  - المعيار23: تكاليف الاقتراض.
  - المعيار29: التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامع.
  - المعيار 41: الزراعة، معيار التقارير المالية
- **القسم السابع:** التوحيد: ويجمع هذا القسم
  - المعيار 27: القوائم المالية المجمعة.
  - المعيار 28: استثمارات في الشركة الزميلة.
  - المعيار 31: الحصص في المشاريع المشتركة.
  - معيار التقارير المالية: اندماج المنشآت.
- **القسم الثامن:** عرض القوائم المالية ويندرج هذا القسم من المعايير التالية:
  - المعيار 7: قوائم التدفق النقدي.
  - المعيار 8: السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
  - المعيار 10: الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية.
  - المعيار14: التقارير القطاعية.
  - المعيار 24: افصساحات الصرف بالعلاقة
  - المعيار23: ربحية السهم الواحد

- المعيار 44: التقارير المالية المبينة
- معيار التقارير المالية 1 تطبيق التقارير المالية الدولية لأول مرة.
- معيار التقارير 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة

خلاصة:

إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في مجال الأعمال يؤدي إلى تأثير هام على النتائج والمراكز المالية للأقسام أو كل مايتعلق بالمؤسسة وخلاصة القول أن الحاجة إلى معايير محاسبية دولية كانت وليدة الظروف والتطورات الاقتصادية التي شهدها العالم بحيث أصبح لزوما ووجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة، هذا بالإضافة إلى قيام دول كثيرة وخاصة الدول النامية بتبني هذه المعايير مباشرة، بسبب عدم وجود معايير محلية لديها في الأصل وكما يقال فقد قدمت لها خلاصة جهود جمهرة من علماء المحاسبة على طبق من ذهب.

تمهيد:

إن التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، أدى إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة فقد اعتمدت الجزائر استراتيجية تهدف إلى تبني معايير محاسبية ومالية دولية نتيجة عدم ملائمة ومسايرة المخطط المحاسبي الوطني للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن تحولات تعيشها الآن، كما أن الإبقاء على المخطط بشكله الحالي في ظل هذه التطورات الجديدة قد يؤدي أو يزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى :

- **المبحث الأول: المخطط المحاسبي الوطني.**
- **المبحث الثانى: النظام المحاسبي المالي.**
- **المبحث الثالث: مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.**

المبحث الأول: المخطط المحـــــاسبي الوطنـــي PCN

المطلب الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني

1- نشأة وتطور المخطط المحاسبي الوطني:

كانت الجزائر إلى غاية 1975 تابعة في نظامها المحاسبي للمخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1975، وذلك بحكم التبعية الاستعمارية السابقة.

فالمخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1975 كان يستجيب لاحتياجات (التخطيط المحاسبي) الاقتصاد الليبرالي المنظم بواسطة السوق، وهذه النظرة لم تلبي احتياجات الاقتصاد الاشتراكي وسياسة التخطيط التي انتهجتها الجزائر[1].

وعلى ذلك في 29 أفريل 1975 وضعت الدولة الجزائرية مخططا محاسبيا وطنيا معلنة بذلك استقلالها المحاسبي من جهة، وبناء جهاز محاسبي يستجيب لروح وتوجيهات اقتصاد البلاد من جهة ثانية.

كما يحدد المرسوم 35.75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 كيفية تطبيق المخطط المحاسبي، أي تنظيم ضبط، تنسيق وتسوية المعلومات الاقتصادية لدى المؤسسات والشركات التجارية الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية[2].

فالمخطط المحاسبي الوطني للمؤسسة هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة وحجمها وخصوصيتها، ولهذا اقتضت الضرورة توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطائها صبغة وطنية لتبسيط وتوحيد محاسبة مختلف المؤسسات لجلب منفعة وفائدة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص الذين لهم علاقة بالمؤسسة، وقد عرف المخطط المحاسبي أربع إضافات منذ سنة 1975 وهي:

- الأمر 185/F/DC/CF/89/047 بتاريخ 24 ماي 1989 المتعلق بالتسجيل المحاسبي وللعمليات المرتبطة بالاستقلالية الذاتية للمؤسسات.
- الأمر 635 /DC/CE/90/040 بتاريخ 11 مارس 1990 المتعلق بالتسجيل المحاسبي لمشاركة العمال في أرباح الشركات حيث ركز هنا الأمر على التسجيلات المحاسبية اللازمة لهذه العملية.

---

[1]) : mehadjbia essain d'adaptation de la comptabilité aux de l'économie du pays : le Plon comptable national Algérien, 1978.pp15-99

[2] شبايكي سعدان. تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية 1992.ص08

- التعليمة 001/95 بتاريخ 2 أكتوبر 1995 المغلق بتنسيق محاسبة أموال المساهمات والذي يعالج مناهج التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بأموال المساهمات.
- التعليمة 518/AF/DGC، المتعلقة بالتسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقدير حيث توضح هذه التعليمة الحسابات الفرعية للحساب 15: فرق إعادة التقدير، وكيفيات تسجيلاته المحاسبية.

مع وجوب الإشارة إلى صدور خمس مخططات محاسبية قطاعية تتعلق ب:

- ✓ القطاع الزراعي 1987.
- ✓ قطاع التأمينات 1987.
- ✓ قطاع البناء والأشغال العمومية الصادر سنة 1988.
- ✓ القطاع السياحي الصادر سنة 1989.
- ✓ القطاع البنكي الصادر سنة 1992.

تقدم هذه الخمس مخططات عموما قائمة الحسابات، شرح المصطلحات وقواعد سير الحسابات والوثائق الشاملة الخاصة بها، ونشير الى أن أي واحد من هذه المخططات لم يتناول المحاسبة التحليلية.

2- خصائص المخطط المحاسبي الوطني:

صدر المخطط الوطني للمحاسبة في اطاره القانوني بالمرسوم 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 وقرار متعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة المؤرخ في: 23 جوان 1975، وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي.

يطبق المخطط الوطني على جميع المؤسسات وفقا للمادتين 2.1 من الأمر الصادر بتاريخ: 29 أفريل 1975:

- المادة الأولى: يكون المخطط المحاسبي إلزاميا بالنسبة لـــ:
- ✓ المنظمات العمومية ذلت الطابع التجاري والصناعي.
- ✓ شركات الاقتصاد المختلط.
- ✓ المؤسسات مهما كان شكلها والخاضعة لنظام الضريبة حسب الفائدة الحقيقية.

كما يمكن أن يوسع المخطط الوطني للمحاسبة ليشمل مؤسسات أخرى غير مذكورة أعلاه.

- المادة الثانية: يطبق المخطط الوطني للمحاسبة بقرار من وزارة المالية لقطاعات نشاطات خاصة (نشاطات ذات صيغة تتميز عن النشاطات الأخرى)

يعتمد الترقيم على مبدأ التصنيف العشري فلكل حساب أساسي رقم خاص تميزي ورقمي، ورقم الأصناف من 1 إلى 8 ويتضمن الترقيم ثلاثة أرقام:

+ رقم المئات ويوافق رقم التصنيف.

+ رقم العشرات ويوافق رقم الحساب الرئيسي.

+ رقم الآحاد وهو رقم ترتيبي.

3- أهداف وأقسام المخطط المحـــــاسبي الوطني:

1/3- أهداف المخطط المحاسبي الوطني:

إن التنمية التي عرفها الاقتصاد الوطني بعد الاستقلال تطلبت مخطط محاسبي يساير الاقتصاد الموجه ويعوض النظام المحاسبي الفرنسي الذي أصبح لايساير التنمية ولا يلبي حاجيات البلاد، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني يأخذ بعين الاعتبار احتياجات المؤسسة المصرفية ذات الدور الاستراتيجي وكذلك يأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصة المركزية للتخطيط.

حيث يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات وآليات سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج الوثائق الشاملة (المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول حركات الذمم).

وفي بعض الأحيان ملحقاتها التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني، وهذا من أجل تسهيل:[1]

- ✓ العمل المحاسبي بالدرجة الأولى، أي تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- ✓ مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات (الداخلية والخارجية).
- ✓ مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.
- ✓ مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط لعملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات.
- ✓ مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

2/3- أقســـــام المخطط المحـــــاسبي الـــــوطني:

يجمع المخطط الوطني للمحاسبة الحسابات التي تعطي معلومات عن كل الأحداث التي تبرز من خلال الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة.

كما تسجل المحاسبة التدفقات الحقيقية، والتدفقات المالية، وبالتالي يصبح من الضروري جمع المعلومات التي لها نفس الطبيعة وعلى سبيل المثال من المفيد جدا معرفة قيمة الاستثمارات المشترات خلال فترة من

[1] بوتين محمد، المحاسبة العامة ف المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999، ص39

بين كل المشتريات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة نفسها حيث تم الاتفاق على اتباع وترتيب موحد للمعلومات وقد قسم المخطط المحاسبي إلى ثمانية أقسام أو أصناف[1]

- ✓ تختلف الموارد اللازمة لانطلاق المؤسسة ولسيرها في المراحل القادمة تسجل على مستوى الصنف الأول (الأموال الخاصة)
- ✓ الاستعمالات المطابقة للسلع الاستثمارية والتي تستغل من قبل المؤسسة لعدة سنوات تسجل في الصنف الثاني (الاستثمارات)
- ✓ الاستعمالات المطابقة للبضائع والموارد واللوازم والمنتجات المصنوعة والموجودة في أخر الفترة تسجل في الصنف الثالث (المحزونات)
- ✓ الحقوق أو الذمم الناتجة عن المبادلات بين المؤسسة ومختلف الأعوان الاقتصاديين تسجل في الصنف الرابع (الحقوق)
- ✓ الموارد المقدمة من قبل أعوان اقتصاديين تسجل في الصنف الخامس (الديون)
- ✓ تسجل التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال دورة الاستغلال في الصنف السادس (النفقات)
- ✓ تسجل الإيرادات التي تتحصل عليها المؤسسة خلال الفترة في الصنف السابع (الإيرادات)
- ✓ تتواجد نتائج المؤسسة في الصنف الثامن

المطلب الثاني: الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني

1- حســـــابات الميزانية:

تنقسم حسابات الميزانية إلى جانبين هما:

➢ **الأصـــــول:**

تشكل الاصول الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع وتنقسم إلى ثلاثة أصناف:

1/ الاستثمارات: عرف المخطط المحاسبي الوطني الاستثمارات كما يلي: "عبارة عن أصول مادية ومعنوية اقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيفها بوسائلها الخاصة وذلك لاستعمالها بصورة دائمة في عمليات المؤسسة المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح".

[1] وزارة الاقتصاد، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1994، ص56.

ولكن هذا ليمنع من أن تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها الثابتة والتي أصبحت غير صالحة للاستخدام نتيجة لظهور أصول جديدة في السوق أكثر حاثة ونتيجة لامتلاكها التام بفعل الاستعمال وقد صنف الدليل المحاسبي الوطني الأصول الثابتة إلى نوعين:

1-1/ الأصول الثابتة المعنوية:[1] وهي عبارة عن أصول ثابتة الوجود مادي لها مثل المصاريف الإعدادية والقيم المعنوية كأموال التجارة وحقوق الملكية التجارية والصناعية ولكونها ضرورية لنشاط المؤسسة فتقوم المؤسسة بشرائها.

ح/20 المصاريف الإعدادية: تعريفها حسب المخطط المحاسبي الوطني "هي تلك المصاريف التي تتعهد بها المؤسسة عند إنشائها وعند شرائها لوسائل الإنتاج الدائمة وكذلك تلك المصاريف المتعلقة بتطوير نشاطها" والتسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية أولا حسب طبيعتها ثم تحول الى مصاريف إعدادية.

ح/21 القيم المعنوية: تعريفها حسب المخطط المحاسبي الوطني "تتمثل في المبالغ التي تنفقها المؤسسة لأنها مهمة لنشاطها وذلك قبل بدء مزاولة نشاطها أو خلاله.

1-2/ الأصول الثابتة المادية: هي عبارة عن استثمارات مادية تم شراؤها أو إنتاجها من قبل المؤسسة بهدف استخدامها بصورة دائمة في نشاطات المؤسسة.

ح/**22 الأراضي:** ويقصد بالأراضي كل المساحات الفارغة والو رشات والأراضي المهـــدمة وتقيّـــم

الأراضي بسعر الشراء زائد كل مصاريف التهيئة وجعل الأرض صالحة للاستخدام مثل مصاريف الحفر والتسوية، أما بالنسبة لكل هذه الاضافات مثل الغرس، وإعداد الحواف للطرق فهي تهتلك بصورة منفصلة عن الأرض والتي لاتهتلك وإنما تنقص قيمتها.

ح/24 تجهيزات الإنتاج: وتتمثل في جميع الوسائل المادية الدائمة المباشرة لنشاط المؤسسة ويشمل عدة حسابات مثل المباني والمنشآت المركبة والمعدات والأدوات ومعدات النقل.

ح/25 التجهيزات الاجتماعية: تضم المباني والمعدات والأثاث الموجه للأغراض غير الصناعية والتجارية أي موجه للخدمات الاجتماعية للمؤسسة.

ح/28 استثمارات قيد الانجاز: تسجل في هذا الحساب قيمة الاستثمارات التي مازالت قيد الانجاز في نهاية الدورة المحاسبية وتقيم هذه الاستثمارات قيد الانجاز كالتالي:

- ✓ عند انجازها بوسائل المؤسسة الخاصة تقيم بتكلفة انجازها الخاصة.

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق الدليل الوطني، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2002 ص19.

- ✓ عندما يقوم الغير بانجاز هذه الاستثمارات لصالح المؤسسة فإنها تقيم بالتكلفة الحقيقية للجزء المسلم منها.
- ✓ عند الانتهاء من انجاز هذه الاستثمارات لصالح المؤسسة فإنها تقيم بالتكلفة الحقيقية للجزء المسلم منها.
- ✓ عند الانتهاء من انجاز هذه الاستثمارات واستلامها بشكل نهائي وتكون جاهزة للاستعمال ترحل الى حسابات الاستثمارات المعنية بالأمر.

ح/29 اهتلاك الاستثمارات: الاستهلاكيات تمثل نقص قيمة الاستثمارات التي تسمح بإعادة تمويل الاستثمارات

- ✓ تحسب مبالغ الاهتلاكات بطريقة تسمح بإعادة الأموال الموظفة في كل فئة من هذه الاستثمارات وذلك خلال مدة زمنية معينة.
- ✓ تحتسب الاهتلاكات من حيث مبدأ من تاريخ شراء الاستثمارأو عند انتهاء إنشاءه كل سنة.[1]

2/ المخزونات:

تمثل المجموعة الثالثة حسب المخطط المحاسبي الوطني مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة والتي اشترتها أو أنشأتها بهدف بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو التحويل أو الاستغلال بشكل عام ، ويضم الصنف الثالث الحسابات التالية:

ح/30 بضائع: يمثل هذا الحساب السلع التي اشترتها المؤسسة بهدف إعادة بيعها على حالتها دون احداث اي تغيير عليها.

ح/31 مواد ولوازم: يمثل هذا الحساب السلع التي اشترتها المؤسسة بهدف استعمالها أو استهلاكها في العملية الانتاجية.

ح/**33 منتجات نصف مصنعة** : هي المنتجات التي قامت المؤسسة بإنتاجها ووصلت إلى مرحلة من التصنيع والتي ستجري عليها عمليات تحويل مقبلة

ح/**34 منتجات وأشغال جارية:** ويشمل هذا الحساب المنتجات التي مازالت قيد التكوين او التحويل في نهاية الدورة المحاسبية.

[1] القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني،

ح35 منتجات تامة الصنع: ويمثل هذا الحساب المنتجات التي أنتجتها المؤسسة بهدف بيعها أو تدويرها.

ح/36 فضلات ومهملات: يمثل الرواسب من أي طبيعة كانت، سواء منتجات نهائية الصنع ونصف مصنعة لاتصلح لأي استعمال أو تسويق عادي.

ح/37 مخزونان لدى الغير: هي عبارة عن سلع ومنتجات ملك للمؤسسة إلا أنها ليست في حيازتها .

ح/38 المشتريات :تمثل قيمة الأموال التي حازت عليها المؤسسة بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال، وموضوع هذا الحساب هو معرفة المبلغ الإجمالي للمشتريات التي تمت اثناء الفترة المحاسبية.

ح/39 مخصصات قيمة تدهور المخزون: تشمل النقص المتوقع بقيمة المنتجات والبضائع المخزونة. [1]

1- طرق تقييم المخزون:

- **تقييم المدخلات:** لدينا في تقييم المدخلان

مشتريات السلع والمواد واللوازم تقيم بتكلفة الشراء خارج الرسم كما يلي:

- ✓ ثمن الشراء خارج الرسم.
- ✓ المصاريف المكملة مثل النقل والشحن والتأمين، مطروح منها التخفيضات التجارية إن وجدت، والمنتجات التامة تقيم بتكلفة صنعها التي تتكون من تكلفة شراء المواد الداخلة في عملية الصنع خارج الرسم ومختلف مصاريف الصنع.

- **تقييم المخرجات:** إذا كان تقييم الإدخالات يتم دون صعوبة فإن تقييم المخرجات يحتاج الى معالجة نظرا للاسباب التالية:

- ✓ المشتريات لاتتم بسعر واحد، فأسعارها تختلف باختلاف الموردين أو الأسواق، وأوقات التموين ووسائل النقل...الخ
- ✓ إن سعر أو قيمة العنصر الذي هو نفسه عند ادخاله للمخزن، أي أن السعر المطبق عند الإدخال هو الذي يطبق عند الإخراج عندما تقتصر فترة التخزين للعناصر المادية، هذا يكون صحيحا عندما تكون الوحدات التي تم اخراجها منعزلة عن بعضها البعض ولكن عندما تكون المخرجات

[1] عاشور كنوش، المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص37

الصادرة من المخزون عبارة عن كميات أو احجام من عناصر مختلفة فإن المؤسسات الصناعية خاصة تعتمد في تقييم الصادر من المخزون بإتباع احدي الطرق التالية: [1]

طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، طريقة نفاذ المخزون (FIFO LIFO)، طريقة السعر المعياري، طريقة سعر الاستبدال.

2- أنظمة جرد المخزون:

اعتمد المخطط المحاسبي الوطني نوعين من نظم الجرد هما:

- **نظام الجرد الدوري:** اي القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ معين عن طريق عد وقياس

الوحدات الموجودة في ذلك التاريخ باستخدام احدى الطرق السابقة (لايتم تسجيل عملية الدخول والخروج من المخازن)

- **الجرد الدائم:** هو عملية تظهر باستمرار قيمة المخزون السلعي بعد كل إدخال وكل إخراج.

3/ الذمم (الحقوق):

عرف المخطط المحاسبي الوطني الذمم على أنها مجموعة الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية بالغير، فهي إذن أموال المؤسسة لدى الغير والذمم هي مجموعة من مجموعات الموجودات الثلاثة، ولذلك فهي حسابات مدينة تتزايد في الجانب المدين (الأيمن) وتتناقص في الجانب الدائن (الأيسر) وتضم مجموعة الذمم الحسابات الرئيسية التالية: [2]

ح/40 حسابات الخصوم المدينة: هذا الحساب كما تختص تسميته في دراسة الأرصدة المدينة لحساب القسم الديون تستقبل هذه الأرصدة إذا اقتضى الأمر في نهاية السنة المالية وتقفل مباشرة عند افتتاح السنة المالية الموالية .[3]

[1] هوام جمعة، مرجع سابق ص162.

[2] شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص93 .

3ابراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، مطابقة المخطط المحاسبي الوطني، 1975، ديوان المطبوعات، الجزائر، طبعة 1999، ص70.

ح/42 مدينو الاستثمارات: يضم هذا الحساب الأموال المستثمرة خارج المؤسسة لدى الغير كالافتراضات والمساهمات التوظيفات والأموال التي لها علاقة بالاستثمارات.

ح/43 مدينو المخزونان: ويسجل في هذا الحساب قيمة الحقوق المكتسبة على موردي البضائع أو الموارد أو اللوازم،.

ح/**44 ديون على الشركات والشركات الحليفة:** يسجل في قيمة الحقوق التي هي حق للمؤسسة على الآخرين.

ح/45 تسبيقات على الحسابات: يستعمل هذا الحساب عندما تربط علاقة العمل ثلاثة أعوان اقتصاديين مختلفين، المؤسسة، المورد، والدولة مثلا

ح/46 تسبيقات الاستغلال: وهي دفوعات تقدم للغير من طرف المؤسسة بصفة سلف أو تسبيقات على تكاليف الاستغلال، اي نشاط اقتصادي في فترة محاسبية معتبرة.

ح/47 ديون على الزبائن: الزبائن هم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تبيع لهم المؤسسة السلع والخدمات.

ح/48 النقديات (أموال رهن الإشارة): تسجل في هذا الحساب الأموال التي هي تحت تصرف المؤسسة باي وقت شاءت لتمويل عملياتها الاستثمارية. [1]

ح/49 مؤونات نقص الحسابات الدائنة: تنتج مؤونات نقص أو تناقص الديون عن التقييم المحاسبي لنقص القيمة المثبتة على سندات المساهمة، سندات الإيداع، القروض.

- **الخصـــــوم:**

الصنف الأول الأموال الخاصة:

عرف القرار الصادر بتاريخ 1975/06/23 المتعلق بطرق تطبيق المخطط المحاسبي الوطني الملحق الأول، الأموال الخاصة كما يلي:

الأموال الخاصة هي وسائل التمويل العينية أو المنقولة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالك أو المالكين بالمعنى المحاسبي والمالي، فالصنف الأول من المخطط المحاسبي الوطني يوافق

[1] ابراهم الأعمش، مرجع سابق، ص58.

الحالة الصافية للمؤسسة بمعنى آخر الفرق بين مجموعة الإيرادات والديون، ويشمل هذا القسم الحسابات التالية: [1]

ح/10 رأس مال الشركة: ويتمثل راش مال الشركة من مجموعة القيم النظامية للمساهمات المقدمة من طرف ممثلي الشركة (الشركات) وتتناسب القيمة النظامية مع القيمة الاسمية لحصص وأسهم الشركاء لاتكون المساهمات بالأموال فقط لأنه يمكن أن تكون عينية مثل عتاد أو أمتعة...

ح/11 الأموال الخاصة: الصندوق الشخصي يمثل قيمة عناصر الأموال التي وضعها المستغل في المؤسسة.

ح/12 علاوات المساهمات: ويمثل فائض مبلغ المساهمات عن القيمة الاسمية للأسهم للأنصبة في الشركة.

ح/13 الاحتياطات: تمثل الاحتياطات الأرباح التي أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة ولم تضم إلا الأموال الجماعية.

ح/14 إعانات الاستثمارات: الممنوحة للمؤسسات العامة من طرف المجموعات المنتسبة لها وتسجل محاسبيا في الحسابات الفرية للحساب 10، وهذه الإعانات يتم تحليلها اذن بالحصص النقدية.

ح/15 فرق اعادة التقدير: يسجل فيه فائض القيمة عند قيام المؤسسة بإعادة تقييم استثماراتها.

ح/17 الارتباط بين الوحدات: عندما تكون مؤسسة مكونة من عدة وحدات يسجل في هذا الحساب العمليات الجارية بين الوحدات سواء فيما بينها أو مع المركز (المقر الرئيسي) ولقد أشار المخطط المحاسبي الوطني أن العمليات تحسب كما يلي:

- ✓ بالنسبة للوحدة التي تمون في دائنين الحسابات المعنية ومديونية حساب 17 باسم الوحدة المستعملة.
- ✓ بالنسبة للوحدة المستعملة في مديونية الحساب المناسب وبدائنيه الحساب 17 باسم الوحدة الممونة.
- ✓ بالنسبة للوحدة التي تمون في دائنين حساب 89 بمديونية حساب 17 باسم الوحدة التي تمونه.
- ✓ بالنسبة للوحدة المستقبلة في مديونية حساب 89 بدائنين حساب 17 باسم الوحدة التي تمونه.

[1] خالص الصافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص144.

ح/18 نتيجة قيد التخصيص: يظهر أرباح الشركات المالية الداخلية التي لم تخصص بعد استقبال هذا الحساب في بداية السنة المالية، رصيد حساب 88 نتيجة السنة المالية وبعد هذا تقيد في الجانب الدائن أو المدين، طبقا لقرارات تخصيص الأرباح أو الخسائر.

ح/19 مئونات الخسائر والتكاليف: هي أموال موجهة للإخطار المحتملة والمتصلة بنشاط المؤسسة منازعات، خسائر، صفقات آجلة.

الصنف الخامس الديون:

الديون هي مجموعة من الممتلكات أو الخدمات التي منحت للمؤسسة ويتم تسديدها من طرف المؤسسة عندما تنتهي مدتها المحددة، وتضطر المؤسسة لاقتراض عندما تكون ومجوداتها النقدية لاتسمح لها بالتسديد الفوري لهذا الغرض تقدم هذه الامتيازات إلى المؤسسة من طرف الموردين عندما تتطلب الحاجة وهنك ديون أخرى تمس الناحية القانونية وبالتالي نستطيع القول بأن الديون تمثل مجموعة من الالتزامات التي تدين المؤسسة بمقتضى علاقتها مع الغير ويتمثل هذا القسم في الحسابات التالية[1]:

ح/50 حسابات الأصول الدائنة: يستقبل حسابات الأصول الدائنة الاقتضاء في نهاية السنة المالية للأرصدة الدائنة لحساب الصنف 4 والتي عادة ما تكون مدينة، فحساب 50 لايمثل تعريف للدائنين.

ح/52 ديون الاستثمار: قروض بنكية وغيرها، المبالغ المستحقة للاستثمارات والمقتطعات على الأسعار المتفق عليها بين المؤسسة وموردي الاستثمارات إلى انتهاء أجل الضمان المقدم.

ح/53 ديون المخزونان : ويتضمن هذا الحساب جميع الديون المتعلقة بقسم المخزونان

ح/54 مبالغ محتفظ بها في الحساب: يسجل في هذا الحساب جميع المبالغ المسلمة أو المحفوظة من طرف المؤسسة من حساب الآخرين، وفي تطبيق هذه الاحتفاظات أو الخصومات تطرح من أجور العمال وذلك لتدفع إلى الإدارة الاجتماعية أو الضريبة أو إدارات أخرى معينة من طرف القانون.

[1] ابراهم الأعمش، مرجع سابق، ص89.

المطلب الثالث: حســـــابات التسييـــــر

ونعني بحسابات التسيير حسابات الاستغلال والذي يعني قيام المؤسسة بعملية توليف لإمكاناتها مع مجموعة عناصر من المصاريف من أجل تحقيق هدفها المادي والنقدي وهو تحقيق الإيرادات.[1]

1/ حسابات المصاريف (الأعباء)

تعني المصاريف مجموع الاستهلاكيات والأعباء والاهتلاكات والمخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف انجاز مهامها، وتتضمن حسابات المصاريف ما يلي:

ح/60 بضاعة مستهلكة: ويقيد في هذا الحساب التكلفة الحقيقية لمشتريات البضائع المباعة ولذا يستعمل هذا الحساب في المؤسسات التجارية التي تشتري البضائع من الخارج لإعادة بيعها على حالتها الأولى دون إطراء إي تغيير عليها ويقوم هذا الحساب على أساس وثيقة تسمى وثيقة الخروج التي تثبت خروج البضاعة للبيع او المعرضة للاستهلاك.

ح/61 مواد ولوازم مستهلكة: يستعمل هذا الحساب فى المؤسسات الصناعية ويستقبل كلفة الشراء الحقيقية للمواد واللوازم المستهلكة أي المستعملة في عملية التصنيع للحصول على منتجات مختلفة كما يمكن تجزئة هذا الحساب حسب حاجة المؤسسة .

ح/62 الخدمات: تحتاج المؤسسة من أجل سيرها والى تلقي خدمات من الغير مثل النقل وخدمات البريد والإشهار وكل هذه الخدمات تمثل مصاريف تلتزم المؤسسة بدفعها عندما تلجأ الى الغير للحصول على خدمات ضرورية لنشاطها

ح/63 مصاريف المستخدمين: ويتضمن هذا الحساب الأجور المدفوعة للعمال بجميع صفاتها وكذا المصاريف الإجبارية.

ح/64 ضرائب ورسوم: ويخضع قانون المؤسسات إلى عدد معين من الضرائب والرسوم المحتسبة على عملياتها (شراء، بيع وتصنيع) وكذلك تدفع الضرائب على الأجور المقدمة للمستخدمين.

ح/65 مصاريف مالية: يتضمن هذا الحساب جميع المصاريف الناتجة عن استعمال الأموال والسندات المتداولة والقروض المنعقدة والخصومات الممنوحة وكذا جزء من الخدمات التي يقدمها المصرف.

ح/66 مصاريف متنوعة

[1] شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص157.

ح/68 مخصصات الاستهلاك والمؤونات: هناك بعض الاستثمارات تتدهور قيمتها نتيجة الاستعمال أو مع التقدم حيث يجب أن تتحمل كل دورة محاسبية كل تدهور لها.

2/ حسابات الإيرادات (النواتج)

وتشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات والأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، وقد خصص المخطط المحاسبي الوطني مجموعة سابعة الإيرادات وتنقسم إلى الحسابات التالية:

ح/70= مبيعات البضاعة: إن هذا الحساب يخص مباشرة النشاط التجاري للمؤسسة ويتسلم متوج مبيعات البضائع المشتراة والتي تباع دون تحويل اي أنها تباع على الحالة التي اشتريت بها، وان بيع البضائع يكون بثمن البيع، وثمن البيع يساوي ثمن التكلفة لشراء البضائع مع إضافة الربح، وقد تقدم المبيعات مباشرة للمستهلكين أو المستعملين لهذه البضائع وتسمى البيع بالتجزئة أو بطريقة كميات كبيرة تسلم إلى التجار والموزعين وهو بدورهم يسلمونها للمستهلكين. [1]

ح/71 إنتاج مباع: يسجل هذا الحساب المنتجات التامة الصنع المباعة بسعر البيع (خارج الضريبة) والتي تم إنتاجها داخل المؤسسة باستهلاك المواد واللوازم الضرورية لذلك كما يمكن أن تكون هنالك مردودات الإنتاج المباع ويرصد حساب 71 في نهاية الدورة مع حساب 81 (القيمة المضافة).

ح/72 انتاج مخزن: يسجل في هذا الحساب المنتجات التامة الصنع الداخلة إلى المخازن والخارجة منها معبرا عنها بتكلفة الصنع.

ح/73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة: عادة ماتقوم المؤسسة بالإنتاج لحاجتها الخاصة مجموعة من الاستثمارات وتقوم بتنفيذها في الحساب المتعلق بمنتجات الاستغلال ولهذا خصص المخطط المحاسبي الوطني الحساب 73 ويرصد هذا الحساب في نهاية الدورة مع حساب 81 القيمة المضافة.

ح/74 أدوات مقدمة: ويخص هذا الحساب مؤسسات الخدمات وتقييد ادعاءاتها مقدمة للغير ويسمى بحسابات اداءات مقدمة ويرصد في نهاية الدورة مع الحساب 81.

ح/75 تحويل تكاليف الإنتاج: ويخص هذا الحساب التكاليف المسجلة حسب طبيعتها في حسابات 60 الى 62 والتي تخص السنوات المالية السابقة ويرصد في نهاية الدورة مع الحساب 83 نتيجة الاستغلال.

ح/77 منتجات مختلفة: أن المنتجات الإضافية لنشاط الإنتاج والتي لم تقم المؤسسة بفوترتها لزبائنها قد تسجل في هذا الحساب.

ح/78 تحويل تكاليف الاستغلال: يكون دائنا بمبلغ التكاليف المسجلة حسب طبيعتها بتكاليف الاستغلال.

[1] ابراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص115.

3/ الدفاتر والوثائق الشاملة: تعتمد المؤسسة في تسجيلاتها المحاسبية على عدة دفاتر محاسبية حيث أن هذه الأخيرة مجزئة على وظائف، وتجمع معطياتها في جداول شاملة تكون بمثابة صورة للمؤسسة باتجاه كافة الأطراف المتعاملين معها.

1- الدفاتر المحاسبية :

1/1- دفتر اليومية: يعرف دفتر اليومية على أنه وثيقة رسمية وكل مؤسسة ملزمة بمسك الوثائق والمستندات المحاسبية.[1]

وحسب ماينص عليه القانون[2]: فإن دفتر اليومية والمستندات الثبوتية المبررة لكل عملية تسجل ويجب أن يحتفظ بها لمدة لاتقل عن عشر سنوات كما أن صفحات دفتر اليومية يجب أن تكون مرقمة ترقيما مسبقاومختومة من طرف قاضي محكمة مقر المؤسسة ورئيس البلدية أو حافظ الشرطة كما يمنع منعا باتا الشطب، المحو أو الكتابة بقلم الرصاص وكذا الإضافات الهامشية ونزع اي ورقة من الدفتر أو ترك الفراغ وفي حالة ارتكاب هذه الأخطاء فإنها تصحح باستعمال لون قلم غير لون القلم السابق أو تصحح بالطرق المسموح في المخطط المحاسبي الوطني.

شروط التسجيل في دفتر اليومية:

يجب مراعاة الشروط التالية عند التسجيل في دفتر اليومية

- ✓ تدوين أرقام الحسابات، يعني كتابة اسم الحساب المدين أو الدائن
- ✓ تسجيل تاريخ حدوث العملية
- ✓ تسجيل المبالغ الدائنة والمدينة
- ✓ شرح موجز للعملية وهو مايعرف بالبيان

الشكل العام لدفتر اليومية: ويكون الشكل العام لدفتر اليويمة كما يلي:

الشكل رقم: 2-1: دفتر اليويمة

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		التاريخ اسم الحساب المدين اسم الحساب الدائن شرح العملية		

المصدر: محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، مرجع سبق ص59

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص52.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، القانون التجاري، الطبعة الثانية، الديوان الوطني للاشغال التربوية، 2003، المواد 9-10 مكرر 11-12 ص5 و6.

2/1- دفتر الأستاذ: هو عبارة عن سجل يضم جميع الحسابات، وعلى الرغم من أن الحسابات هي أساس جميع العمليات المحاسبية فإن هذا السجل ليس إجباري من الناحية القانونية ويعد دفتر الأستاذ الوثيقة الأساسي لكل تنظيم محاسبي شكل دفتر الأستاذ: هناك نوعان لشكل دفتر الأستاذ.

الشكل رقم 2-2 دفتر الأستاذ

مـــــــــــــــــــــدیـــــــــن دائـــــــــــــــــــــــــــن

تاريخ	البيان	المبلغ	تاريخ	البيان	المبلغ

المصدر: شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص38

الشكل رقم 2-1 دفتر الأستاذ المبسط

رقم الحساب اسم الحساب

مدين دائن

الرصيد	الرصيد

ميزان المراجعة:

هو وثيقة تجمع كل الحسابات المفتوحة بدفتر الاستاذ، مرتبة حسب المخطط المحاسبي الوطني وتأخذ بالنسبة لكل حساب مجموعة المبالغ المسجلة في الجانب المدين، ومجموعة المبالغ المسجلة في الجانب الدائن والرصيد.

ونفرق بين ميزان المراجعة قبل الجرد الذي يختم الدورة المحاسبية الروتينية وميزان المراجعة بعد الجرد أي بعد الأخذ بعين الاعتبار أعمال نهاية الدورة الذي يعتمد عليه لإعداد الميزانية الختامية .[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص66.

الشكل رقم 2-3: شكل ميزان المراجعة:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
		***	***	***	***
	المجموع				

المصدر: محمد بوتين، مرجع ستبق ص68

2- الوثائق الشاملة:

حسب المادة 25 من القرار المؤرخ في 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني يحدد وثائق الملخصات التي تقدم في شكل جداول مشار إليها في الملحق رقم 2 من هذا القرار، وهذه الوثائق إلزامية مهما كان حجم المؤسسة فهو يحدد 17 وثيقة هي الميزانية وجدول حسابات النتائج و15 جدول ملحق .

1) الميزانية: تعتبر الميزانية مرآة ينعكس عليها الوضع المالي للمؤسسة حيث انها تحتوي على ملخص نشاط المؤسسة وقوتها ومدى تقدمها، فهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة ومن جهة اخرى نجد مطالب والتزامات المؤسسة

التعريف الأول: هي الجدول المرتب والمقوم لعناصر موجودات ومطالب مؤسسة ما في تاريخ معين وعند انطلاق المؤسسة في نشاطها. [1]

التعريف الثاني: هي جدول تبياني يبين ممتلكات المشروع والتزاماته في وقت معين وتظهر في الجانب الأيمن الأصول وفي الجانب اليسر الخصوم، وتعرف الأصول والخصوم كالتالي:

- **الأصول:** هي استعمال للموارد وهي كل شيء له قيمة وتعتبر من ممتلكات المؤسسة الآتية من الموارد اي الخصوم وتم كل من حساب الاستثمارات والمخزونان وحساب الحقوق
- **الخصوم:** وهي الموارد التي قدمها وضعها المستثمر أو الشركاء تحت تصرف المؤسسة وتضم كل من حساب الأموال المملوكة وحساب الديون.[2]

[1] سعدان شبايكي، مرجع سابق ص10

[2] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص19

2)جدول حسابات النتائج: إن جدول حسابات النتائج وثيقة تظهر النشاطات التجارية لمختلف مستويات النتائج ويمكن تقديم التعريف التالي لجدول حسابات النتائج:

ويعتبر ملخص النواتج وتكاليف الدورة دون الأخذ بعين الاعتبار تاريخ قبضها أو تسديدها وبناء على الفريق بينهما يظهر ربح أو خسارة المؤسسة لدورة معينة.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديد الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية وسنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار ألمفاهيمي الذي يضم مفهوم ومجال التطبيق والهداف النظام المالي الجديد بالإضافة والى تنظيم المحاسبة لهذا النظام .

1- مفهوم وأهداف النظام المحاسبي المالي :

1-1 **مفهوم النظام المحاسبي المالي :** إن النظام المحاسبي المالي، أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومات المالي ويسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكة الكيان ومجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]

وقد عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 النظام المحاسبي في المادة 3 منه سمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية ويسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[2]

[1] آيت محمد مراد وبحري سفيان، النظام المحاسبي الجديد في الجزائر، ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظامن المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة دحلب البليدة، 13-15 اكتوبر 2009 ص03.

[2] ابراهيم مبروكي ومحمد ولد رامول، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس.

2-1 أهمية النظام المحاسبي المالي:

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه:

-يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس صورة صادقة ووافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة .

انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن او خارجه، اي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية، ويشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين كما يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية ويسمح بإجراء المقارنة.

- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات المتلاعبات ويسهل عملية مراقبة الحسابات ويسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة ويسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية بسيطة.
- ✓ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل ساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الإطراف المهتمة بالمعلومات المالية

يتضح مما سبق أهمية النظام المالي الجديد ألا انعنا نضع الملاحظات التالية:

- ✓ تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة اقتصاديات الدول المتقدمة واحتياجات الشركات متعددة الجنسيات لذلك يجب مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95 بالمائة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وعليه تبنى المعايير المحاسبية الدولية كليا قد ليخدم عملية التوحيد مثلما لو تبنى إستراتيجية تكييف هذه المعايير.
- ✓ يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية وكذا استقلالية المحاسبين بدل الجنائي بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الدارة الجنائية.

- ✓ يتطلب من المهنيين المحاسبيين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد خاصة في مجال الإفصاح والقياس .
- ✓ تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم الإحكام المحاسبية في الجوانب المالية تكلفة زائدة.

1-3 مبادئ النظام المحاسبي المالي : [1]

يتضمن النظام المالي الجديد إطارا تصويريا ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعرف بها عامة وهي: الوحدة المحاسبية، استمرارية النشاط، القياس النقدي، واستقلالية الدورات، التكلفة التاريخية، عدم مقاصة القيد المزدوج، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية للإفصاح، الموضوعية، تحقيق الإيرادات، مقابلة الإيرادات بالنفقات، إما المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد فهي ثمانية:

- **محاسبة التعهد:** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة سواء بالسلع والخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به
- **استمرارية الاستغلال:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خالي من التوقف لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.
- **قابلية الفهم:** يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.
- **المصداقية:** يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وان تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداء ات الأخرى التي من المفروض أن تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتماد على مقاييس واس الاعتراف المعمول به.
- **الملائمة:** هي قدرة المعلومات على أحداث تغير في اتجاه قرار مستخدم معين، وعليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار.
- **القابلية للمقارنة:** أمكانية مقارنة ادعاء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى.

[1] . آيت محمد مراد وبحري سفيان، مرجع سابق، ص 04.

- **التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبيا عناصر الصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية، اي اعتمادا على قيمة الحصول عليها.
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** ويعتبر هذا المبدأ جديدا في الجزائر بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية .

1-4 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

لقد حدد النظام المالي الجديد وفقا للمواد 05.04.02 من القانون 7-11 المؤرخ في 2007/11/25 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

- ✓ كل شخص طبيعي او معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة والمعنيون بمسك المحاسبة هم:
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات
- الاشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية اذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة
- ✓ كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ويمكن للكيانات الصغيرة التي لايتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة والجدول التالي يوضح ذلك[1]:

جدول 1-2 الحد الأدنى لرقم الأعمال واليد العاملة للمؤسسة الصغيرة ولمسك محاسبة مبسطة

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

المصدر: الدكتور عمورة جمال، الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF ملتقى البليدة السابق ذكره ص7.

[1] ابراهيم مبروكي ومحمد ولد رامول، مرجع سبق ذكره، ص79-80

2- الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المالي الجديد ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية .
- ✓ يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية .
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- ✓ جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية
- ✓ اعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة .
- ✓ تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم .
- ✓ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق .
- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها من خلال تمكينها لمعرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير

النظام المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط .[1]

3- مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي :

بدأت أعمال الإصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد 1975 لتعويض النظام الموروث عن المستعمر الفرنسي المتمثل في النظام المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1970 والذي لم يساير التوجه الجديد الذي انتهجته الجزائر آنذاك حيث قامت الدولة بأعمال إصلاح محاسبي بداية من سنة 1998 أسندت مهمته إلى المجلس الوطني للمحاسبة في بداية الأمر، حيث أرسل استبيانين إلى خبراء المحاسبة في إطار تقييم المخطط الوطني الأول في جانفي 1999 وكان طويلا نوعا ما، أما الثاني أرسل في جويلية 2000 وكان أقل من سابقه، لا أنها توقفت في سنة 2001 واعدت مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بالتمويل من البنك الدولي.[2]

[1] آيت ابراهيم مبروكي ومحمد ولد رامول ، مرجع سابق ، ص73.

[2] محمد مراد، أ بحري سفيان ، مرجع سابق ، ص4-5.

وهذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمعاملين الاقتصاديين الجدد وقد مرت هذه العملية بثلاث مراحل هي: [1]

المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطوير وتطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع اجراء المقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية.

- **الرحلة الثانية:** تطوير مشروع المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات.
- **المرحلة الثالثة:** وضع نظام محاسبي جديد

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات وهي:

- **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 1988/10/09 المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات
- **الخيار الثاني:** يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية: IASB ومع مرور الوقت يتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلطا ومعقد وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف .
- **الخيار الثالث:** هذا الخيار يتضمن انجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني مع عصرنه شكله ووضع إطاره التصويري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

[1] آيت محمد مراد، أ بحري سفيان ، مرجع سابق ، ص73.

تنظيم المحاسبة:

حددت المواد 10 إلى 24 من قانون 11/07 تنظيم المحاسبة وأهم ماجاء فيها مايلي:

- ✓ يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- ✓ تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية
- ✓ تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم مرة واحدة في السنة على أساس فحص مادي وإحصاء الوثائق الثبوتية
- ✓ تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج.
- ✓ تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتي مؤرخة ومثبتة على ورقة أو اي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق، تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد مع مراعاة الإحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.
- ✓ تحفظ الدفاتر المحاسبية والدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.
- ✓ يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- ✓ تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. [1]

المطلب الثاني: قـــــواعد التقييم وتسجيل ومدونة وسير الحسابات

1- قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

1-1 مبادئ عامة:

هي المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية:

1-1-1- التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف

1-1-2- تتلخص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي في

[1] ابراهيم المبروكي ومحمد ولد رامول، مرجع سابق، ص84

- ✓ يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول والخصوم ورؤوس الأموال والنواتج والتكاليف.
- ✓ يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المنشأة بمزايا اقتصادية مستقبلية وتكلفة يمكن تقييمها بشكل موثوق فيها .
- ✓ يسجل الخصم في الميزانية اذا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا الخصم وينتج عنه خسارة مزايا اقتصادية مستقبلية للمنشأة، هذا وإن كان مبلغ هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.
- ✓ يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها .

غياب التسجيل المحاسبي ليتمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة.

1-1-3- قواعد عامة للتقييم:

تحديد المبالغ المالية النقدية التي سجلت بها العناصر في الجداول المالية عند إجراءات عمليات التسجيل المحاسبي عند نهاية كل دورة محاسبية، طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة تعتمد بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات والعناصر يمكن إجراء مراجعة التقييم الأولي على أساس:

- ✓ القيمة العادلة (أو التكلفة الحالية)
- ✓ القيمة للإنجاز (أو القيمة التاريخية)
- ✓ القيمة المحدثة (أو قيمة المنفعة)

تسجل هذه العناصر كباقي الأصول بتكلفة شراءها بالنسبة للأصول الثابتة أو المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة من طرف المنشأة نفسها

1-2 قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

بالإضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها كالتالي:

1-2-1- الأصول الثابتة المعنوية والمادية:

تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى تضاف تكلفة التفكيك أو تجديد الموقع

إذا كان يشكل التزاما للمنشأة، النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج من إحدى الزاويتين.

- إذا أصبح مستوى أداء أحسن تسجل في التكاليف.
- إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، النفقات في تسجيل الأصول الثابتة بمعنى تضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل.

✓ تغيير وحدة الانتاج الذي يسمح بتمديد مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية

✓ تحسين قطاع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسبن جوهري لنوعية انتاج الوحدة أو انتاج الوحدة أو إنتاجيتها

✓ تبني اساليب انتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري لتكاليف العملية.

✓ يجب أن تعد الإهتلاكات وفق طريقة الإهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للاصل المعني (مخطط الامتلاك)

✓ يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة.

✓ الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل، كما يفترض أن لاتتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

✓ يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الامتلاك دوريا في حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الامتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة

1-2-2- الأصول المالية غير الجارية (أصول ثابتة مالية) السندات والحقوق:

تسجل هذه الاصول المالية محاسبيا عند دخولها للمنشأة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة بمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير القابلة للاسترجاع ومصاريف البنك ولكن لايضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها والغير مدفوعة والمستحقة قبل الشراء، تسجل في القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الوحدات الشريكة التي هي غير مهتلكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسير بتكلفة مهتلكة.

1-2-3- المخزونات:

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر تقييم المخزونان بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية التي هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة اتمام التسويق، وتسجل خسارة قيمة المخزون كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لانجاز هذا المخزون وعند خروجها من المخزن تقيم بطريقة مادخل أوما خرج أولا FIFO وإما بتكلفة الوسطية المرجحة، للشراء أو الإنتاج.

1-2-4- الإعـــــــانات:

تسجل الاعانات المالية في باب اليريادات في حساب النتيجة، وهي مخصصة لتغطية تكاليف الدورة أو عدة دورات، والاعانات المالية المتعلقة بالأصول قابلة للاهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الاهتلاك المحسوبة .

1-2-5- مؤونات الأعباء والمخاطر:

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:

- ✓ تكون المؤسسة ضمن التزام حالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماض يمكن تقدير مبلغه بصفة موثوق فيها،.
- ✓ تكون من المحتمل خروج موارد تعبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام .

1-2-6- القروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستغل بعد خصم التكاليف التابعة والمستحقة عند تنفيذها.

1-2-7- الأعباء والنواتج المالية:

تؤخذ في الحسابات الأعباء والنواتج المالية لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد والعمليات التي من خلالها يتم حصول أو منع تأجيل الدفع بشرط تقل عن شروط السوق وتسجل محاسبيا بقيمتها العادلة خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، في حين ان القيمة الاسمية في المقابل والقيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حساب المشترك كايرادات مالية في حساب البائع.

2- مـــــدونة وسير الحسابات

2-1 مدونة الحسابات:

تقوم المنشأة الاقتصادية بالإعداد على الاقل مخطط حسابات يلاءم هيكلها ونشاطاتها واحتياجاتها للمعلومات التسييرية، والحساب هو اصغر وحدة يعتمد عليها لتصنيف وتسجيل الحركات المحاسبية وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى: "الصنف" وتوجد فئتين من أصناف الحسابات:

- أصناف حسابات الميزانية .
- أصناف حسابات التسيير.

وكل صنف يتفرع الى حسابات والتي ترمز إليها بأرقام ذات عددين أو اكثر في إطار الترقيم العشري.

إطار المحاسبي الإجباري:

يمثل ملخص مخطط الحسابات الذي يعطي لكل صنف قائمة الحسابات ذات رقمين، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على كل مؤسسة مهما كان نشاطها وحجمها باستثناء الإجراءات الخاصة المتعلقة بها وفي داخل هذا الإطار يمكن للمؤسسة فتح كل الفروع الضرورية للحسابات لتلبية احتياجاتها كما أن العمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف تسمى "حسابات الميزانية" ويتكون الإطار المحاسبي لها مما يلي:

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال.
- الصنف الثاني: حسابات الأصول الثابتة.
- الصنف الثالث: حسابات المخزونان.
- الصنف الرابع: حسابات الغير.
- **الصنف الخامس: الحسابات المالية.**

والعمليات المتعلقة بجدول حسابات النتيجة موزعة على صنفين وتسمى "بحسابات التسيير" ويتكون الاطار المحاسبي لهما من :

- الصنف السادس: حسابات الأعباء.
- الصنف السابع: حسابات النواتج.

2-2 سير الحســـــــابات:

يعطي مخطط الحسابات للمؤسسة قائمة الحسابات المستعملة ويعرف محتواها ويحدد القواعد الخاصة لتسييرها بالرجوع إلى القائمة والقواعد العامة ولسير الحسابات المقدمة في المعيار العام الذي يقدم قواعد سير كل حساب ذو رقمين.

المبحث الثاني: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

إن ظاهرة العولمة وهيمنة الفكر الرأسمالي على الفكر الاقتصادي والاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية التي تنادي بالتوحيد والتقارب على مستوى القوائم المالية بالإضافة إلى التوجهات الاقتصادية الجديدة (مواصلة مسار الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر) وكل هذه الأسباب دفعت بالسلطات المالية بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني للمحاسبة الذي عملت به الجزائر منذ 1975 والذي عرف تعديلا واحدا سنة 1999 إلى النظام المخطط الوطني المحاسبي من خلال تطبيقه حيث ظهرت عدة نقائص وثغرات مختلفة أدت إلى مواجهة مشاكل عديدة ومتنوعة ولقد تمحورت دراستها حول المشاكل او النقائص المتعلقة بالجانب النظري والتقني للمخطط المحاسبي الوطني.

الفرع الأول: النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني:

إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من القصيرات على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار ألمفاهيمي، المصطلحات المستعملة والحسابات المرتكبة.

- **التقصير المفاهيمي:** يتعلق التقصير ألمفاهيمي بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية وأيضا المبادئ المحاسبية المرتبطة بتعريف للمفاهيم المحاسبية والتنسيق المحاسبي وغياب اطار مفاهيمي ولو بسيط وبدون إي مرجعية تذكر من جهة ومن جهة أخرى فالمشاكل والحالات الجديدة غير المتوقعة من طرف المخطط المحاسبي الوطني، إن كانت مفسرة من طرف أصحاب الاختصاص غير أن هذه التفسيرات لاتكون حتما متطابقة، كما أن عدم إعطاء تعريف واضح ودقيق للأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية يدرج ضمن التقصير ألمفاهيمي ويعطي النطاق الحالي للمخطط المحاسبي الوطني امتياز المعلومات الاقتصادية الكلية والاحصائية عن طريق عرض وتصنيف وترتيب البيانات حسب طبيعتها وعلى سبيل المثال فان امداد جدول المعلومة المحاسبية، المستثمرين، المساهمين، الملاك.
- **غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني:** يطبق الدليل المحاسبي في صيغته الاصلية على المؤسسات الصغيرة وليشير إلى المجمعات التي من شأنها تأسيس

المعايير المحاسبية الدولية، وهذا سواء من الجانب المنهجي أو المحاسبي، وان مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية .

كما تجدر الإشارة إلى أن عدد المؤسسات الملزمة بتجميع حساباتها والناشطة بالجزائر ضئيل جدا حيث يفرض القانون هدا الإجراء إلا على المؤسسات المسعرة في البورصة.

الفرع الأول: النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني:

تتعلق هذه النقائص بالإطار المحاسبية وتصنيف الحسابات والوثائق الشاملة والجرد الدائم وقواعد التقييم والتعارف وقواعد سير الحسابات وعالجه بعض العمليات والوثائق المحاسبية الجنائية.

- **الإطار المحاسبي:** من ناحية الإطار المحاسبي للمخطط الوطني لم يعطي بعض الحسابات وسيتم ذكر بعض الحسابات غير الواردة في المخرط المحاسبي الوطني.

– **المجموعة الأولى:** الى المال المسدد الى المال غير المسدد، علاوة الاصدار، وعلاوة التسديد.

– **المجموعة الثانية:** الأراضي غير المهيأة، مباني على أرض النشاط، القرض الايجاري.

– **المجموعة الرابعة:** نواتج القبض، إعانات للقبض، مئونات نقص كمية المجمعات والشركاء، الفوائد الواجبة التحصيل.

– **المجموعة الخامسة:** الديون المخصصة للعطل المدفوعة الأجر، الكشوف البنكية، مجموع المؤسسات.

– **المجموعة السادسة:** خسائر التكاليف، خدمات بنكية، مكافأة المستخدم المنتدب او المعار.

- **تصنيف وتبويب الحسابات:** لايوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة وبين الخصوم الجارية وغير الجارية.

إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها تجعل عملية التحليل المالي صعبة حتى جداول الحقوق والديون تعطي التحليل في شكل ثانى بعد إجراء التعديلات لتصنيف الحسابات اي تصنيفها حسب طبيعتها ولقد تم تعريف المجموعة الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لاتسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال وعدم تقديم السلع غير المستخدمة في الاستغلال والتي هي ليست ملك للمؤسسة كما أن مصاريف البحث والتطوير تعالج على أنها مصاريف

اعدادية وليس على انها قيم معنوية حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية.

القيم المنقولة مدرجة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات ويضم هذا الأخير سندات المساهمة وسندات التوظيف حيث نشير إلى أن سندات التوظيف هي قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة.

وتوجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم ويتعلق الأمر بحساب 46 تسبيقات على تكاليف الاستغلال وحساب 56 ديون محملة على تكاليف الاستغلال حيث أن:

- ✓ الحسابين 468 و 568 ليمثلان حقوق آو ديون على المؤونات أو الاهتلاكات.
- ✓ الحساب: 469 لايمثل حقوق خارج الاستغلال.

وهده المقاييس المنهجية ليست لها تأثيرات سلبية على سير الحسابات لكن هذا دليل على أن تصميم المخطط المحاسبي غير كامل.

- **الوثائق الشاملة:** يبلغ عدد هذه الجداول مهما كان حجم ونشاط المؤسسة ونظرا لغياب المبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني وسنتطرق إلى الوثيقتين المأخوذتين في الدراسة: الميزانية وجدول حسابات النتائج

– **الميزانية:** شكل الميزانية ليقدم المعطيات عن الدورة السابقة للقيام بعمليات المقارنة لابد من الرجوع الى الجداول التفصيلية .

لايظهر في جانب الأصول المجاميع الجزئية مثل الأصول المادية والأصول المتداولة، الدمم الطويلة والقصيرة المدى، ونفس الشيء في جانب الخصوم فيما يتعلق بالديون الطويلة والقصيرة الأجل.

– **جدول حسابات النتائج:** هنا أيضا الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج مايقدم معطيات عن نشاط الدورات السابقة كما أن جدول حسابات النتائج لايسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولايقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي كما أن النتيجة التي يقدمها جدول حسابات النتائج ليست مؤشرا على فعالية وتسيير المؤسسة لأنه يتضمن عمليات ذات خصائص اجتماعية وممولة بواسطة التكاليف الاستثنائية.

- **الجرد الدائم:** إن تطبيق نظام الجرد الدائم على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها من اجل متابعة مخزونها فرض من قبل المشرع الجزائري ورغم ان هذه الطريقة قد لتتناسب مع إمكانيات بعض المؤسسات من اجل متابعة المشتريات والمبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات ذات البعد الجغرافي لبعض الوحدات ويبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسات .

- **قواعد التقييم:** اعتمد المخطط المحاسبي الوطني التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم لكن لم يوصي بطرق التقييم عند تاريخ الجرد، حيث أنه لاتوجد اي طريقة أوصي بها المخطط لتقييم مدخلات ومخرجات المخزون وأعطيت الحرية للمؤسسات، اختيار الطريقة الأكثر توافقا مع خصائص المخزون.

لم يتناول المخطط تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، كما أن تقييم بعض العناصر مثل الاصول والخصوم للعملة الأجنبية غير المعالجة .

المخطط المحاسبي الوطني لم يدقق في تحديد طريق حساب الاهتلاك ولم يحدد معدلات وإجراء معدلاته وإجراء تكوين المؤونات لنقص المحزونات والحقوق المشكوك فيها.

- **تعاريف وقواعد صيغ الحسابات:** إن قواعد سير الحسابات وجيزة جدا وإن تعريف أصنافها وتسمياتهـــا لتتطابق مع محتواها، فعلى سبيل المثال المجموعة الأولى تحتوي ضمن عناصرها حسابات الارتباط بين الوحدات نتائج رهن التخصيص ومؤوونات الخسائر، والتكاليف التي تتضمن وسائل تمويل متاحة او متروكة تحت تصرف المؤسسة.

- **معالجة بعض العمليات:** لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني عمليات نذكر منها: القروض الايجارية والعمليات بالعملة الاجنبية، الاستثمارات المعنوية، الضرائب المؤجلة، تغير الطرق المحاسبية وفي الاخير فان المخطط المحاسبي الوطني لايقدم الإطار المفاهيمي ولو بسيط ويطرح نقائص تقنية كثيرة مرتبطة بالا طار المحاسبي، ولايقدم بعض الحسابات والعمليات وطريقة عرض حسابات الوثائق الشاملة، ويقدم المعلومات حسب الطبيعة وتستعمل بشكل أساسي في الاقتصاد الكلي وأيضا قواعد التقييم غير المحددة بشكل دقيق[1].

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

بعدما تم التطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي والى الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي الجديد، سنتناول في هذا المبحث دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط

[1] بن رجم محمد خميسي، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، ص02-07.

المحاسبي لسنة 1975 وسنتطرق في هذا البحث إلى أوجه الاختلاف الموجودة بين النظامين وهذا من حيث الاختلافات الخاصة بالأصول الثابتة المادي والمعنوي، والمحزونات والتسجيل المحاسبي للإعانات العمومية وعقود الإيجار التمويلية ومؤونات وإخطار والتكاليف والقوائم المالية.

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني 1975
تسجيل شهرة المحل المكتسبة في الدخل ضمن الاعباء ولا تسجل ضمن الاصول الثابتة	تدخل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية
يجب أن تسجل نفقات التطوير محاسبيا ضمن الاصول الثابتة ولا تسجل كأعباء	تعتبر كل نفقات البحث والتطوير كتكاليف
يجب أن تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف	يجب أن تسجل المصاريف التمهيدية محاسبيا في الاستثمارات وهي قابلة للاهتلاك حسب الـــ PCN
يحدد المبلغ القابل للاهتلاك الاصلي ثابت معنوي بعد خصم القيمة المتبقية	لايؤخذ المبلغ القابل للاهتلاك بعين الاعتبار القيمة المتبقية لأصل ثابت معنوي
تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط	تتأثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية
يمكن لمدة الاهتلاك ان ترتفع حتى عشرين سنة وهذه القاعدة مطبقة على كافة الاصول الثابتة المعنوية	تحدد مدة الاهتلاك بخمس سنوات كأقصى حد، وهذه القاعدة مطبقة على المصاريف التمهيدية فقط
يجب اعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك على الاقل مرة واحدة في السنة	لم تتوقع النصوص الجزائرية اي شيئ فيما يخص اعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك

المصدر: Samir merouoni.op-cit, page 127

1/الاختلاف في الاصول الثابتة المادية والمعنوية والمخزونات:

1/1- الأصول الثابتة المعنوية والمصاريف التمهيدية: عرف النظام المحاسبي المالي الاصل المعنوي الثابت على أنه أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله الوحدة الاقتصادية في إطار أنشطتها العادية ولدينا الجدول التالي يبين أوجه الاختلاف فيها مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975:

2/1- الاختلاف في الأصول الثابتة المادية: الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل:

- ✓ استعماله في الإنتاج ولتقديم المبلغ والخدمات، أو كرائه لأطراف أخرى أو لإغراض إدارية.
- ✓ ينتظر منه أن يستعمل خلال مدة أكثر من دورة.

ولدينا الجدول التالي يبين أوجه الاختلاف مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975:

الجدول 05: أوجه الاختلاف في الأصول المادية

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975
عندما يتم اعادة تقييم اصل ثابت مادي فان كل فئات الاصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الاصل يجب اعادة تقييمها.	يمكن للمؤسسات اجراء تسويات لقيمة الاصول الثابتة في اطار اعادة التقييم القانوني للاصول الثابتة المادية
يحدد المبلغ القابل للاهتلاك بعد خصم قيمته المتبقية	ان القيمة المتبقية لاتؤخذ بعين الاعتبار حتى وان كان لها معنى عند حساب المبلغ القابل للاهتلاك
تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط	تتأثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا بالعتبارات الجبائية
تقع المصاريف الاضافية (الملحقة) تحت تعريف اصل ثابت مادي اذا كانت مدة استعمالها المنتظرة تفوق سنة وتهتلك المصاريف الاضافية على مدة حياة لاتتجاوز مدة حياة الاصل المرتبطة به.	تبعا للاصلاح الجبائي فإن المصاريف الاضافية لسعر الشراء تهتلك بنفس معدل المبلغ الاساسي لقيمة الاستثمار

يجب اعادة النظر دوريا في مدة وطرق الاهتلاك	إن اعادة النظر الدورية لمدة وطرق الاهتلاك غير مفروضة

المصدر: samir merouoni.op-cit, page 129

3- المحزونات: تعتبر المحزونات كأصول بالنسبة للمؤسسات وتتضمن مايلي:

- ✓ محزونات تملكها المؤسسة لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة.
- ✓ محزونات قيد الانجاز لغرض البيع.
- ✓ محزونات تحت شكل مواد أو موارد التي يجب أن تستهلك خلال عملية الانتهاج او خلال عملية تقديم الخدمات، ولدينا الجدول التالي يبين أوجه الاختلاف مع المخطط الوطني لسنة 1975:

الجدول رقم 06: يبين أوجه الاختلاف في المحزونات

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975
لايمكن تقييم المخزونات الا حسب طريقة FIFO أو التكلفة الوسطية المرجحة	توجد ثلاث طرق لتقييم المخزونات، التكلفة الوسطية المرجحة FIFO LIFO

المصدر: samir merouoni.op-cit, page 131

2/الاختلاف في الإعانات العمومية وعقود الإيجار ومؤونات الأخطار والتكاليف.

1/2الاختلاف في الإعانات العمومية:

- ✓ يكون التسجيل المحاسبي الأول للإعانة ضمن الإيرادات المؤجلة (نواتج للترحيل والتي تسجل فيها بعد ضمن الإيرادات على أساس منتظم ومنطقي حسب مدة الانتفاع الأصل.
- ✓ تخفيض القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة وبالتالي الإيراد المتعلق بالإعانة يظهر حسب مدة الانتفاع بالسلع عن طريق تخفيض تكلفة الاهتلاك ولدينا الجدول رقم 07 التالي يبين أوجه الاختـــلاف مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975:

النظام المحاسبي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975

✓ توجد طريقتين لتقديم الاعانات. ✓ يكون التسجيل المحاسبي الأول للاعانة ضمن الايرادات المؤجلة (نواتج الترحيل) والتي تسجل فيها بعد ضمن الايرادات على اساس منتظم ومنطقي حسب مدة الانتفاع بالأصل. ✓ تخفيض القيمة المحاسبية للاصل بمبلغ الاعانة وبالتالي فإن الايراد المتعلق بالاعانة يظهر حسب مدة الانتفاع بالسلع عن طريق تخفيض تكلفة الاهتلاك.	إن اعانة الاستثمار مسجلة في حساب خاص ضمن رؤوس الاموال الخاصة بالمبلغ المحصل والمهتلك بنفس معدل الاصول الثابتة المادية من الجانب الدائن بحساب النتيجة. إن اعانة الاستغلال المسجلة في النتيجة عندما تكون مشتراة من طرف المؤسسة.

المصدر: samir merouoni.op-cit, page 132

2/2عقود الإيجار: يفرق النظام المحاسبي المالي بين عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار العادية وفي هذا الصدد سنتطرق الى عقد الإيجار التمويلي فقط وهذه بعض الأمثلة من المفروض أن تقود الى تصنيف عقد الايجار كعقد ايجار تمويلي

✓ ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.

✓ يكون حقل الاختيار المتوقع لاكتساب الأصل بسعر يكون أقل بصورة عن قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الاختيار، ويكون لدينا يقين منطقي بأن المستأجر يستعمل حق الاختيار منذ بداية عقد الإيجار ولدينا الجدول التالي يبين أوجه الاختلاف مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

الجدول رقم 08: يبين أوجه الاختلاف في الايجار

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975
تقدم الاصول المملوكة كايجار تمويلي من طرف المستأجر وتكون حسب طبيعتها.	حسب المخطط المحاسبي الوطني فإنه لايمكن لسلعة ما أن تظهر في المحاسبات التالية الا اذا كانت هذه السلعة ضمن ممتلكاته.
تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط، وتسجل عقود الايجار التمويلية	لايوجد التسجيل المحاسبي اذا لايوجد اهتلاك عقد الايجار التمويلي أو القرض الايجاري وهو ساري

محاسبيا في الاصول وفي الديون بمبلغ يتعلق باحدى القيمتين التاليتين: ✓ القيمة العادلة للسلعة المستأجرة. ✓ القيمة الحالية الدنيا للايجارات المحسوبة على اساس معدل الفائدة المتضمن لعقد الايجار.	المفعول لكن لم يأخذ بعين الاعتبار من طرف المخطط المحاسبي الوطني.

المصدر: samir merouoni.op-cit, page 132

ج- مؤونة الأخطار والتكاليف: من خلال هذه النقطة سنتطرق للمؤونات فقط، تعرف المؤونة حسب العيار (IAS 37) بأنها عبارة عن خصم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ومثال عن هذه المؤونة:

- ✓ حكم صادر عن المحكمة.
- ✓ قرار تغيير الهيكل الإداري للمؤسسة عن طريق إلغاء مستوى نظام رتبي بتطبيق عملية العزل.
- ✓ التعهد باسترداد بعض المواد غير المباعة.

ولدينا الجدول التالي يبين أوجه الاختلاف مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

الجدول رقم 09: يبين أوجه الاختلاف فيما يخص المؤونات

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975
دائما ماتعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية الدورة ولاتعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة وبالتالي لايمكن تشكيل مؤونة بتكاليف مستقبلية منتظرة كاعمال الاصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني.	يسمح التنظيم الجزائري بتكوين مؤونات لاعمال الاصلاح والصيانة الكبرى (ولهذا فإنه حسب النظام المحاسبي المالي اذا وجدت في الميزانية المنجزة حسب المخطط المحاسبي الوطني مؤونة لأعمال الاصلاح والصيانة الكبرى يجب حذف هذه المؤونة)

المصدر: samir merouoni.op-cit, page 134

3/جدول الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي.

التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي الجديد		التسجيل حسب المخطط المحاسبي الوطني	
1	المجموعة 1: حساب راس المال	1	المجموعة1: الاموال الخاصة
2	المجموعة2: حساب الاصول الثابتة	2	المجموعة2: الاستثمارات
3	المجموعة3: المخزون والمخزون الجاري	3	المجموعة3: المخزون
4	المجموعة4: حسابات الغير.	4	المجموعة4: حسابات دائنة.
5	المجموعة5: حسابات مالية.	5	المجموعة5: ديون
6	المجموعة6:حسابات التكاليف (حسب طبيعتها)	6	المجموعة6: التكاليف
7	المجموعة7: حساب الايرادات	7	المجموعة7: الايرادات

الخلاصة:

من خلال عرضنا للنظام المالي المحاسبي الجديد، اتضح لنا بأنه جاء بعدة أشياء لم يذكرها المخطط المحاسبي الوطني وذلك على مستوى المصطلحات، حيث اتى بتسميات جديدة مثلا فيما يخص الاستثمارات، فرق بين الأصول المادية والمعنوية، أما فيما يخص المنهجية فقد تطرق الى المبادئ المحاسبية ثم عرف عدة مصطلحات عامة، والمكونة أساس من الميزانية وجدول حسابات النتائج، كما وضع إطار للتنظيم المحاسبي وضبط المبادئ الخاصة بالتقييم والمعالجة المحاسبية لكل من الأصول والخصوم، والإيرادات والتكاليف وبين كيف تدرج بعض العمليات في حساباتها والتي لم تعالج من طرف المخطط الوطني للمحاسبة، وعلى سبيل المثال عقد الإيجار التمويلي، الضرائب المؤجلة، القرض الايجاري...، كما أنه وضع نموذجا لطريقة محاسبية مبسطة تهتم بالمؤسسات الصغيرة كما قدمنا الآثار والترتيبات المرتقبة التي ستطرأ على المؤسسات داخل الوطن، ومن الملاحظ انه أصبح لدينا قانون خاص للمحاسبة بكل مايحتويه من مواد تشريعية .

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المؤسسة كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات وهي نتاج النشاط المعلومات في المنشأة خلال الفترات المالية التي تتعلق بها القوائم المالية وكذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها وقد قسمنا هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول:ماهية القوائم المالية.**
- **المبحث الثاني: القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية.**
- **المبحث الثالث:القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.**

المبحث الأول: ماهية القوائم المـــــالية

المطلب الأول: مفهوم وخصائص القوائم المالية

1- المفهوم: تشكل القوائم المالية في إجمالها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين، الأول قوائم مالية أساسية والثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بأعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب السلع والمستفيدين وهي قوائم: الدخل، الوضع المالي، التدفق النقدي، التغير في حقوق الملكية، أما القوائم المكملة فهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسة بناء على ظروف معينة وهي مثل القوائم[1]

القيمة المضافة، القوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية.

- تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة لنشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية [2]

- خصائص القوائم المالية :

- **قابلية الفهم:** يجب تقديم المعلومات الصحيح بحيث يستطيع الأفراد ذوي المعرفة المعقولة بأنشطة الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية ولديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات وفهمها والقدرة على استخدامها، ومع ذلك يجب عدم حجب المعلومات المعقدة بمجرد أنها معقدة جدا بحيث يمكن لبعض المستخدمين ألا يفهموها [3]

- **الملائمة:** تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييمهم الماضي، وتتأثر الملائمة كذلك بالمادية (الأهمية النسبية) [4]

- **التمثيل الصادق:** لكي تكون المعلومات موثوقة فإنها يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها، وهكذا على سبيل المثال يجب أن

---

[1] مؤيد راضي خنفروآخرون، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص28

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسات طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، ص76

[3] ريتشارد شرويد وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر الرياضي، المملكة العربية السعودية، 2007، ص138

[4] ريتشارد شرويد وآخرون، المرجع السابق، ص138

تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها طبقا لمعايير الاعتراف، اصول والتزامات وحق ملكية المؤسسة بتاريخ وضع التقرير.

– **الحياد:** حتى تكون موثوقة فان المعلومات الظاهرة في القوائم المالية يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز ولا تعتبر القوائم المالية محايدة أن كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق النتيجة المحددة سلفا.

– **الحيطة والحذر:** لابد أن يواجه معودا القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف مثل قابلية الديون المشكوك فيها لتحصيل وتقدير العمر الاقتصادي للمصنع والمعدات وعدد مطالبات الكافلات التي يمكن أن تحدث ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن قيمتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لاينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل الالتزامات والمصاريف

– **الموثوقية:** تكون المعلومات موثوقة إذا كانت خالية من الخطأ المحاسبي والتحيز، وعندما يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها لتظهر بصدق مايراد لها أن تظهره، وبالتالي تجب معالجة الإحداث وعرضها تماشيا مع طبيعتها وحقيقتها الاقتصادية وليس فقط شكلها القانوني.

– **قابلية المقارنة:** يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة أداء المشروع عبر الزمن وإجراء المقارنات مع أداء المشروعات الأخرى.

وقد اعترف إطار العمل كذلك بأن كلا من الوقتية والموازنة بين التكاليف والمنافع هما قيدان على تقديم المعلومات الملائمة والموثوقة. [1]

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2006، ص85.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول أداء وتغيرات في المركز المالي للمؤسسة تكون مفيدة للمستخدمين المتنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية على كل حال لاتوفر كافة المعلومات التي يمكن إن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لان هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للإحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

وتظهر القوائم المالية كذلك نتائج الوكالة الرادارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من اجل صنع قرارات اقتصادية تضم إلى سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها، أو ما اذا كان سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانها.[1]

المطلب الثالث: عناصر القوائم المالية

نص إطار العمل على أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى عن طريق وضعها في مجموعة عامة وفقا لخصائصها الاقتصادية وهذه الخصائص هي عناصر القوائم المالية وقد اشار كذلك إلى أن العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والالتزامات وحقوق ملكية الدخل وعرفت هذه العناصر كالتالي:

1- الأصول: تتمثل المنافع الاقتصادية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق التدفقات النقدية وما في حكمها على المؤسسة ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية وجزء من النشاطات التشغيلية للمؤسسة كما يمكن أن النقدية الخارجية مثلما تؤدي طريقة التصنيع البديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

2- الالتزامات: إن الخاصية الأساسية للالتزام هو انه يمثل تعهدا حاليا على المؤسسة والتعهد يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة، ويمكن للالتزامات أن تطبق قانونا كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي أو هذا هو الحال عادة على سبيل المثال بالنسبة للمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع وخدمات استلمتها المؤسسة على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة فإن قررت المؤسسة على سبيل المثال

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص139

كسياسة أن تصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاتها بعد انتهاء مدة الكفالة، فإن المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر التزامات.

3- حق الملكية : بالرغم من أن حق الملكية المعرفة في الفقرة 49 على أنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في الميزانية العمومية، على سبيل المثال في المنشآت المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون وأرباح التشغيل والاحتياطات التي تمثل احتجاز ارباح التشغيل، والاحتياطات التي تمثل مستويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة.

4- الدخل: يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية ويشار اليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وإرباح الأسهم وريع حق الامتياز والإيجار.[1]

المبحث الثاني: القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: مكونات القوائم المالية

1- قائمة المركز المالي (الميزانية) يمكن تعريف الميزانية بأنها كشف للأرصدة التي لازالت مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل أو هي قائمة تتضمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين .

- **مزايا قائمة الميزانية:**

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات.
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة والتزاماتها.
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع ويتم قياس ذلك بنسب تداول السيولة.
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص139

- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو الشركة من ناحية إجمال أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الدفع المالي، أو النسبة المتعلقة بالهيكل المعني ونسبة التداول وغيرها.
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
- الوقوف على استمرارية المؤسسة وان ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.
- معرفة سياسات الشركة تجاه الاستثمارات المالية.

- بنود الميزانية: يمكن تقسيم البنود التي يتم عرضها في الميزانية إلى ثلاث أقسام رئيسية وهي:

1) الأصول: وقد تم تعريف الأصول بأنها موارد ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المؤسسة كنتيجة لإحداث سابقة وتنقسم إلى قسمين.

-**الأصول المتداولة:** وتتضمن مايلي:

+ النقدية والنقدية المعادلة .

+ الاستثمارات قصيرة الأجل.

+ الحسابات المدينة.

+ المخزون.

+ المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة.

-الأصول غير المتداولة وتتضمن مايلي:

+ الاستثمارات طويلة الأجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام، والاستثمارات في صناديق خاصة كصناديق التقاعد.

+ الممتلكات ، المنشآت والمعدات.

+ الممتلكات المستثمرة.

+ الاصول البيولوجية كالغابات والمواشي.

+الاصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز.

– **الأصول الأخرى:** وهي أصول لايمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة أو الغير المتداولة مثل المصروفات المدفوعة مقدما طويلة الأجل، الضريبة المدفوعة مقدما

2) الالتزامات: وهي مطلوبات حالية تمثل حقوقا للغير على المؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة تتطلب التضحية ببعض أصولها مستقبلا للتخلص من هذه الالتزامات وتقسم الالتزامات إلى مايلي:

– الالتزامات المتداولة: وهي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

+ سيتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة .

+ تستحق خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية

+ يتم تحملها لأغراض المتاجرة.

+ لايكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من أثنى عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.

وتتضمن الالتزامات المتداولة مايلي:

+ الحسابات الدائنة كالدائنين وأوراق الدفع وآية حقوق أخرى على المنشأة

+ المصروفات المستحقة والايرادات المقبوضة مقدما.

+ الجزء المستحق من القروض طويلة الأجل

+ أية التزامات آخرى تنطبق عليها الشروط السابقة

– **الالتزامات غير المتداولة:** وهي الالتزامات التي لايتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة أو التي لاستحق خلال اثني عشر شهرا، أو التي لايتم تحملها لأغراض المتاجرة، أو تلك التي يمكن أن يكون للمؤسسة حق غير مشروط في تأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا وكذلك الالتزام الذي يتوقع أن يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحقت خلال الإثنى عشر شهرا ويطلق عليها أحيانا الالتزامات طويلة الأجل.

– الالتزامات الأخرى: وهي البنود التي تمثل حقوق على المؤسسة ولكنها لاتوافق تعريف الالتزامات مثل ضريبة الدخل المستحقة بالنسبة للحد الأدنى للالتزامات الواجب عرضها للميزانية فهي:

+ حسابات دائنة التجارية والأخرى.

+ المخصصات.

+ الاتزامات المالية.

+ الالتزامات الضريبة الجارية.

+ التزامات الضريبة المؤجلة.

3) حقوق الملكية: أو تمثل القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح الالتزامات منها، وتعتبر البنود التالي هي الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها على متن الميزانية:

+ حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية وتعرض ضمن حقوق الملكية بشكل منفصل عن حقوق ملكية المؤسسة الأم.

+ رأس المال المصدر والاحتياطات المرتبطة بأصحاب الملكية للشركة الأم.

+ الأرباح المحتجزة.

+ الزيادة في رأس المال وتتضمن علاوة الإصدار، والزيادة بسبب عمليات أخرى مثل توزيعات في الأسهم المسجلة بالقيمة السوقية.

+ رأس المال الذي تم استلامه كتبرع سواء كانت الجهة المتبرعة هي أصحاب حقوق الملكية أو كانت الحكومة أو أي جهة أخرى.

+ البنود التي يتم تسويتها في حقوق الملكية كالمكاسب أو الخسائر المتعلقة بتحويلات العملة الأجنبية .

شكل قائمة المركز المالي:

لم يتضمن المعيار AIS1 التزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية ويمكن ان تأخذ القائمة أحد الإشكال الآتية:

1- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات وحقوق الملكية بعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية.

2- عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات وحقوق الملكية بعرض الالتزامات غير المتداولة وثم الالتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية.

3- عرض صافي الأصول (الأصول، الالتزامات) حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية.

4- العرض وفقا لمدخل التمويل طويل الأجل المستخدم في المملكة المتحدة وغيرها من الدول (الأصول الثابتة+ الأصول المتداولة- الحسابات الدائنة قصيرة الأجل= الدين طويل الأجل + حقوق الملكية).

5 - العرض وفقا لمدخل رأس المال العامل: حيث يتم عرض الأصول المتداولة ويطرح منها الالتزامات المتداولة وطرح الالتزامات طويلة الأجل للوصول الى صافي الأصول أو حقوق الملكية [1].

2- قائمة الدخل (حسابات النتائج)

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي بدأ ينظر إليها باهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي بل في كثير من الأحيان ينظر إليها بأهمية أكثر من قبل الأطراف التي تعني باتخاذ قرارات تتعلق بالربحية و الاستثمار خاصة، و تعرض قائمة الدخل في نهاية فترة معينة أي في تاريخ معين لنتيجة الأعمال خلال تلك الفترة من ربح أو خسارة

- **مميزات قائمة الدخل:**

1- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة.

2- التمييز بين صافي الربح التشغيلي و صافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات الغير المستمرة.

3- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، و يستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء.

4- معرفة ربحية السهم الواحد و ذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها إتخاد القرارات الاستثمارية.

5- معرفة إمكانية توزيع أرباح للملاك.

6- تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار السهم.

7- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة الغير المستمرة و كذلك نشاطاتها الغير العادية.

8- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.

9- التعرف على نشاطات المؤسسة و تركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها. [1]

[1] خالد جمال الجمارات، مرجع سابقن ص120-121

10- معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناء على استمرارية المؤسسة و بناء على تطبيقها.

11- احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

- **بنود قائمة الدخل :** و تتضمن قائمة الدخل البنود الأربعة التالية:

1- الدخل: و هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية و التي تكون على شكل تدفقات داخلية أو زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق بهذه المنافع بمساهمات الملاك، و يطلق عليه كذلك الإيرادات و يشمل الدخل بذلك المكاسب.

2- المصروفات: و هي النقص في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية و التي تكون على شكل تدفقات خارجية أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات الأمر الذي إلى نقص في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق بهذه المنافع بالتوزيعات على الملاك و تشمل المصروفات بذلك الخسائر.

3- المكاسب: و تمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية للمؤسسة سواء كانت بسبب النشاطات العادية أو النشاطات الغير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول الغير المتداولة.

4- الخسائر: تمثل النقص في المنافع الاقتصادية للمؤسسة التي تنتج عن النشاطات العادية أو النشاطات الغير العادية مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث كالزلازل و البراكين.

- **شكل قائمة الدخل:**

- **الشكل العام لقائمة الدخل:** و والشكل الذي يعرض الإيرادات العادية و يطرح منها المصروفات(التشغيلية) العادية للوصول إلى إجمالي الربح ثم بعد ذلك يتم طرح المصروفات التشغيلية للوصول إلى صافي الربح التشغيلي ويتم إضافة الإيرادات الأخرى للوصول إلى صافي الربح.

- **قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة:** و يمكن عرض بنود قائمة الدخل وفق قائمة الدخل متعددة المراحل التي تقسم نشاطات المنشأة إلى خمسة أقسام على النحو التالي:

  - النشاطات العادية
  - النشاطات الغير العادية.
  - ضريبة الدخل.

- العمليات الغير المستثمرة.

- عائد السهم.

- **حساب الأرباح و الخسائر:** و يطبق هذا الشكل في المملكة المتحدة حيث يضم الحساب الجانبين، الجانب المدين و تقفل فيه كافة البنود المدينة من حسابات المؤقتة المتعلقة بالمصروفات و الخسائر، و الجانب الدائن و تقفل فيه كافة البنود الدائنة من الحسابات المؤقتة و المتعلقة بالإيرادات و المكاسب.

3- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يتطلب المعيار (IAS1) أن تقوم المؤسسة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة و بداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل.

- مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية و بنودها و أي تفصيلات أخرى عنها.

- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.

- التعرف على بنود المكاتب و الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب و الخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

- بنود قائمة التغيرات في المركز المالي:

- ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تضمنته قائمة الدخل.

- كل بند من بنود الدخل آو المصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية، و إجمال هذه البنود.

- إجمالي الدخل و المصروفات عن الفترة موضحة بشكل منفصل القيم الإجمالية المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للمؤسسة الأم و تلك المرتبطة بالحقوق الإقليمية.

- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء بالاستناد إلى المعيار (IAS8) و ذلك لكل بند من بنود حقوق الملكية.

ـــ- العمليات الرأسمالية مع الملاك موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك.

– رصيد الأرباح المحتجزة في بداية و نهاية الفترة، و التغيرات فيها خلال الفترة.

– تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، و كل احتياطي في بداية و نهاية الفترة، والإفصاح عن كل تغيير فيها. [1]

4– قائمة التدفقات النقدية: لقد تطرق المعيار (IAS7) لقائمة التدفقات النقدية حيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة و يتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية و النقدية المعادلة للمؤسسة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية و استثمارية و تمويلية.

- **مزايا قائمة التدفقات النقدية:**

– معرة المركز النقدي للمؤسسة.

– بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.

– بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

– الوقوف على الفرق بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية.

– تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل و معرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات.

– التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية و درجات عدم التأكد المحيطة بها.

– مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المؤسسة المختلفة و في المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.

– التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول الغير المتداولة و استبدالها كذلك بسياسات المؤسسة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة و القروض كمانحة و كمقترضة.

– بنوذ قائمة التدفقات: تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على النحو التالي:

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص126–127

1- النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لاتعتبر في ذات الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية وبذلك تشمل النشاطات التشغيلية مايلي:

- النقدية المستلمة من العملاء.
- الفوائد المدفوعة.
- المصروفات المختلفة المدفوعة.
- ضريبة الدخل المدفوعة.
- المبالغ المحصلة من المدينين.
- الفوائد المقبوضة.
- التوزيعات المقبوضة.
- المبالغ المستمدة من الموردين عن مردودات ومشتريات ونحوها.
- المبالغ المقبوضة أو المدفوعة عن المستويات القضائية.
- المبالغ التي تم ردها للمدينين والعملاء.

2- النشاطات الاستثمارية: وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها اضافة لاضافة الاستثمارات التي لاتعتبر نقدية معادلة وتعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية.

- شراء الاصول غير المتداولة وبيعها
- شراء الاستثمارات المالية وبيعها.
- منح القروض للغير وتحصيلها.

3- نشاطات تمويلية: هي النشاطات التي تخص رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المؤسسة وبذلك تشمل هذه النشاطات مايلي:

- زيادة وتخفيض رأس المال
- الحصول على قروض من الغير وتسديدها.

- توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الملاك.

- شراء أسهم الخزينة وبيعها.

- **عرض قائمة التدفقات النقدية:** هناك أسلوبين هما:

- **الأسلوب المباشر:** حيث يتم عرض كل فئة من الفئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة وهو الأسلوب المفضل لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث تتميز هذه الطريقة بإمكانية مقارنة صافي دخل الشركة المعد وفقا لساس الاستحقاق وصافي التدفقات النقدية المعدة وفقا للأساس النقدي ويظهر القسم المتعلق بالتدفقات النقدية والتشغيلية في قائمة التدفقات النقدية بموجب الأسلوب المباشر.

- **الأسلوب غير المباشر:** ويتضمن تعديلا لصافي الربح أو الخسارة المعد وفقا لأساس الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، ويعتبر الأسلوب الأكثر شيوعا لسهولته مقارنة بالأسلوب المباشر، غير انه يعتبر بعض الانتقادات مثل: صعوبة التعرف على النشاطات التشغيلية للمؤسسة وعدم أمكانية معرفة النشاطات التي أدت الى توليد النقدية كذلك، فقائمة التدفقات النقدية تركز على مقارنة أرصدة أو المدة للأصول والالتزامات المتداولة بالأرصدة الأخرى لمدة وتحديد التغيرات فيها[1]

5- الملاحظات عن القوائم المالية: تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء ليتجزأ منها وذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوصيات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهم القوائم المالية، وبانتفاء وجودها تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن ان تكون أساس سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية ويمكن عرض هذه الملاحظات بأحد الأساليب التالية:

- التفسيرات بين الأقواس: مثل القرض والسندات أو وحدة القياس بالقوائم المالية.

- الملاحظات الهامشية: بيان نوعية الاستثمارات قصيرة الأجل بأنها معدة للمتاجرة أو متاحة للبيع.

- الجداول الإضافية: مثل جدول الممتلكات، المنشآت والمعدات والذي يبين تكاليفها التاريخية ونسب امتلاكها ومجمعات اهتلاكاتها وقيمها الدفترية وكذلك جدول يوضح تحليل المصروفات العمومية والإدارية.

- الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة مثل الحسابات المدينة والمرهونة لبنك على ذمة قرض منه.

- حسابات التقييم: مثل حساب الأصل غير المتداول ومجمع امتلاكه كحساب مقابل.

[1] خالد جمالي الجعارات، مرجع سابق، ص129-143

– السياسات المحاسبية: حيث يتم عرض كافة الأسس والسياسات والقواعد التي تمت المعالجات المحاسبية والتي اعد كذلك على أساسها القوائم المالية، وتعتبر السياسات المحاسبية هامة لفهم القواعد المالية وقراءة الأرقام التي تحتويها، وهذه السياسات مثل أسلوب الامتلاك، أسلوب تقدير تكلفة البضاعة، أسلوب تقدير الاستثمارات المالية. [1]

المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

1- تعريف تحليل القوائم المالية:

تعددت تعريفات التحليل المالي لكننا نسوق فيما يلي أهم هذه التعاريف:

- "هي عملية إجرائية لنظام المعلومات المحاسبية تهدف إلى تقديم معلومات من واقع القوائم المالية المنشورة ومعلومات أخرى مالية وغير مالية، بهدف مساعدة المستفيدين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية"

- "هي دراسة للعلاقة بين مجموعة من العناصر والقوائم المالية في فترة معينة وكذا دراسة اتجاه هذه العلاقة في الفترة التالية"

- " هي عملية تفسير القوائم المالية المنشورة وفهمها يهدف إلى تشخيص وتقييم أداء المؤسسة في ضوء الفهم الكامل لأسس القياس والاعتراف المحاسبي[2] هذا ومكننا من التعريفات السابقة استنتاج الحقائق التالية:

- إن القوائم المالية المنشورة هي المادة الأساسية للتحليل المالي، وبالتالي فإن مهمة المحلل المالي تبدأ من حيث ينتهي المحاسب، وهنا يتطلب من المحلل إدراك الأسس التي أعدت طبقا لهذع القوائم.

- يقوم المستفيدون أو من ينوب عنهم (المحللون الماليون) بدراسة محتويات هذه القوائم واستنتاج العلاقت بين عناصرها واستخراج النسب المالية بقصد التعرف على القيمة المالية للمشروع في تاريخ المعين، بالإضافة إلى أمكانية الحكم على الأداء والربحية والقدرة على الاستمرار في المستقبل

[2] مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح ، تحليل القوائم المالية مدخل نظر وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص71-72

2- أهداف تحليل القوائم المالية:[1] يمكن تلخيص أهداف عملية التحليل المالي لما يلي:

- معرفة الوضع المالي للمؤسسة.
- الحكم على القدرة الكسبية للمشروع.
- الحكم على كفاءة الأداء المالي والتشغيلي في المؤسسة
- تقييم قدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها في المدى القصير والطويل.
- وضع الخطط المستقبلية وأحكام الرقابة الداخلية.
- التعرف على نقاط الضعف في المؤسسة واقتراح الحلول والتوصيات الكفيلة بمعالجتها.

3- الأطراف المهتمة بالتحليل:

تتعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية نظرا لما يقدمه هذا التحليل من اجابات على التساؤلات المختلفة لهذه الأطراف حيث الاختلاف من طرف لآخر كل حسب أهدافه من عملية التحليل، ويمكن أن نذكر أهم هذه الأطراف وهي: الإدارة، المستثمرون الماليون، الدائنون، البنوك...

كما يمكننا تقسيم هذه الأطراف لقسمين: أطراف من داخل المؤسسة نفسها وأطراف من خارجها، ولعل الأطراف الداخلة الأكثر استفادة من التحليل المالي ليتوفر لهذه الأطراف الخارجية التي غالبا مايكون اعتمادها الأساسي على القوائم المالية المنشورة فقط.

- الأطراف الداخلية:

- **الإدارة:** الإدارة بمختلف مستوياتها ابتداء من مجلس الإدارة ومرورا بالمدير العام ومدراء الدوائر وانتهاء بالمستويات الدنيا منها تهتم بالتحليل المالي، كل حسب مهامه ومسؤولياته إلا أنها بشكل عام تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف التالية:

[1] مؤيد راضي خنفر، المرجع السابق، ص71-73.

- تقييم الأداء لمختلف الإدارات والمستويات والحكم على كفاءتها في استغلال الموارد المالية المتاحة وبالتالي أحكام نظام الرقابة الداخلية.
- مدى النجاح الذي أنجز في تحقيق الأهداف المرجوة في المؤسسة.
- التعرف على الوضع المالي والقدرة الكسبية للمشروع وإلى أي حد استطاعت المحافظة على سيولة المشروع.

- الموظفون والعمال: تهتم هذه الفئة بتحليل القوائم المالية حتى تطمئن على استقرارها الوظيفي والمرتبط باستمرارية المشروع، لاتهتم بالتعرف على إرباح المشروع التي تؤثر بشكل أو بآخر على أجور العاملين أو مكافآتهم بل وعلى الخدمات الاجتماعية المقدمة لهم.

- **الأطراف الخارجية:** وهي كثيرة ومتعددة وأهدافها من التحليل مختلفة ويمكننا التحدث عن اهم هذه الأطراف وهي: المستثمرون الماليون والمرتقبون ، الدائنون والمقرضون، بيوت الخبرة المالية...

- **المستثمرون الماليون والمرتقبون:** وهم أصحاب الأسهم في شركات المساهمة (الملاك) أو من ينوون استثمار أموالهم في أسهم هذه الشركات حيث يسعى هؤلاء والى تحليل القوائم المالية للمشروع للتعرف على الأرباح المتحققة من خلال فترة أو فترات مالية معينة لاسعون الى التنبؤ بالأرباح المتوقع تحقيقها في المستقبل بالإضافة إلى اهتمامهم باحتساب العائد على أسهم المشروع ويدرسون من خلال هذا التحليل سياسات توزيع الأرباح وثباتها وقدرة المشروع على توفير السيولة النقدية اللازمة لدفع حصص إرباحهم.

- **الموردون والمقرضون:** فهم من يقدمون للمؤسسات الخدمات أو البضائع بالأجل وفي أغلب الأحيان يطلب هؤلاء من المؤسسات تسديد ديونهم في فترة لاتتعدى السنة المالية الواحدة، لذا فهم يهتمون أكثر مايهتمون بدراسة الوضع المالي للزبون ويركزون على دراسة سيولته النقدية

- وقدرته على تسديد المستحقات في المدى القصير كما يهتم هؤلاء بهيكل الأصول المتداولة وبنسبة الأصول السريعة من إجمالي هذه الأصول، أما المقرضون فقد يكونون مؤسسات أو أفراد كحملة السندات فانهم عندما يقدون القروض الطويلة الأجل فانهم يركزون بالدرجة الاولى على القدرة الكسبية للمشروع التي تمكنهم من تسديد الفائدة والسندات كما يهتم أصحاب الديون الطويلة الاجل بالوضع المالي للمقترضين والمصادر الرئيسية للأموال واستخداماتها حتى يطمئنوا على قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماتهم على المدى الطويل.[1]

[1] مؤيد راضي خنفر، المرجع السابق، ص 74-75.

- **أطراف خارجية أخرى:** هناك العديد من الأطراف الخارجية الأخرى المستفيدة من تحليل القوائم المالية مثل بيوت الخبرة المالية والغرفة التجارية والصناعية، وأسواق المال وأجهزة الحكومة والدولة...

أما بيوت الخبرة المالية فهي مؤسسات تقوم بتحليل الأهداف الخاصة بها أو بتكليف من أحد الأطراف أصحاب الصلة مقابل أجر معين، وتقوم من خلال التحليل بالإجابة على استفساراتهم وتساؤلاتهم أما الغرفة التجارية والصناعية إنها تقوم بجمع البيانات عن الشركات المنطوية فيها بهدف استخراج النسب والمؤشرات المالية لكل قطاع منها تمهيدا لنشرها حتى يستفيد منها المستخدمون وأصحاب الصلة للحكم على أداء المؤسسات وهذا مات قوم به أسواق المال أو الهيئات المسؤولة عنها من خلال إصدارها للكتب أو الدليل السنوي، أما الأجهزة الحكومية فإنها تهتم بالتحليل المالي لما يقدمه من خدمات مهمة في إطار التخطيط الشامل وإعداد الموازنات والحسابات القومية بالاضافى الى التأكد من أداء المؤسسات وربحيتها وما يترتب عليها تجاه الدولة من ضرائب. [1]

4- مستويات تحليل القوائم المالية[1]: يقوم المحلل المالي بإجراء تحليله في ظل مستويات ثلاثة هي:

- **على مستوى المشروع:** حيث يقوم المحلل بجمع كل المعلومات اللازمة والمتعلقة بالمشروع نفسه، فقط يدرس ربحيته وسيولته وهيكل التمويل فيه بالإضافة إلى كفاءته ونشاطه، ويتم انجاز ذلك بأشكال مختلفة فإما أن يكون بإجراء التحليل المقارن بين السنوات العدة أو أن تستخرج مجموعة من النسب المالية والمؤشرات التي تفي بغرض التحليل ويعتبر هذا التحليل قاصرا لأنه يفصل المشروع عن محيطه والعوامل المؤثرة فيه، وبالتالي تختفي ايجابيات إجراء المقارنات والتعرف على نقاط القوة والضعف في المشروع.

- **على مستوى القطاع:** وهو التحليل الذي يقوم المحلل باجراه على المشروع أخذا بالاعتبار القطاع الذي ينتمي إليه فيتم تحليل القوائم المالية للمشروع ومقارنتها بالقوائم المالية للمشاريع الأخرى في نفس القطاع تماثله في الحجم وفي النشاط، وإن يتم مقارنة نتائج تحليل القوائم المالية للمشروع للمعيار الصناعي الخاص بالقطاع وبالتالي الحكم على أداء المشروع والتعرف على نقاط ضعفه وقوته وقد ظهرت أهمية هذا النوع من التحليل بظهور العديد من الشركات المتنافسة وحاجة المستثمرين للمفاضلة بينها لاستثمار أموالهم في أسهمها.

- **على المستوى العام:** وهو التحليل الأشمل الذي يقوم بدراسة المشروع وظروفه الاقتصادية بل وظروف القطاع الذي يعمل فيه المشروع وظهرت أهمية هذا النوع من التحليل بعد دخول شركات متعددة

[1] مؤيد راضي خنفر، المرجع السابق، ص 74-76.

الجنسيات للعمل في مختلف وتجدد حركة التجارة العالمية وما ينتج عن ذلك من تأثر الدولة عامة من بالمنافسة الخارجية وبعض السياسات الدولية...

المطلب الثالث: حدود القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

تعد القوائم المالية من الوسائل الهامة للاتصال بين الإدارة والإطراف الخارجية المهتمة بالمؤسسة إلا أن هذه القوائم عرفته ببعض القيود التي تحد من فائدتها إذا لم يأخذها قارئ القوائم المالية في حسابه عند تفسير وتحليل المعلومات الواردة بها ومن أهم القيود مايلي:

1- اقتراض ثبات القوى الشرائية لوحدة النقد: يتم إعداد القوائم المالية وفقا لاقتراض هام وهو ثبات القوى الشرائية لوحدة النقد، ورغم تأكد القوائم المالية من أن وحدة النقد تتغير في حقيقة الأمر بمرور الوقت بسبب تغيرات الأسعار إلا أن الأبحاث والتجارب التي أجريت لمحاولة قياس أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية لم تحل حتى الآن، اي قبول اي طريقة لتعديل القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وربما كان أفضل وصف لهذا الافتراض هو انه ليس ثبات القوى الشرائية لوحدة النقد وان الاعتراف بتغير القوى الشرائية لوحدة النقد، إلا أن هذا التغير غير كاف لإحداث مادي على القوائم المالية

2- التسجيل التاريخي: تعد القوائم المالية وفقا للأساس التاريخي للأحداث والعمليات التي تحدث خلال الفترة وغالبا مايتم استخدامها لتوقع المستقبل ويمثل التسجيل التاريخي حدودا على قيمتها في ذلك الخصوص.

3- الحكم والتقدير الشخصي : للتوصل إلى الدقة الكاملة في استخراج نتيجة اي مشروع من ربح أو خسارة فإن الأمر يتطلب الانتظار حتى نهاية المشروع ولأن هذا الأمر غير عملي تقوم المحاسبة على افتراض إمكانية تقسيم حياة المشروع إلى فترات مالية عادة مات كون منه وعلى الرغم من الدقة الظاهرة في القوائم المالية عن إي فترة مالية إلا أنها بطبيعة الحال مؤقتة وغير نهائية وتتطلب المزيد من الحكم والتقدير.

4- قدرة الإدارة في التأثير على مستوى ومضمون القوائم المالية : وتملك الإدارة قدرة التأثير على مضمون القوائم المالية في حدود معينة وذلك باستخدام أنشطة نهاية الفترات ويمكن من خلال عقد بعض الصفقات أو مزاولة أنشطة معينة قبل نهاية الفترة التي يتم إنهاء القواعد المالية عندما يحدث تأثير على

بعض العناصر والبنود الواردة في القوائم المالية والتي تلقى اهتماما خاصا لكل من الدائنين والمستثمرين.[1]

5- البنود التي لاتسجل محاسبيا: [2]لايمكن للنظام المحاسبي أن يسجل جميع مظاهر نشاط المؤسسة والتي يمكن ان تمثل عوامل هامة لنجاح المشروع وتعد الموارد البشرية واحدة من تلك العوامل الهامة لنجاح المشروع وتمثل الإدارة والعمالة في بعض الأحيان أهم أصول المؤسسة ورغم ذلك فإن هذا البند لايظهر في ميزانية المؤسسة حيث تتحدد القوائم المالية بتلك العناصر التي يمكن قياسها بموضوعية مناسبة تتطلبها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لذلك يجب أن ينظر للقوائم المالية في هذا الإطار وباعتبار أنها تمثل جزء وليس كل العوامل المؤثرة على نشاط المشروع .

6- مرونة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية: يواجه كل محاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية ويختار من بنها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الأوضاع والظروف الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة وتؤدي عميلة الاختيار بين هذه المبادئ إلى آثار مختلفة على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية والمعلومات والقرارات التي تتخذ من معرفة الأطراف المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية وبمعنى أخر فإنها تؤدي إلى إعادة توزيع الثروة والمخاطر بين الأطراف المختلفة المرتبطة بالمشروع وللدلالة على ذلك فإنه قد أمكن في بعض الحالات الافتراضية والواقع بين تحويل خسائر المؤسسة إلى أرباح أو العكس وذلك عن طريق تغيير بعض الطرق المحاسبية أو إتباع طرق بديلة ويمكن القول أن المرونة المتاحة للإدارة في الاختيار بين البدائل القياس والتقييم المحاسبي يجعلها تتحكم في رقم الربح إلى حد كبير في أهدافها والخصائص التي تتمتع بها إلا أنه يحد من قدرة القدر في التلاعب بالارقام المحاسبية ومدى وجود معايير محاسبية ودرجة الالتزام بها ومدى كفاءة الأسواق المالية ومستوى الكفاءة، الوعي المتوافر لدى المستثمرين.

المبحث الثالث: القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: القوائم المالية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني

[1] طارق عبد العالي حماد، التقارير المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2006، ص67-68

[2] طارق عبد العالي حماد، المرجع السابق ، ص69

تختلف القوائم المالية من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية وقانونية وسياسية وعوامل أخرى خاصة بالبيئة التي أعدت فيها هذه التقارير وأيضا تتأثر القوائم المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

1- الميزانية: تمثل الحالة المالية للمؤسسة في تاريخ محدد لأنها تحتوي على ملخص نشاط المؤسسة من الأصول والخصوم.

- **تعريف:** هي الجدول المرتب والمقوم لعناصر الموجودات والمطالب في تاريخ معين وعند انطلاق المؤسسة في نشاطها تسمى ميزانية افتتاحية وفي نهاية الدورة تسمى الميزانية الختامية[1]

وتعرف الأصول والخصوم كالتالي:

- **الاصول:** هي استعمال للموارد وهي كل شيئ له قيمة ويعتبر من ممتلكات المؤسسة من الموارد وتضم كل من الحسابات، الاستثمارات، والمخزونان والحقوق.
- **الخصوم:** وهي الموارد التي وضعها المستثمر أو الشركاء تحت تصرف المؤسسة وتتكون من الأموال الخاصة وحساب الديون[2]

- **الشكل رقم** 1: الميزانية:

الرقم	اسم الحساب	المبالغ	رقم	اسم الحساب	المبالغ
2	الاستثمارات	XXX	1	الأموال الخاصة	XXX
3	المخزونان	XXX	5	الديون	XXX
4	الحقوق	XXX			
	المجموع	XXX		المجموع	XXX

المصدر: من إعداد الطلبة

2- جدول حساب النتائج: إن جدول حسابات النتائج وثيقة تظهر النشاطات التجارية لمختلف مستويات النتائج ويمكن إعطاء تعريف لجدول حساب النتائج:

[1] سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2002، ص66

[2] بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامةن ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص19

- تعريفك يعتبر جدول حسابات النتائج ملخص النواتج والتكاليف للدورات دون الأخذ بعين الاعتبار لتاريخ قبضها أو تبديدها والفرق بينهما يظهر ربح أو خسارة.

- **الشكل رقم** 02: جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات بضاعة		XXX
60	بضاعة مستهلكة	XXX	
80	الهامش الاجمالي		XXX
80	الهامش الاجمالي		XXX
71	انتاج مباع		XXX
72	انتاج مخزون		XXX
73	انتاج المؤسسة لذاتها		XXX
74	أداء الخدمات		XXX
75	تحويل تكاليف الانتاج		XXX
61	مواد ولوازم مستهلكة	XXX	
62	اداء خدمات	XXX	
81	القيمة المضافة		XXX
81	القيمة المضافة		XXX
77	نواتج متنوعة		XXX
78	تحويل تكاليف الاستغلال		XXX
63	مصاريف المستخدمين	XXX	

64	ضرائب ورسوم	XXX	
65	مصاريف مالية	XXX	
66	مصاريف متنوعة	XXX	
68	مخصصات الامتلاك والمئونات	XXX	
83	نتيجة الاستغلال		XXX
79	نواتج خارج الاستغلال		XXX
69	تكاليف خارج الاستغلال	XXX	
84	نتيجة خارج الاستغلال		XXX
83	نتيجة الاستغلال		XXX
84	نتيجة خارج الاستغلال		XXX
880	النتيجة الاجمالية		XXX
889	ضرائب على الارباح	XXX	
88	نتيجة الدورة الصافية		Xxxx

المرجع:من أعداد الطلبة

3- الجداول الملحقة: الجداول الملحقة هي التي تكمل الجداول السابقة التي تقدم المعلومات الضرورية، و هذه الجداول هي: [1]جدول حركة الأموال

- جدول الاستثمارات.
- جدول الإهتلاكات
- جدول المؤونات.
- جدول حسابات الدائنة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، المادة 19 من الأمر 35-75 المؤرخة في 1975/04/29 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني

- جدول الأموال الخاصة.
- جدول الديون
- جدول المخزونان
- جدول إستهلاك المواد و اللوازم
- جدول مصاريف التسيير
- جدول المبيعات و أداء الخدمات
- جدول النتائج الأخرى
- جدول التنازل عن الاستثمارات
- جدول الالتزامات القبول و المقدمة
- جدول المعلومات المتنوعة

المطلب الثاني: القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثاق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية و تشمل:

من خلال النظام المحاسبي المالي للمؤسسات فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية، تضم عناصر القوائم المالية التالية:

- الميزانية
- حسابات النتائج
- جدول تغيرات الأموال الخاصة
- جداول ملحقة و إيضاحات
- جدول تدفقات الخزينة

يتم إعداد القوائم المالية تحت إشراف مدراء المؤسسات، و يجب أن يتم توقيع المقر الاجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية، تاريخ إقفال القوائم المالية، العملة المستعملة في قياس القوائم المالية.

يتم عرض القوائم المالية بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة، بحيث يتم تقديم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة بعمودين واحد بأرصدة الدورة السابقة و الثانية يخص معطيات الدورة الحالية [1]الميزانية: تتضمن العناصر لتقييم الوضعية المالية للمؤسسة تقدم الميزانية الموجودات و التزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية و الأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، و ينبغي أن تحتوي الميزانية على الأقل على العناصر التالية:

- الأصول: تضم الأصول العناصر التالية:

-**الأصول الغير المتداولة:** القيم الثابتة المعنوية، شهرة المحل، قيم معنوية أخرى، القيم الثابتة المادية تضم الأراضي، المباني، قيم ثابتة أخرى، قيم للتنازل، القيم الثابتة الجارية

الأصول المالية تضم سندات معاد تقييمها، سندات مساهمة ثابتة، مساهمات و حقوق مماثلة، قروض و أصول مالية غير متداولة، أصول ضريبية مؤجلة.

-الاصول المتداولة أو الجارية:

المخزونات و الحسابات الجارية، الزبائن و مدينون آخرون، حسابات الخزينة الموجبة و ما يعادلها.

- **الخصوم:** تضم الخصوم الأصول التالية:

- الأموال الخاصة: رأس المال المطلوب، رأس مال غير مطلوب، الاحتياطات، فرق إعادة التقدير الأموال الخاصة، محول من جديد، نتيجة الدورة

- **الخصوم الغير متداولة:** قروض و ديون مالية، التزام ضريبي مؤجل، حقوق أخرى غير متداولة، مؤونات و إيرادات مقدمة و الخصوم المماثلة

- **الخصوم المتداولة:** الموردين و الحسابات الملحقة، الضرائب، ديون أو دائنون آخرون، حسابات الخزينة (السالبة)، و ما يعادلها.

الأصول	N	الخصوم	N

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات)، التحليل المالي الحديث، الجزء الأول، ص78

الأصول الغير الجارية		الأموال الخاصة	
مجموع الأصول الغير جارية		المجموع	
الأصول الجارية		الخصوم الغير جارية	
		مجموع خصوم غير جارية	
		الخصوم الجارية	
مجموع الأصول الجارية		مجموع الخصوم الجارية	
المجوع العام للأصول		المجموع العام للخصوم	

المصدر: من إعداد الطلبة

2- حسابات النتائج: [1]حساب النتيجة هو قائمة لتلخيص الأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، وتبين النتيجة الصافية مميزا بين الربح أو الخسارة

والمعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي كالآتي:

+ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال.

+ نواتج النشاطات العادية.

+ النواتج والأعباء المالية.

+ أعباء المستخدمين.

+ الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة.

+ مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية.

+ نتيجة النشاطات العادية.

[1] projet de system comptabel financier, op, cit, p38

+ عناصر غير عادية (نواتج وأعباء).

+ النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع.

+ النتيجة الصافية كل سهم من أسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة في حالة حساب النتيجة المجمعة.

+ حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ.

+ حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

+ حسب النتيجة للبنوك والهيئات المالية المماثلة، يضم النواتج والأعباء حسب طبيعتها ويبين مبالغ أهم أنواع النواتج والأعباء.

3- جدول تدفقات الخزينة: يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية ويتضمن مايلي:

- الانشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال) تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليست لها علاقة بنشاط التمويل والاستثمار.

- الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار): تتضمن المبالغ المدفوعة من اجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك تحصيل الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.

- الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل): وتشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس المال، سواء بالنقصان أو بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوعة وحركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية.[1]

يمكن عرض وتقديم جدول تدفقات الخزينة إما بالطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة[2].

- الطريقة غير المباشرة: هي الطريقة التشغيلية التي تعتمد على جدول حساب النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- الطريقة المباشرة: تكييف مباشر كتدفق نقدي.

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص80.

[2] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2008/2007، ص184.

4- **جدول تغيرات الأموال الخاصة:** [1]يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة راس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول:

- النتيجة الماضية.
- حركة راس المال (زيادة، نقصان، استرجاع) .
- مكافآت رأس المال (توزيع حصص).
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.
- تغيرات في الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال.

5- جداول ملحقة وايضاحات: يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعطي معلومات أضافية ضرورية للفهم، والإفصاح لمبدأ الإفصاح الشامل، ويعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم... وكل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية (لأن المعلومات التفضيلية) لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة.

كل قائمة من القوائم المالية تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء التحليل عن مبالغ الدورة.

المطلب الثالث: القوائم المالية مابين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

للقيام بعملية الانتقال من القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني إلى القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد المطابق للمعايير الدولية سنتطرق إلى أهم الاختلافات فيما يخص شكل ومحتوى القوائم المالية:

1- الميزانية:

- حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي وهو جدول لايسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة وحسب المعيار IAS1 فإنه يشير إلى نموذج العمل، غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة المقارنة.
- في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول على درجة السيولة في الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام المالي فيتم التصنيف حسب الجاري وغير الجاري، فالأصول غير

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص81.

الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها آو بيعها في اثني عشر شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغير الجارية هي الخصوم التي يتم إطفاءها في اجل يتجاوز 12 شهران أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال.

- حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام المالي ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية، ونفس الشيء بالنسبة للخصوم.

- المخطط المحاسبي الوطني المالي يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب إن تظهر فيه، بينما النظام المالي يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها للمعلومات، وهناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام المالي يتم إضافة بعض العناصر المهمة في قوائم مالية مثل الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وجدف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية الحالية .

- في المخطط المحاسبي الوطني تقييم الأصول: هو تقييم اقتصادي وتقديري، إما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فيعتمد على تقييم الأصول حسب التكلفة التاريخية والجدول التالي يوضح اختصار كيفية الانتقال.

المخطط المحاسبي الوطني 1975	النظام المحاسبي المالي الجديد
تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من خمس اصناف: 1- الاموال الخاصة. 2- الاستثمارات 3- المخزونات 4- الحقوق 5- الديون وتعتمد الميزانية حسب المخطط	تتكون الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي من خمس مجموعات في الاصول نجد: 1- الاصول غير الجارية 2- الأصول الجارية في الخصوم نجد: 1- الاموال الخاصة 2- الخصوم غير الجارية 3- الخصوم الجارية تعتمد الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي على المعيار

المحاسبي الوطني على معيار درجة السيولة المتزايدة (تصاعدية) في ترتيب الاصول ومعيار درجة الاستحقاق المتزايد في ترتيب الخصوم، لكن هذا غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة	الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتمي الى احد الدورات المالية - دورة الاستثمار ← أصول غير جارية - دورة الاستغلال ← أصول جارية، خصوم جارية. - دورة التمويل ← الأموال الخاصة، خصوم غير جارية.

المصدر: حواس صالح، مرجع سابق، ص215

2- حساب النتيجة: [1]تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين:المنظور التقليدي: حسب الطبيعة (كما هي عليه في PCN مع اختلاف مستويات المعالجة، اما المنظور حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء، وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباري ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم PCN .

- من حيث الشكل فجدول حساب النتيجة حسب النظام المالي الجديد هو أكثر من ماهر عليه في النظام الحالي: حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، والفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الامتلاك وقبل السياسة المالية ويطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، ولم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الامتلاك كما هو معمول به في النظام القديم.
- حسب النظام المالي الجديد فإن الشكل (شكل جدول حسابات النتيجة) يقدم معطيات عن الدورة السابقة.
- يفرق جدول حسابات النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصدة الوسيطة والعزوفة عالميا بالإضافة إلى النتيجة التي تظهر في جدول حسابات النتيجة، وتعتبر مؤشرا لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية وتكاليف استثنائية والجدول التالي يوضح باختصار كيفية الانتقال:

[1] حواس صلاح، مرجع سابق، ص213

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني 1975
تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (جدول حسابات النتيجة حسب الطبيعة) وتصنف حسب وظيفتها (جدول حسابات النتيجة حسب الوظيفة) والنتائج لاتمر على صنف محاسبي خاص بها كما في مخطط محاسبي وطني بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج تمنح للمؤسسة نتيجة عامة وأخرى تحليلية . بعض النفقات والإيرادات والخسائر لاتمر على صنف النفقات وصنف لاايرادات بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كالزيادات أو النقصان ونتيجة الدورة تظهر في الحساب 12	تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج حسب طبيعتها فقط مع تسجيل نتائج في الصنف الثامن نتيجة الاستغلال في الحساب 83 نتيجة خارج الاستغلال في الحساب 84 النتيجة الإجمالية (قبل صافي) فتسجل في الحساب 88 إيرادات ونفقات خارج الاستغلال (حساب 79، حساب 69) وتكون عنصر من عناصر النتائج وتؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة

عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال وتضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج. تحسب الضريبة على الإرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.	

المصدر: حواس صلاح، مرجع سابق، ص 216

1- **كشف الملاحق:** إن مستوى التفصيل له أهمية كبيرة للنظام المالي على عكس مايلزم المخطط المحاسبي الوطني والذي يعتمد على 15 جدول توضيحي يعطي تحليل مفصل للحسابات الفرعية للميزانية وجدول حسابات النتائج.

الخـــــــــــلاصة

القوائم المالية هي نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة، باعتبار وظيفتها الرئيسية هي التزويد بمعلومات للمستثمرين والمقترضين الحاليين والمحتملين وأصحاب العلاقة الآخرين من أجل ترشيد عمليات اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم، إذ أنه وليتصور مثلا أن يوافق بنك معين على إقراض شركة مبلغا معينا من المال دون الإطلاع على قوائمها المالية ودراستها دراسة مستفيضة لتحديد المخاطر التي تكتنف قرار الائتمان من خلال الوقوف على الملاءة المالية وإمكانية التعامل الائتماني مع المؤسسة.

تمهيد :

من أجل تغطية جوانب الموضوع المدروس و محاولة الإجابة عن التساؤل الرئيسي المطروح و كذا مجموعة الأسئلة الفرعية ارتأينا تقديم دراسة تطبيقية تتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الكهرباء و الغاز –سونلغاز– و سيتم عرض هذه الدراسة من خلال ثلاثة مباحث أساسية كالتالي :

- **المبحث الأول : المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز–سونلغاز –.**
- **المبحث الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز.**
- **المبحث الثالث : القوائم المالية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (الميزانية ، قائمة الدخل) .**

- المبحث الأول : المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغا ز–سونلغاز–

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز

تعتبر الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز و التي تعرف باختصار بسونلغاز (sonal gaz) المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية و الغاز في الجزائر و تتمثل مهامها الرئيسية في إنتاج ، نقل و توزيع الكهرباء و الغاز إضافة إلى ذلك يسمح قانونها الأساسي الجديد بالتدخل في القطاعات الأخرى ذات الأهمية النسبية للمؤسسة و ميدان توزيع الكهرباء و الغاز إلى الخارج. و منذ أن صدر القانون رقم 2–1 المؤرخ في فيفري 2002 المتعلق بالكهرباء و توزيع الغاز عن طريق القنوات ، قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد اذ أصبحت اليوم مجمعا يتكون من 33 شركة فرعية و تشغل حوالي 600.00 موظف و 6 شركات بالمساهمة الفرعية.

فقد لعبت سونلغاز على الدوام دورا بارزا في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و مساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية التي ترقى إلى مستوى برامج التنمية الهامة في مجال الإنارة الريفية و التوزيع العمومي للغاز و مساهمتها كذلك في رفع التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97% و نسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 43 % .

إن سونلغاز العازمة على فعل المزيد و بشكل أفضل قد جندت على الدوام طاقة هامة من أجل تطوير و تعزيز المنشآت الكهربائية و الغازية و بالنسبة إلى الفترة من 2005، 2010 فقد وضع برنامج استثماري استثنائي موضع التنفيذ بغية رفع قدرتها الإنتاجية الخاصة بالكهرباء و تكثيف شبكتها الناقلة للكهرباء و الغاز و العمل على تحسين و تحديث خدماتها الموجهة إلى زبائنها كذلك.

و طموح سونلغاز هو أن تعد مؤسسة تنافسية تقوى على مواجهة منافسيها و أن تكون من المتعاملين التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

المطلب الثاني : العرض التاريخي لمجمع سونلغاز.

مرت مؤسسة الجزائرية للكهرباء و الغاز في تطورها بعدة مراحل تتلخص فيما يلي :

1/- مرحلة إنشاء الشركة العمومية كهرباء و غاز الجزائر:

تم في سنة 1947 إنشاء الشركة العمومية –كهرباء و غاز الجزائر المعروفة اختصارا بالرمز EGA لتحتكر نشاط الإمداد الطاقة الكهربائية و الغازية في الجزائر.

2/- مرحلة إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز:

بعد الاستقلال تكلفت الدولة الجزائرية المستقلة بالمؤسسة العمومية لكهرباء و غاز الجزائر إلى حين صدور رقم 69-59 المؤرخ في 26 جويلية 1969 و الخاص بتسيير الكهرباء و الغاز في الجزائر حيث تم تمويل المؤسسة العمومية لكهرباء و غاز الجزائر إلى الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز –سونلغاز-

3/- إعادة هيكلة الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز:

في سنة 1983 تمت إعادة هيكلة الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز سونلغاز أين زودت بـــ خمسة (05) شركات فرعية للأشغال المختصة و هي :

-كهريف : الإنارة و إيصال الكهرباء.

-كهركيب : للتركيب و المنشآت الكهربائية.

-قناغاز: انجاز شبكات نقل الغاز.

-ايتركيب : للتركيب الصناعي.

-إنارقا : مؤسسة انجاز المنشآت الأساسية.

AMC : لصنع العدادات و أجهزة القياس و المراقبة.

4/-تنظيم المجمع : يتكون مجمع سونلغاز من الشركة الأم و شركات مساهمة فيها و هي مزودة بأجهزة اجتماعية منصوص عليها في القانون رقم 02-01 المؤرخ في 2002و هي :

-الجمعية العامة – مجلس الادارة –الرئيس المدير العام رئاسة سونلغاز .

-المديرية العامة و المديريات التنفيذية للشركة الأم.

5/-تغيير الشكل القانوني للمؤسسة العمومية للكهرباء و الغاز:

في سنة 2002 تم تمويل المؤسسة العمومية للكهرباء و الغاز إلى شركة ذات أسهم دون إنشاء شخصية معنوية جديدة لها و تقوم بواسطة فروعها بنشاطات نقل و توزيع الغاز ، يقدر رأس مالها بمئة و خمسين مليار دينار جزائري (150.000.000.000) موزعة على مائة و خمسين الف سهم (150000) و في سنة 2004 أصبحت سونلغاز شركة قابضة أو ما يعرف بالهولدينغ أي قسمت إلى فروع تضمن سيرورة نشاطها و هي :

- سونلغاز انتاج الكهرباء (spo)
- مسير شبكة نقل الغاز (GRTG)
- مسير شبكة نقل الكهرباء (GRTG)

و في سنة 2006 تم إعادة هيكلة وظيفة التوزيع أين أوكلت إلى 04 فروع تتمركز على مستوى الجزائر الوسط، الغرب ، الشرق و هي :

-سونلغاز توزيع الجزائر (SDA) : و هي شركة مساهمة متفرعة عن المجمع منذ 2006 برأسمال قدره تسعة ملايير دينار جزائري (9000.000.000) و تغطي نواحي العاصمة ن بومرداس ، تيبازة و تتمثل مهمة الشركة في الاستغلال و التسويق و التطوير و الصيانة لشبكة الكهرباء و الغاز.

-سونلغاز توزيع الوسط (SDC) أنشأت هذه الشركة في جانفي 2006 براسمال قدره 15 ملتيار دينار جزائري و تغطي مناطق البويرة ، المسيلة ، الجلفة ، الاغواط ، بسكرة ، إليزي ، ورقلة ، و في سنة 2006 تم إعادة هيكلة وظيفة التوزيع أصبحت تشمل كذلك تيزي وزو ، غرداية ،تمنراست ،حيث تتولى تسيير 1200958 زبونا في مجال الكهرباء و 389410 زبونا في مجال الغاز.

❖ **سونلغاز توزيع الغرب : (SDO)**

هي شركة مساهمة و فرع في مجموعة سونلغاز من1 ديسمبر 2006 برأسمال قدره 25 مليار دينار جزائري (25.000.000.000) و تغطي هده الشركة عمليا كافة مناطق الغرب الجزائري .

❖ **سونلغاز توزيع الشرق : (SDE)**

هي شركة مساهمة و فرع في مجمع سونلغاز منذ جانفي 2006 برأسمال قدره 24 مليار دينار جزائري (24.000.000.000) يقع مقرها بقسنطينة و تغطي هذه الشركة عمليا كافة أنحاء الشرق الجزائري و تضم الولايات التالية : قسنطينة ، ميلة ، سطيف ، جيجل ، سكيكدة ،بجاية ، خنشلة ، باتنة، أم البواقي ، تبسة ، قالمة ، عنابة ، سوق أهراس ، مسيلة ، برج بوعريريج ، الطارف . و لقد إرتأينا أن تكون مديرية ميلة مجال لدراستنا التطبيقية .

المطلب الثالث : نبذة تاريخية حول مديرية التوزيع – ميلة –

تم فتح شعبة الكهرباء و الغاز بولاية ميلة سنة 1987 تقتصر فقط على متابعة أشغال الكهرباء و الغاز و التدخل من أجل إصلاح الأعطاب الناتجة أنذاك .

و في جانفي 1992 تم فتح مركز ميلة و كانت له الاستقلالية التامة في إدارة شؤون الولاية فيما يخص التزود بالطاقة الكهربائية و الغازية .

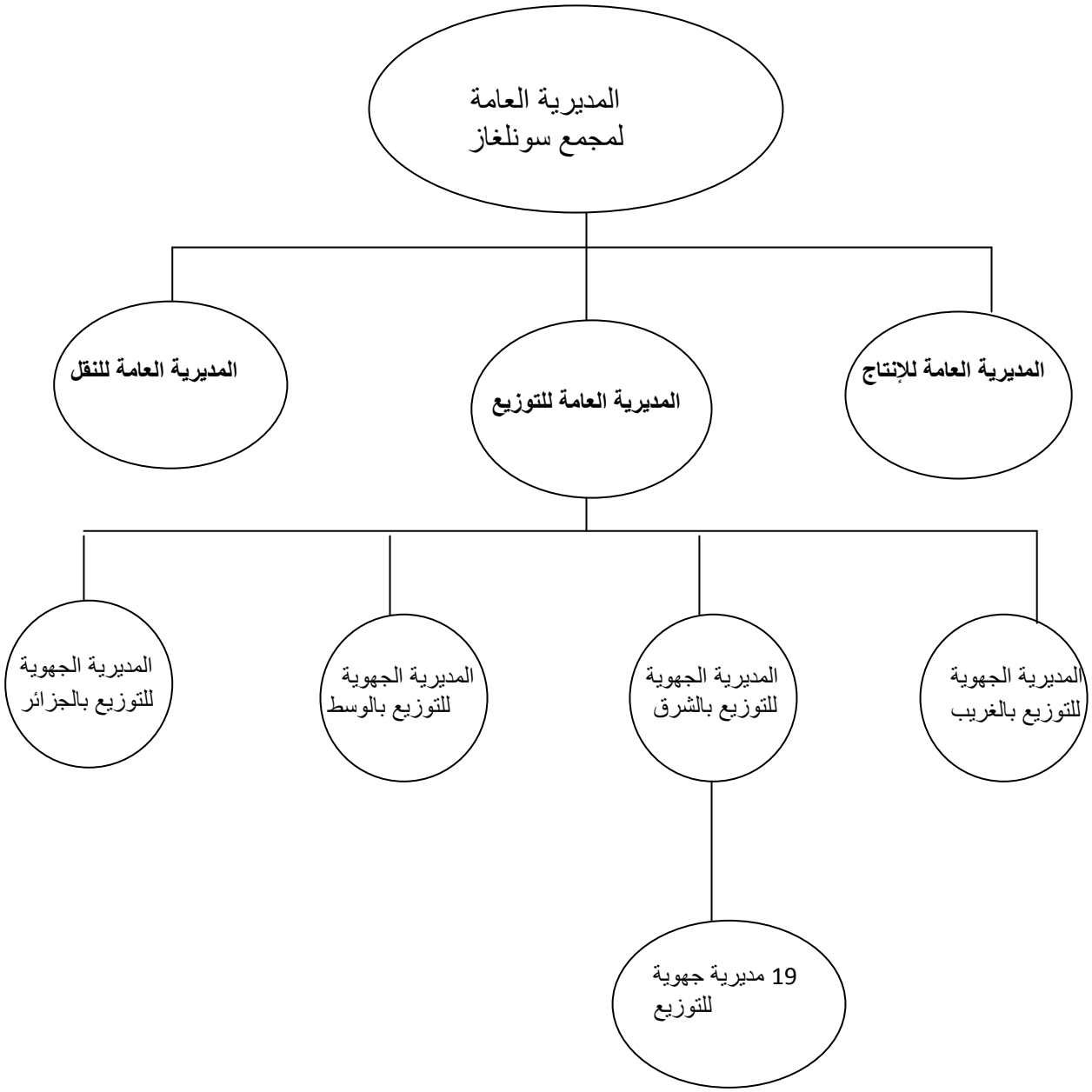
و بموجب التحولات التي طرأت على مجموعة سونلغاز سنة 2005 قام مجلس إدارة المجموعة بإعادة تسمية مراكز التوزيع إلى مديريات جهوية

و في سنة 2009 و بموجب توصيات مجلس الإدارة المنعقد بتاريخ 2009/03/12 تم تحويل مرة أخرى تسمية المديريات الجهوية إلى مديرية التوزيع .

تقع مديرية التوزيع لولاية ميلة في وسط عمراني على مشارف طريق جيش التحرير الوطني و على مقربة من المؤسسات التالية :

- من الجهة الشمالية ديوان الترقية و التسيير العقاري
- من الجهة الجنوبية مستشفى الإخوة مغلاوي
- من الجهة الغربية مدرسة الشرطة
- من الشرقية ثانوية ديدوش مراد .

المبحث الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز



الهيكل التنظيمي لمجمع لمجمع – سونلغاز–

المطلب الأول : الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع –ميلة–

1–السكرتارية : و تعمل على تسجيل و تنظيم المراسلات الواردة و الصادرة ، كما تعتبر أمانة المديرية العامة فيما يخص التبليغ ، الامضاء ، التاشيرة .

2– مكتب المنازعات : يعتبر الناطق القانوني باسم الشركة و يعمل على تمثيل الشركة في المنازعات القانونية كما يعمل على التكفل بالدفاع عن مصالح الشركة و حل كل مشاكلها .

3– مكتب الأمن الداخلي: يعمل على ضمان الأمن الداخلي للعمال و الموظفين داخل الشركة و السهر على أمن الشركة في حد ذاتها و تندرج تحت هذه الفئات ثلاثة ما يلي :

***قسم تسيير نظام المعلومات :** من مهامه :

–تسيير مختلف قواعد المعطيات و الشبكات المحلية.

–مساعدة مختلف المصالح و الأقسام بالمعلومات الضروورية في مجال الاعلام الآلي.

*** قسم دراسة و تنفيذ الأشغال :** ينحدر من هذا القسم ما يلي :

–مصلحة أشغال الكهرباء : دراسة و متابعة الأشغال

–مصلحة اشغال الغاز : دراسة و متابعة الاشغال الخاصة بالتموين بالغاز.

–شعبة التسيير و الاستثمار بدورها تنقسم إلى فرعين هما :

- **فرع الصفقات :**

–برمجة الأشغال المتعلقة بالتموين بالطاقة الكهربائية و الغازية للزبائن .

–طلب الرخص القانونية من ادارة الجماعات المحلية (البلدية و الولائية)

–اعداد الطلبيات.

- **فرع القروض و أوامر الدفع :**

استقبال الفواتير بالاشغال المنجزة من طرف المقاولين و العمل على معالجتها و ارسالها إلى قسم المالية و المحاسبة من أجل التنفيذ و التجسيد.

*** قسم العلاقات التجارية :** يعتبر همزة وصل بين الشركة و الزبون و ينقسم هذا القسم إلى مصبحتين.

- **-مصلحة الزبائن :** تعتبر من أهم المصالح على المستوى القسم حيث تعمل على تلقي شكاوي الزبائن و طلباتهم و دراستها بالتنسيق مع باقي أقسام المديرية و الوكالات التجارية التابعة للقسم ، و تضم هذه المصلحة ثلاثة أنواع :

✓ **فوج فوترة الادارات (FSM):** يقوم هذا الفوج بتسيير زبائن الطابع الإداري و من مهامه ما يلي – إرسال الفواتير إلى المستهلك.

– الأمر بقطع التموين بالطاقة الكهربائية في حالة عدم تسديد الفاتورة في الآجال المحددة.

– الأمر بإرجاع التموين في حالة تسديد الزبون للديون.

✓ **فوج الخزينة :** يقوم هذا الفوج بمتابعة كل التحركات المالية و من مهامه ما يلي ك

-استعمال ما يعرف les caisses التي توضح حركة الأموال الآتية من مختلف الوكالات التجارية .

-مركزية les caisse التي ترسل إلى فسم المحاسبة و المالية من أجل التنفيذ.

-مراقبة حركة الأموال الخاصة بالحساب التجاري (CCP) والحساب البنكي (BNA) كما تنتهي إلى قسم العلاقات التجارية أربعة وكالات تجارية موزعة عبر التراب الولاية الهدف منها تعريف خدمات الشركة من الزبون و هي :

-الوكالة التجارية بشلغوم العيد.

-الوكالة التجارية بفرجيوة.

-الوكالة التجارية بتاجنانت.

– الوكالة التجارية بميلة.

- **مصلحة التقني التجاري:**

تهتم بمتابعة و تسيير الزبائن الجدد من يوم وضع طلباتهم الى يوم وضعهم تحت الخدمة سواءا تعلق الامر بالكهرباء أو الغاز و تتم هده المتابعة على المراحل التالية :

- استقبال طلب الزبون و تسجيل طلبه وفق رقم تسلسلي .
- ارسال الملف إلى قسم الدراسات و الاشغال .
- انشاء ورقة العتاد.

- ارسال التقدير المالي للزبون.
- استقبال الامر بالفوترة و مقارنتها مع ورقة تشفير العتاد .
- اصدار ورقة الامر بتنفيذ الاشغال.
- اصدار الامر بالوضع تحت الخدمة و ارساله إلى الوكالة التجارية المعنية من أجل وضع العدادات .

- **قسم استغلال الغاز :** و من مهامه ما يلي :

- صيانة شبكة الاستغلال الخاصة بالغاز .
- صيانة ما يعرف les cardages à gaz , poste de détente, chambre à Vane
- ضمان نوعية الخدمة المقدمة و السهر على صيرورتها .
- اصلاح مختلف التقائص على مستوى شبكة الغاز.
- تطوير شبكة الغاز .

*** قسم استغلال الكهرباء :**

-صيانة شبكة الاستغلال الخاصة بالكهرباء.

- ضمان نوعية الخدمة المقدمة و السهر على صيرورتها.

-اصلاح مختلف النقائص على مستوى شبكة الكهرباء .

-تطوير شبكة الكهرباء.

*** قسم الموارد البشرية :** و ينقسم إلى مصلحتين :

- **مصلحة الإدارة :** تكمن مهمتها في :

-إعداد رواتب العمال .

-التصريح باشتراكات الضمان الاجتماعي و إرسالها إلى مصلحة المالية من أجل التسديد.

- **مصلحة التكوين :تتولى المهام التالية :**

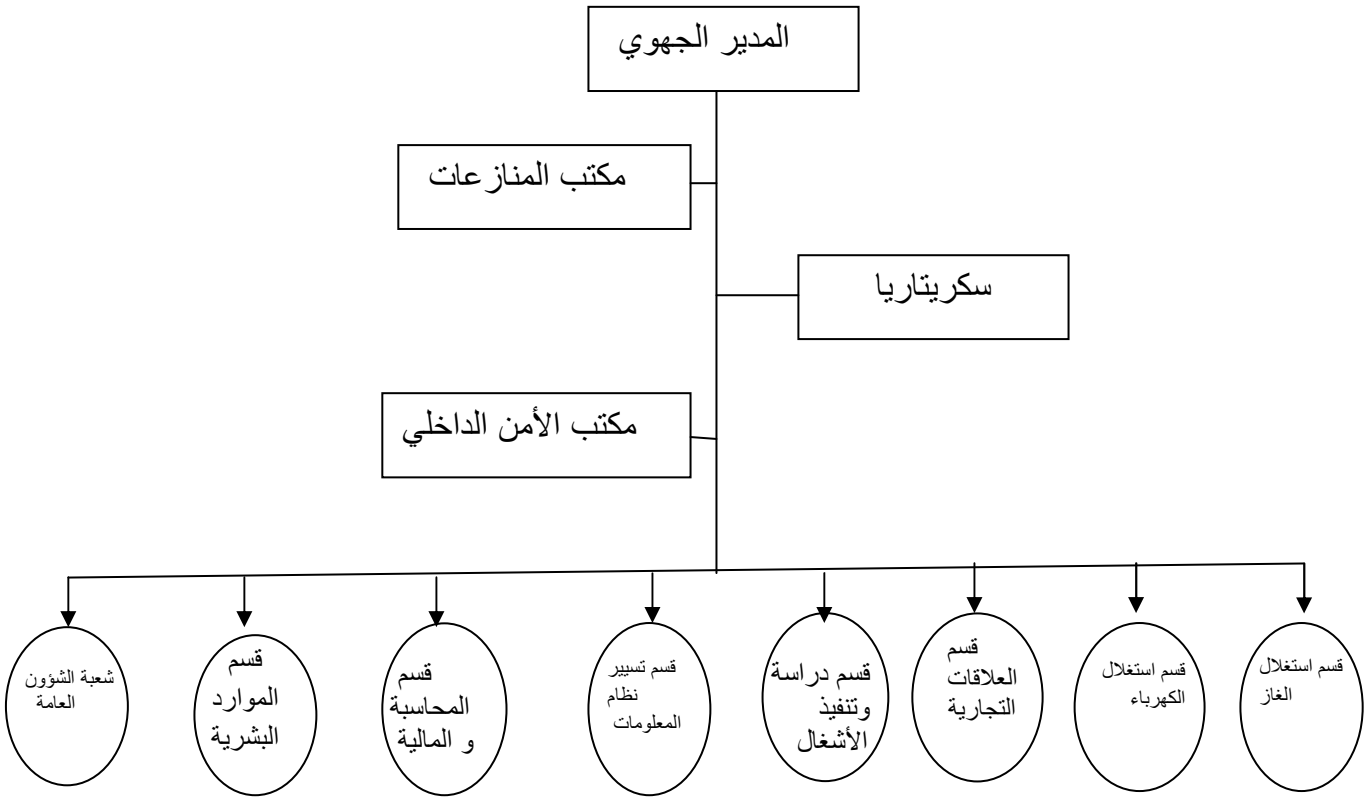
- التوظيف .

-اعداد مخطط التكوين.

-تسيير المستخدمين .

***قسم الشؤون العامة :** ينقسم إلى :

- فوج الوسائل : يشرف على توفير كل المستلزمات الضرورية لمختلف المصالح بالمديرية
- حظيرة السيارات :تهتم بالمتابعة اليومية للسيارات فيما يخص الصيانة.



الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز- المديرية الجهوية –ميلة -

المطلب الثاني: تنظيم قسم المحاسبة و المالية:

ظهر هذا القسم في جانفي 2006 و ينقسم بدوره إلى :

- **قســـم المحاسبة :** و تتمثل مهامه فيما يلي :

- تقييد العمليات الخاصة بما يعرف بـــ les caisses compte التي توضح حركة أموال .
- تقييد فواتير الأشغال .
- تقييد فواتير الموردين .
- تقييد العمليات الخاصة بتسديد الموردين .
- تقييد العمليات الخاصة بالتنازل بين الوحدات .
- تصحيح الاخطاء المقيدة في مختلف اليوميات .
- اجراء عمليات المقاربة .
- اعداد جدول حسابات النتائج .
- إعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي و مصلحة الضرائب و إرسالها إلى مصلحة المالية من أجل التسديد .
- إعداد الميزانية الختامية .

- **مصلحة المالية :**

-إعداد الأوامر بالدفع .

-متابعة الأموال.

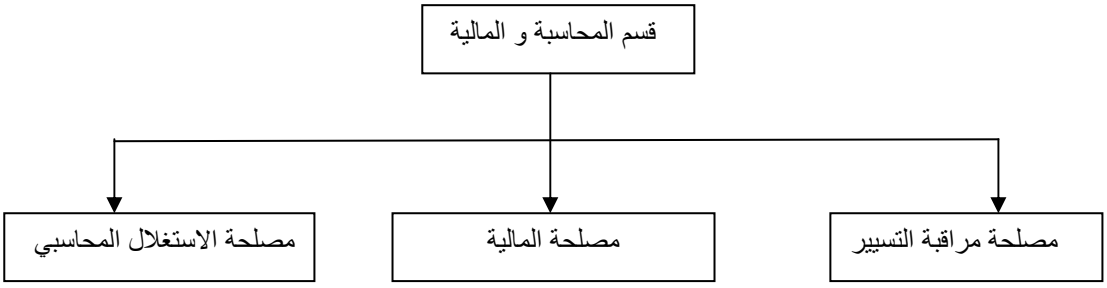
- تسديد العمليات المختلفة.

-إعداد مخطط التمويل لكل سنة .

- **مصلحة مراقبة التسيير :**

- تحديد حسابات التسيير(مج 6-7) .

- إعداد الميزانية التقديرية .
- إعداد لوحة القيادة .



شكل يوضح تنظيم قسم المحاسبة و المالية

المبحث الثالث : القوائم المالية من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي

بالإعتماد على أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي والمحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها، و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، و بناء على التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 ، الصادرة عن وزارة المالية و المتضمنة التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي، و كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي.

سنحاول من خلال هذا المبحث و بما توفر من معلومات في المؤسسة محل الدراسة اعداد قائمتين ماليتين بالنسبة لجميع المؤسسات لما تحملها من قواعد الافصاح و الشفافية و هما الميزانية ، و جدول حسابات النتائج.

المطلب الأول : عرض النتائج المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني : سنكتفي باستعراض كل من الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة 2009 .

1-الميزانية :

1-1-أصول الميزانية بتاريخ 2009/12/31

رقم الحساب	الأصـــــــول	المبالغ الاجمالية	الاهتلاكات و المؤونات	المبالغ الصافية
1	**الاستثمارات**			
11	**قيم معنوية**	25100.00		00
12	**تجهيزات**	1995.220.87	25100.00	19995.220.87
22	**تجهيزات الانتاج**	10246.42.664.68	6058689860.83	4187752803.85
24	**تجهيزات اجتماعية**	1372.453.83	6062068.43	7810385.40
25	**استثمارات قيد الانجاز**	839456153.31		839456153.31
28				
37	جموع الاستثمارات	1110179 1592.69	6064777029.26	5037014563.43
	المخزونات			
	مخزونات خارجية	253.000 00.	0,00	253000.00
	مجموع	253.000	0,00	253000.0

	المخزونات	.00		0
42 45	**الحقوق** **مدينو** **الاستثمارات** **تسبيقات**	**177348 79.81** **220431 36.50**	**0,00** **2280842,07**	**1773487 9.81** **2204313 6.50**
46	**على حساب تسبيقات**	**738494 9.84**	**79446618.21**	**5104107 .77**
47	**الاستغلال الزبائن**	**657938 215.39**	**4561941.97**	**5740915 97.18**
48	**نقديات**	**133304 512.68**		**1287425 70.71**
	مجموع الحقوق	**838405 694.22**	**68289402.25**	**7521162 91.97**
	الأصـــــول	**119404 50286.91**	**61510664 31.51**	**5789383 855.40**

1-2-خصوم الميزانية بتاريخ 2009/12/31.

رقم الحساب	الخصـــــــوم	المبـــــــالغ
	الأموال الخاصة	
14	-اعانات الاستثمار	2065002918.85
15	-فوارق اعادة التقدير	433968402.12
17	-التنازلات بين الوحدات	2631677281.37
19	-مؤونة الخسائر و الأعباء	133335716
	3 الأموال الخاصة	5263984319.01
	الدائنون	
52	-دائنو الاستثمارات	234427096.25
53	-دائنو المخزونات	10780481.48
54	-مبالغ محتفظ بها في الحساب	20395650.28
56	-ديون الاستغلال	105333847.83
57	-تسبيقات تجارية	107177171.46
50	-الحسابات الدائنة للأصول	1399.99
	مجموع الدائنون	478115647.29
88	نتيجة الدورة	47283889.10
	مجموع الخصوم	5789383855.40

المطلب الثاني : عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي :

سنقوم بتحويل كل من ميزانية المؤسسة وجدول حسابات النتائج من المخطط الى النظام المحاسبي المالي ، و ذلك من خلال ما هو متوفر من معلومات ، مع العلم أن المؤسسة و بالرغم من دخول النظام المحاسبي المالي قيد التنفيذ إلا أن مديرية المالية المحاسبة لم تبدأ العمل به نظرا لعدم توفر الامكانيات اللازمة لذلك. و بناءا على كل هذه المعطيات سنحاول بجهدنا المتواضع الاكتفاء بإعادة صياغة كل من الميزانية و جدول حسابات النتائج دون باقي القوائم المالية.

1- الميزانية:

ميزانية السنة المالية المقفلة في 2009/12/31.

I/-الأصول : بتاريخ 2009/12/31.

الأصول	ملاحظة	المبالغ الاجمالية لسنة 2009	الاهتلاكات وخسائر القيمة لسنة 2009	صافي سنة 2009	صافي سنة 2008.
الأصول غيرالجارية: **تثبيتات معنوية** **تثبيتات عينية** -أراضي -تثبيتات عينية أخرى تثبيتات يجرى انجازها		**2410000** **1995220.87** **10260315118.51** **839456153.31**	**25100.00** ——— **6064751929.26** ———	**00** **1995220.87** **4195563189.25** **83956153.31**	**25100.00** **1995220.87** **3822650172.09** **703426402.80**
مجموع الأصول غيرالجارية		**11101791592.69**	**6064777029.26**	**5037014563.43**	**4528071795,76**
أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ الزبائن المدينون الآخرون مجموع الحسابات 46+45 الخزينة		**253000.00** **657938215.39** **47162966.15** **133304512.68**	**0,00** **79446618,21** **2280842,07** **4561941,97**	**253000.00** **578491597,18** **44882124,08** **128742570,71**	**356,500,00** **495089370.19** **14806932,45** **42983745,93**
مجموع الأصول الجارية		**838658694.22**	**86289402,25**	**752369291,97**	**553236548,57**
المجموع العـــام للأصول		**11940450286.91**	**6151066431,51**	**5789383855,40**	**5081308344,33**

2/- الخصوم : بتاريخ 2009/12/31

الخصوم	ملاحظة	2009	2008
رؤوس الاموال الخاصة:			**506072995,39**
فوارق اعادة التقييم		**433968402,12**	**174814825,69**
ترحيل من جديد		**4728389,10**	**2050192835,07**
حساب الاحتياط ما بين المؤسسات		**2631677281,37**	
مجموع الاموال الخاصة		**3112929572,59**	**2731080656,15**
خصوم غير جارية			
ديون اخرى غير جارية		**2065002918,85**	**1876587478,55**
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا		**133335716,67**	**91566376,91**
مجموع الخصوم غير الجارية		**2198338635,52**	**1968153855,46**
خصوم جارية			
الموردون والحسابات الملحقة		**265603228,01**	**243885952,14**
ديون أخرى		**212512419,28**	**138187880,58**

مجموع الخصوم الجارية		**478115647,29**	**382073832,72**
المجموع العام للخصوم		**5789383855,40**	**5081308344,33**

توضيحات حول عملية الانتقال :

-استحداث خانة لمعطيات السنة السابقة من أجل القابلية للمقارنة.

-استحداث خانة للملاحظات حيث يمكن توضيح أي تغيير في الطرق المحاسبية و حتى تبرير بعض النقائص أو التغيرات الكبيرة.

-الميزانية تكون خالية من أرقام الحسابات و هذا راجع لعملية تبسيطها و تسهيلها لقارئيها و محلليها.

-غياب المعلومات أدى بنا إلى صياغة ميزانية غير دقيقة في بعض الجوانب.

2-جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) الفترة من 2009/01/01 – 11431-2009.

الحسابات	مبالغ سنة 2009
المبيعات و المنتوجات الملحقة	**2196364051,05**
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	———
الانتاج المتبث	**26257238,33**
اعانات الاستغلال	
1- انتاج السنة المالية	**2222621289,38**
المشتريات المستهلكة	**1958359183**
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	**621222282,66**
2- استهلاك السنة المالية	**640805874,49**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**1581815414,89**
أعباء المستخدمين	**181201908,84**
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	**39939332,56**
4- إجمالي فائض الاستغلال	**1360674173,49**
المنتجات العملياتية الاخرى	**109302,72**
الأعباء العملياتية الأخرى	**693465,93**
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	
استرجاع على خسائر القيمة و	**437310245,39**

المؤونات	
5-النتيجة المالية	**922779764,89**
المنتوجات المالية الاعباء المالية	ـــــ **482201,22**
6-النتيجة المالية	**(482201,22)**
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**922297563,67**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	ـــــ ـــــ
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**922297563,67**
عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (أعباء)	**305603632** **1180617306,57**
9-النتيجة غير العادية	**(75013674,57)**
10-صافي نتيجة السنة المالية (8+9)	**47283889,1**

توضيحات على عملية الانتقال :

لم يختلف كشف حساب النتائج في المخطط المحاسبي الجديد عن جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم من حيث أنه بيان للأعباء و الايرادات المحققة خلال الدورة و المقارنة بينها من أجل استخلاص مختلف النتائج بغرض استخدامها في تشخيص الوضعية المالية، الا أنه جاء أكثر تفصيلا بحيث يظهر اكبر قدر من النتائج مثل اجمالي فائض الاستغلال الذي لا يدخل في حسابه الاهتلاكات و المؤونات التي تأخذ بعين الاعتبار في حساب النتيجة المالية (النتيجة العملياتية) ، و كذا المصاريف و الايرادات المالية التي تدخل في حساب النتيجة المالية كما أنه يحتوي على معطيات الدورة الحالية و السابقة ، مما يمكن المقارنة و استخلاص النتائج، و كل هذا من شأنه إعطاء صورة أكثر وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق الارباح او العوامل التي ادت الى حدوث الخسائر، مما يعني القدرة أخذ القرارات السليمة بشأن المؤسسة سواء من الأطراف الداخلية أو الخارجية ، و هذا بالأخذ بعين الاعتبار الكشوف المالية الأخرى طبعا.

خلاصة:

يكتسي النظام المحاسبي المالي بالغة أهمية بالغة كونه يستجيب لمختف احتياجات المهتمين و المستثمرين كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي.

لذا نوصي المؤسسة محل الدراسة (شركة .....)بالإسراع في تحويل قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي بهدف :

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبة موحدة
- فرض رقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم.

خاتمة عامة:

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المحاسبة على المستوى الاقتصادي والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي، فقد استطاعت الإجابة على طلبات مختلفة من المعلومات المالية والاقتصادية مع تبيان المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ،وفي ظل الانفتاح الاقتصادي الجزائري على العولمة من خلال الانضمام المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة فانه لا يمكن للمخطط المحاسبي الوطني أن يبقى جامدا في ظل تحولات المحيط الموجود فيه،ولابدّ عليه من مواكبة التغيرات التي تحدث في كل المجالات الاقتصادية،الاجتماعية،القانونية والمعلوماتية وعلى كل المستويات الوطنية،الجهورية،الدولية ،وبذلك لن يتمكن المخطط المحاسبي الوطني من تحقيق الأهداف المرجوة منه،وهذا مادفع الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي من خلال النظام المحاسبي المالي مما سيسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقديم وضعيتها المالية بكل شفافية و التكيف مع المعطيات الجديدة،وقدرتها على تقييم نقاط الضعف والقوة،وكذا قابليتها للمقارنة مع المؤسسات الأخرى واظهارواضح لقدراتها التنافسية وهذا لم يكن ممكنا في النظام الحالي بسبب وجود عدة اختلافات في مجال القوائم المالية وكيفية إعدادها رغم وجود بعض الاختلافات في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية نتيجة لاختلاف الواقع الاقتصادي الجزائري.

النتائج:

من خلال دراستنا لكيفية إعداد القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي نستخلص النتائج التالية:

- تعتبرا لمحاسبة من أهم أدوات التسيير التي تعتمد عليها المؤسسات ،فهي تقنية كمية لمعالجة البيانات المالية

- تساعد المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي على تقديم معلومات شفافة وقابلة للمقارنة فيما يخص القوائم المالية .

- يتضمن المخطط المحاسبي الوطني عدة اختلافات مع ماهو وارد في معايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية.

- النظام المحاسبي المالي متطابق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية وهذا التطابق مس القوائم المالية حيث أن كلا من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وفق النظام المحاسبي المالي متطابق بشكل كبير مع قائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

إن دراستنا التطبيقية لمديرية التوزيع – ميلة – مكنتنا من استنتاج جملة من النتائج نوجزها فيما بلي.

إن المخطط المحاسبي الوطني تأصل وتجدر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولدى المحاسبين والخبراء والاكديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن وبالتالي من الصعب التخلي عنه.

- عدم تكوين إطارات المديرية في الجانب التطبيقي للنظام الجديد حيث اقتصر التكوين على الجانب النظري منه فقط.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيشكل إضافة جديدة للاقتصاد الجزائري خاصة على مستوى الشفافية والوضوح فيما يخص القوائم المالية وكذلك إنتاج وثائق مالية تسهل قراءة وشرح الأرقام والنتائج الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات صحيحة ورسم سياسات دقيقة.

التوصيات.

بناءا على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

- التكوين المستمر للمحاسبين بالمديرية لضمان الفعالية والكفاءة في الميدان المحاسبي،كما يجب الإشارة إلى ضرورة الإسراع في إنشاء معهد تسند الهي مهمة تخريج محاسبين قادرين على مواكبة تطورات المحاسبة.
- تكييف النظام المحاسبي المالي مع التطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية السريعة في البيئة المؤسساتية وتكييفه مع طبيعة المؤسسة الجزائرية.
- عدم الإخلال بمعايير المحاسبة الدولية.
- يجب ان يمثل النظام المحاسبي المالي القاعدة الأساسية لوضع نظام محاسبي يقضي على ظاهرة الفساد الإداري والمالي بمؤسساتنا الجزائرية كما يساعد على تطبيق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الذي تبنته الجزائر منذ أفريل 2009.
- ضرورة إيجاد برامج جامعية جديدة في المجال المحاسبي تتوافق مع المعطيات الحالية والمستقبلية.
- العمل على تحديث وتطوير النظام المحاسبي المالي وفق مايحدث من مستجدات في معايير المحاسبة المالية والإبلاغ المالي.

أفاق البحث:

تناولت هذه المذكرة موضوع كيفية إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ولهذا نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نرى أنها تكمل هذا البحث وتتمثل في:

- تحليل القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي.
- أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الجزائرية.
- تكييف الجباية مع النظام المحاسبي المالي.

- قائمة المراجع و المصادر :

1- قائمة المراجع باللغة العربية :

أولا- الكتب :

1- إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة 1999 .

2-- بوتين محمد ، المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر سنة 1999 .

3- حسين القاضي سوسن حليوني ، مبادئ المحاسبة ، دار زهران ، للنشر والتوزيع الأردن 1997

4- خالد أمين عبد الله و آخرون ، مركز مكتب الأردني ، الأردن الطبعة 1999 .

5- خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية 2007 مكتبة الجامعة الشرفية الطبعة الاولى2008 عمان الأردن .

6- خالص حافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة المخطط المحاسبي الوطني ديوان المطبوعات الجامعية 2003 .

7- ريتشارد شرويدر و آخرون ، نظرية المحاسبة ، دار المريخ للنشر ، الرياض المملكة العربية السعودية 2007 .

8- رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة سنة 1998)

9- رضوان محمد العناتي ، مبادئ المحاسبة وتطبيقها ، دار العفاء الأردن الطبعة الأولى سنة 2000 .

10- شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية 1992 .

11 – شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الأول .

12- طارق عبد العالي حماد ، موسوعة معايير المحاسبة الأولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2006 .

13- عبد الكريم بويعقوب ، حول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1999 .

14- مأمون حمدان ، المعايير المحاسبية الأولية دمشق ، 2003
15- مؤيد راضي خنفر ، و آخرون ، تحليل القوائم المالية ، الطبعة الاولى دار النشر .المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، عمان 2006 .
16 – منصوري عبد الكريم المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر .
17- نعيم دهمش و آخرون ،محمد أبو نجار محمد الجديلة ، مبادئ المحاسبة ، دار وائل الأردن ، الطبعة الأولى سنة 1999 .
18 – هوان جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة ، وفق الدليل الوطني ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر طبعة 2002 .
19- يوسف محمود جريو ، المحاسبة الأولية مع تطبيق علمي لمعايير المحاسبة الأولية عمان ، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع 2002 .

ثانيا -المقالات والملتقيات :

بن رجم محمد حميستي الملتقى الأول حول الإطار المفاهيم للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الأولية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة الجزائر

ثالثا -المذكرات :

نسيم خضارة ، فعاليات تقنيات التحقيق الجبائي في المحاسبة العامة ، مدكزة نيل شهادة ليسانس ، المركز الجامعي المدية السنة الجامعية 2006 .
- عماد نايلي ، كمال تور (دراسة معايير المحاسبة الأولية مذكرة لنيل شهادة ليسانس في المحاسبة السنة الجامعية 2009/2008
- إبراهيم مبروكي ، ومحمد ولد رامول ، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي الجديد مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس المركز الجامعي ، يحي فارس المدية دفعة 2009/2008

رابعا - التقارير و المراسيم :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة العدل ، القانون التجاري الطبعة الثانية
الديوان الوطني للانتقال التربوية 2003 المواد 9-10 مقرر 11-12
القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 المتعلق بكيفية بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

ثانيا–المراجع باللغة الأجنبية :

1-Jean pirerre , gestion financière , Paris ,1986
2- Melhadjbia, essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable National Algérien 1987.
3-Samir Merouani , le projet du nouveau système comptable financier Algérien « anticiper et preparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, memoire de majistère, ESC, année 2006-2007.

ميزانيـــــــــــة

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N اجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية فارق بين الاقتناء- المنتوج الايجابي أو السلبي تثبيتات معنوية أراض مبان تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانيـــــــة
السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N°	N-1
رؤوس الاموال الخاصة			
راس مال تم اصداره			
راس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات مدمجة -(1)			
فوارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية /نتيجة صافية حصة المجمع (1)			
رؤوس أموال خاصة اخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الاقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون اخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حســـاب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من .....الى .....

	ملاحظة	. N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الانتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- انتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستهلاك (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاستهلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5-6)			
الضرائب الواجب جفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الانشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للانشطة العادية			
العناصر غير العادية -المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصرغير العادية (يطلب بيانها)			
9 النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية السنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من .....إلى .....

مثلا

	ملاحظ	N	N-1
رقم الاعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الاجمالي			
منتجات اخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الادارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حساب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للانشطة العادية			
الاعباء غير العادية			
المنتوجات غيرعادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الاقلية (1)			
حصة المجمع (1)			
(1) لا تستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من .....إلى .....

	ملاحظة	السنةالمالية N	السنة المالية N1
تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الانشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غيرالعادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المرتبطة من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات الماليةالحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلتها عند إقفال السنةالمالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة الغيرالمباشرة)
الفترة من .....إلى .....

تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الانشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: الاهتلاكات و الأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات -تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الاخرى -تغير الموردين و الديون الاخرى -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثير تغيرات محيط الادماج (1) تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) اصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير اموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج) أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة			

(1) لا تستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة راس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						