الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

المـــــوضـــــــوع:

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
دراسة حالة - عينة من المؤسسات -

أطروحة مقدمةكمتطلب لنيل شهادة دكتوراه علوم

تخصص:محاسبة

من إعداد الطالب:

عبد الكريم شناي

إشرافالأستاذ الدكتور:

مصطفى عقاري

لجنةالمناقشة

أعضاء اللجنة	الصفة	الجـــــامعة
أ. د/ ميلود تومي	رئيسا	جـــــامعة محمد خيضر–بسكرة
أ. د/مصطفىعقاري	مقـررا	جـــــامعة الحاج لخضر – باتـنة
أ. د/ مفيدة يحياوي	مناقشا	جـــــامعةمحمد خيضر–بسكرة
أ.د/ نور الدين أحمد قايد	مناقشا	جـــــامعةمحمد خيضر – بسكرة
أ.د/ كمال حمانة	مناقشا	جـــــامعة باجي مختار–عنابة
أ.د/ بن ناصر عيسى	مناقشا	جـــــامعة قســـنطيـنـــــة 2

السـنة الجامعية 2015–2016

بسم الله الرحمن الرحيم

«قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا انك أنت العليم الحكيم»

(سورة البقرة:32)

شكر

أشكر الله أولا الذي أمدني بالقوة لإنجاز هذه المذكرة.

أشكر أستاذي الفاضل الدكتور عقاري مصطفي على كل المجهود الذي بذله معي لإنجاز هذا البحث.

كما أقدم شكري و تقديري لإدارة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة بسكرةعلى الاهتمام بإنشغالاتنا و تعاونها معنا.

شكر خاص لكل الأساتذة اللذين استفدنا منهم كثيرا، و بفضلهم أنجزنا هذا العمل.

كما أشكر كل الذين ساهموا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل.

الإهـــداء

أمي و أبي رحمهما الله برحمته

" إجلالا و عرفانا"

زوجتي الغالية

" لوقوفها معي في السراء و الضراء"

إخوتي و أبنائي الأعزاء

" لمساعدتهم لي في كل الظروف"

أساتذتي و كل من علمني حرفا

" ردا لبعض الجميل"

أهدي هذا الجهد

الملخص

تعتبر المعلومة عنصرا هاما من عناصر التسيير، لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة، لذلك اتجهت هذه الأخيرة إلى تصميم أنظمة للمعلومات من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات و بهدف ضمان وصولها موثقة وصحيحة إلى كافة مستخدميها بالشكل الملائم و في الوقت المناسب من أجل إستخدامها في إتخاذ قرارات رشيدة تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة و كذا تلبية إحتياجات الأطراف الأخرى المستخدمة لها.

قامت الجزائر بإصلاحات معمقة منتهجة سياسة الإنفتاحالإقتصادي لتمكين المستثمر المحلي و الأجنبي للعمل في محيط تسوده المنافسة و الشفافية في المعاملات الاقتصادية. حيث تتضمن هذه الإصلاحات إعداد نظام محاسبي مرجعي – النظام المحاسبي المالي – تستند إليه المنظمات المهنية في العمل المحاسبي من أجل تقريب الممارسة المحاسبية و تقليل الاختلافات التي من شأنها أن تحول دون إجراء المقارنات و من ثم تسهيل عملية إتخاذ القرارات.

خلصت الدراسة إلى أن تقارب النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية ترتب عليه إنشاء إطار مفاهيمي و إدخال طرق جديدة تتعلق بالاعتراف و بالتقييم و الإفصاح. و كذلك إصدار قوائم مالية جديدة تتكيف مع المحيط المحلي و الدولي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر و ذلك لضمان توفير نظام محاسبي يفي بإحتياجات مختلف الفئات المستخدمة للقوائم المالية بكيفية متوازنة.

كلمات مفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، المعلومة المحاسبية المالية، معايير المحاسبة الدولية، القوائم المالية، القيمة العادلة، الاطراف المستخدمة.

Résumé

L'information est considéré comme un élément important de la gouvernance, ont un rôle très important dans la détermination de l'efficacité et de l'efficience de l'entreprise. C'est pour cela qu'elle a évolué son systèmes d'information pour mieux contrôle cette énormes quantité d'information, qui est nécessaire pour assurer qu'ils soient atteint aux différents utilisateurs de ces documentes a temps opportun afin de les utilisés pour prendre des bons décisions qui contribuent a réaliser les objectifs des parties prenantes.

L'Algérie a entamer a des réformes profondes en faveur d'une politique affirmée d'ouverture économie pour permettre à des investisseurs locaux et étrangers de travailler dans un nouveau paysage économique un climat de sécurité et de transparence dans les transactions commerciales.Ces reformes passe obligatoirement par un nouveau référentiel comptable « le système comptable financier » quireprésente auxorganisations professionnelles un outil de pratique comptable et réduire les différences qui préviendrait les comparaisons et ainsi faciliter la prise de décisions.

L'étude a conclu que la convergence de système de comptabilité financière avec les normes comptables internationales a entrainé la mise en place d'un cadre conceptuel et l'introduction de nouvelles façons de relatif à la reconnaissance et la valorisation et la divulgation. en plus de délivrer de nouveaux états financiers adaptesavec l'environnement local et internationale de l'entreprise économique en Algérieafin d'assurer un système comptable qui répond aux besoins des différentsutilisateurs desétats financiers.

Mots clés

Système comptable financier, L'informationéconomique et financière, normes comptables internationales (ias/ ifrs), états financiers, juste valeur, parties prenantes.

فهرس المحتويات

فهرسالمحتويات

الموضوع	الصفحة
المقدمة.....	أ ــ و
الفـــصل الأول: الهيئات الدولية التي ساهمت في تحسين نوعية المعلومات المحاسبة	1
تمهيد.....	2
1.1الهيئات التي ساهمت في تطور المحاسبة على المستوى الدولي.....	3
1.1.1 لجنة معايير المحاسبية الدولية.....	3
2.1.1مجلس معايير المحاسبة الدولية.....	3
3.1.1 اللجنة الاستشارية للتقييس	4
4.1.1 اللجنة التقنية الدائمة للترجمة	5
5.1.1 الهيئات على مستوى الاتحاد الأوروبي.....	6
6.1.1 على المستوى الوطني.....	6
2.1معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS.....	7
1.2.1تعريف معيار المحاسبة الدولية IAS/IFRS.....	7
2.2.1 أهداف المعايير المحاسبية الدولية.....	8
3.2.1 خصائص المعايير المحاسبية الدولية.....	9
4.2.1مراحل إعداد المعايير المحاسبية الدولية.....	9
3.1 الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).....	13
1.3.1 المقصود بالإطار المفاهيمي.....	13
2.3.1 مجال تطبيق الإطار المفاهيمي و مستخدمي القوائم المالية.....	14
3.3.1 طبيعة وأهداف القوائم المالية.....	17
4.3.1 الوضعية المالية، الأداء و تغيرات الوضعية المالية.....	19
5.3.1l المبادئ و الاتفاقات المحاسبية.....	19
6.3.1الرهانات الواجب احترامها من اجل أن تكون المعلومة ملائمة و موضوعية.....	25
7.3.1 المبادئ العامة للتسجيل و التقييم.....	27
8.3.1 مفهوم الرأسمال و الاحتفاظ بالرأسمال.....	31
خلاصة.....	32

الفـــصل الثاني: تكييف النظام المحاسبي الجزائري وفق معايير IASB	33
تمهيد	34
1.2 ضرورة الإنتقال إلى إعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.....	35
1.1.2 دوافع الإنتقال الى النظام المحاسبي المالي.....	36
2.1.2 الرهانات و الآثار المتوقعة عن إعتماد النظام المحاسبي المالي.....	37
3.1.2 المنافع و المعوقات المترتبة عن إعتماد النظام المحاسبي المالي.....	39
2.2 إعتمادالنظام المحاسبي المالي	41
1.2.2 فلسفة النظام المحاسبي المالي.....	41
2.2.2 أركان النظام المحاسبي المالي	42
3.2.2 أهداف النظام المحاسبي المالي.....	43
4.2.2 تنظـــيم المحاســبة وفق النظام المحاسبي المالي.....	44
5.2.2 التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي و المالي.....	46
3.2 تقديم القوائم المالية حسب النظام المحاسبي و المالي.....	47
1.3.2 أهمية و أهداف القوائم المالية.....	47
2.3.2 الميزانية.....	49
3.3.2حساب النتائج.....	55
4.3.2 جدول تدفقات الخزينة	58
5.3.2 جدول تغيرات الأموال الخاصة.....	62
6.3.2الملاحق.....	63
خلاصة.....	66
الفصل الثالث: تناسق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS	67
تمهيد.....	68
1.3 تطابق العناصر المادية للميزانية مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.....	69
1.1.3 الأصول المادية.....	69
1.1.1.3التثبيتات المادية.....	69
2.1.1.3 عقارات التوظيف.....	75
3.1.1.3 تدهور الأصول: الإهتلاكات و الإنخفاضات.....	78
4.1.1.3 التثبيتات المعنوية.....	86
5.1.1.3 المخزون.....	91
3 ـ2.1. عناصر الخصوم غير المالية.....	94

1.2.1.3عقود الإيجار.....	95
2.2.1.3 القروض و تكاليف الإقتراض.....	100
3.2.1.3 مؤونات الأعباء و المخاطر.....	103
4.2.1.3 لإعانات.....	108
2.3تطابقالعناصر المالية للميزانية مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.....	111
1.2.3 الأصول المالية غير الجارية.....	111
3.3تقييم النتيجة.....	117
1.3.3الضرائب المؤجلة.....	117
خلاصة.....	123
الفصل الرابع: مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية	124
تمهيد.....	125
1.4 حاجة المؤسسة الإقتصادية الى المعلومات المحاسبية.....	126
2.4 اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين المعلومات المحاسبية.....	127
1.2.4نطاق النظام المحاسبي و المالي.....	128
2.2.4مقوماتتحسينالمعلومات المحاسبية.....	129
3.2.4تطويرالإفصاحعنالمعلومات المحاسبية.....	134
3.4 المعلومات المحاسبية الملائمة كأداة لتحليل القوائم المالية و قياس أداء المؤسسة الاقتصادية	135
1.3.4 تحليل الهيكل المالي بواسطة الميزانية.....	137
2.3.4 التحليل بواسطة حساب النتائج.....	142
3.3.4 التحليل بواسطة قائمة تدفقات الخزينة.....	148
خلاصة.....	153
الفصل الخامس: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية و إختبار الفرضيات	154
تمهيد.....	155
1.5 التحليل المالي.....	156
1.1.5 التقديم و التعريف بنشاط المؤسسات المعنية بالدراسة.....	156
2.1.5 القوائم المالية للمؤسسات المعنية بالدراسة.....	158
3.1.5تحليلالنتائج.....	176
2.5 الإستبانة.....	180
1.2.5 هيكلالاستبانة.....	180
2.2.5 الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.....	179
3.2.5 صدق و ثبات اداة البحث.....	182

4.2.5 معالجةوتحليلالنتائج.....	183
5.2.5 إختبار الفرضيات.....	189
خلاصة.....	192
الخاتمة (النتائج و التوصيات).	193
قائمةالمراجع.....	196
قائمةالملاحق.....	201

قائمة الرموز

الرمز	المز باللغة الفرنسية/الانجليزية	الرمزباللغة العربية
AICPA	**AMERICAN INSTITUTE OF PUBLIC**	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين
FASB	**FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD.**	مجلس المعايير المحاسبية المالية
GAAP	**GENERALY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLE.**	المبادئ المحاسبي المقبولة عموما
IFAC	**INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING.**	الاتحاد الدولي للمحاسبين
SEC	**SECURITY AND EXCHANGE COMMISSION**	بورصة الاوراق المالية
IASB	**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD**	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	**International accounting standards committee**	لجنة معايير المحاسبة الدولية
SAC	**International advisor council**	اللجنة الاستشارية للتقييس
IFRIC	**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATION COMMITTEE**	اللجنة التقنية الدائمة للترجمة
ARC	**COMITE DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE**	لجنة تنظيم المحاسبة
EFRAG	**EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP**	المجموعة الاستشارية للترجمة
IAS	**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**	معايير التقارير المالية الدولية
FIFO	**FIRST IN FIRST OUT**	الداخل أولا الخارج أولا
CMUP	**COUT MOYEN UNITAIRE PONDERE**	التكلفة المتوسطة للوحدة المرجحة
EBE	**EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION**	الفائض الاجمالي للاستغلال
FRNG	**FOND DE ROULEMENT NET GLOBAL**	الرأسمال العامل الصافي الاجمالي
BFR	**BESOIN DU FOND DE ROULEMENT**	احتياجات الرأسمال العامل
BFRE	**BESOIN DU FOND DE ROULEMENT D'EXPLOITATION**	احتياجات الرأسمال العامل للاستغلال
BFRHE	**BESOIN DU FOND DE ROULEMENT HORS D'EXPLOITATION**	احتياجات الرأسمال العامل خارج الاستغلال

قائمة الملاحق

الرقم	طبيعة الملحق
01	الميزانية
02	حساب النتائج
03	جدول سيولة الخزينة
04	جدول تغير الاموال الخاصة
05	الملحق
06	الاستبانة
07	التعليمة رقم 02 بتاريخ 2009/10/29 الخاصة بالتطبيق الاول للنظام المحاسبي المالي2010
08	الوثائقالمحاسبيةالمتعلقةبالمديرية الجهوية لفرع النقل بالأنابيب– سكيكدة
09	الوثائقالمحاسبيةالمتعلقةبمؤسسةالاخوةالعموريلصناعةالآجر

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تبويب معايير المحاسبة الدولية	12
02	تدفقات الخزينة من الانشطة التشغيلية حسب الطريقة غير المباشرة	60
03	تدفقات الخزينة من الانشطة التشغيلية حسب الطريقة لمباشرة	60
04	تدفقات الخزينة من الانشطة الأستثمارية	60
05	تدفقاتالخزينةمنالأنشطةالتمويلية	61
06	اهم الفروق في المعالجة المحاسبية بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي و المالي	121
07	طاقة التمويل الذاتي انطلاقا الفائض الاجمالي للاستغلال	146
08	طاقة التمويل الذاتي انطلاقامن النتيجة الصافية	147
09	أصول الميزانية في :2009/12/31 وفق المخطط الوطني المحاسبي	158
10	خصوم الميزانية في :2009/12/31 وفق المخطط الوطني المحاسبي	159
11	جدول حساب النتائج في 2009/12/31 وفق المخطط الوطني المحاسبي	160
12	أصول الميزانية في :2009/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	161
13	خصوم الميزانية في :2009/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	162
14	حساب النتائج في 2009/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	163
15	اصول الميزانية في : 2011/12/31 وفق المخطط المحاسبي الوطني	164
16	خصوم الميزانية في :2011/12/31 وفق المخطط المحاسبي الوطني	165
17	حسابات النتائج بتاريخ 2011/12/31 وفق نظام المخطط المحاسبي الوطني	166
18	اصول الميزانية في : 2011/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	167
19	خصوم الميزانية في :2011/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	168
20	حسابات النتائج في 2011/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	169
21	أصول الميزانية في :2009/12/31 وفق المخطط المحاسبي الوطني	170
22	خصوم الميزانية في :2009/12/31 وفق المخطط المحاسبي الوطني	171
23	حسابات النتائج بتاريخ 2009/12/31 وفق المخطط الوطني المحاسبي	172
24	أصول الميزانية في :2010/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	173
25	خصوم الميزانية في :2010/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	174
26	حسابات النتائج في 2010/12/31 وفق النظام المحاسبي المالي	175
27	أهم الفروق و اثار الانتقال من نظام (PCN) إلى(SCF)	177
28	حساب النسب الأكثر دلالة	178

29	معاملات الصدق و الثبات	182
30	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية	183
31	المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية و الاهمية النسبية لإجابات لأفراد عينة البحث عن عبارات تطبيق النظام المحاسبي المالي.	185
32	المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية و الاهمية النسبية لإجابات لأفراد عينة البحث عن عبارات جودة المعلومات المحاسبية.	188
33	نتائج تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية	189
34	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر أبعاد النظام المحاسبي و المالي على نوعية المعلومات	190

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكلة الحالية لمحلس معايير المحاسبة الدولية	05
02	عمليةإصدار المعايير المحاسبية الدولية	11
03	مستخدمو القوائم المالية	16
04	العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و مستخدمو المعلومات المحاسبية	17
05	الأهداف المرجو تحقيقها من القوائم المالية	18
06	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	27
07	الفرق بين الفلسفة التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي	41
08	العلاقة بين صافي الدخل و التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	62
09	كيفية تحديد خسارة القيمة	82
10	التنظيم المنهجي لإدراج مؤونات الأعباء و المخاطر	105
11	الدورة الطويلة للاستثمار	137
12	الدورة قصيرة للاستغلال	138

مقدمة

في ظل الإنفتاحالإقتصادي وإعتماد مبدأ اقتصاد السوق والتفتح على الإقتصاد العالمي،إستوجب على المؤسسات الإقتصاديةفي الجزائرإدراك أهميةالمعلومات المحاسبية في الإستخدامالكفء للموارد الإقتصادية المتاحة، وتهيئة وخلق مناخ يساهم في توظيف رأس المال من أجل تحقيق تنمية إقتصادية تتوفر لها مقومات الإستدامة.ومن أجل تدعيم أداء المؤسسات الإقتصادية و تحسينهوفق مقتضيات العولمة، فإنهيستوجب تكييف النظامالمحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية.

إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية أخذ بعين الإعتبارالظروف الاقتصادية، الإجتماعية، القانونية والثقافية و غيرها كما هو معمول به في باقي دول العالم. فمثلا تعمل المنظمات المحاسبية(خاصة) في الدول الأنجلوسكسونية على ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية بما يساعد المستثمرين على إتخاذ القرارات الإقتصادية الملائمة و بما يفيد أداء الأسواق المالية. بينما تعمل الحكومات في الدول الأوروبية على توجيه العمل المحاسبي من خلال المنظمات المحاسبية (عمومية) المعتمدة بما يضمن للدولة مراقبة التحصيل الجبائي و كذلك حماية مصالح الدائنين.

أما مواقف الدول النامية فإنها تتجاذب بين التيارين السابقين، و في ما يخص الجزائر حاليا فإنها إختارت أن يكون نظامها المحاسبي المالي مستوحى من التيارين السابقين مواكبة للإصلاحات الشاملة التي قامت بها خلال العقدين الأخيرين من القرن الحالي حتى يسمح بتحسين المعلومة وجعلها قابلة للمقارنة، موثوق فيها، وذات مصداقية عالية.

يسود اعتقاد في الأوساط الرسمية أنه بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيترتب عنه تداعيات اقتصادية إيجابيةنختصرها في الآتي:

- تخفيض تكاليف الحصول على المعلومات بسبب عدم الحاجة إلى تعلم أنظمة محاسبية أخرى،
- التخفيض من إمكانية إتخاذ قرارات سيئة نتيجة تخفيض مخاطر عدم فهم مختلف الأنظمة المحاسبية السائدة على المستوى الدولي،
- تشجيع تدفق أو حركة رؤوس الأموال فيما بين الدول،
- منح المستثمرين و المقرضين و الأسواق المالية الدولية الثقة العالية في النظام المحاسبي المالي،
- تحسين التعامل و التواصل مع المستثمرين،
- تسهيل إجراء عملية المقارنة في ما بين مجمع الشركات و فروعها في مختلف دول العالم،
- تجاوز الإعتذار بحجة السرية المهنية (عدم الإفصاح الكافي)،
- المشاركة في توسيع إستخدام معايير دولية متطورة.

1. إشكالية البحث:

قامت الجزائر بإصلاحات في جميع المجالات الإقتصادية تماشيا مع متطلبات العولمة حتىيمكنها من الإستفادة من مختلف مصادر التمويل الخارجية و جلب التكنولوجيا، و هذا لا يتأتى إلامن خلالإصلاح النظام المحاسبي الجزائري وتكييفه مع معايير المحاسبة الدولية. وهذا من شأنه كذلك أن يمكن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من التعبير عن وضعيتها المالية بما يضمن توفير المعلومات المحاسبية ذات الخصائص النوعية التي تستجيب لمتطلبات التسيير و الإستثمار و التمويل.

إن ما تمت الإشارة إليه في الفقرة السابقة يتعلق بالجانب النظري للإصلاحات المحاسبية و ما يتضمنه من متطلبات لتحقيق أهداف اقتصادية و غيرها، إلا أنه في الواقع العملي، قد يكون من المحتمل وجود نقائص ترتبط بالنظام المحاسبي المالي بصفة عامة، و بوجود مشاكل تحول دون تحقيق التأثيرات التي تهدف الإصلاحات إلى تحقيقها. و من هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ماهيآثارتطبيقالنظام المحاسبي الماليعلى نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؟

و للإجابةعلى هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي الهيئات التي ساهمت في تطوير المحاسبة الدولية والتي كان لها الأثر على النظام المحاسبي المالي؟
- ما مدىإنسجام و تناسق النظام المحاسبي المالي مع المعاييرالمحاسبةالدولية؟
- ماهيالمستجداتالمحاسبية التي نتجت من جراءتطبيقالنظام المحاسبي المالي؟
- كيفيؤثر تطبيقالنظام المحاسبي الماليعلى نوعية المعلومة المحاسبية؟
- ما هو مستوى تطبيق المؤسسة الإقتصادية للنظام المحاسبي المالي؟
- ما هو مستوى نوعية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية؟

2. أهميةالبحث

تكمن أهمية هذا البحث في:

أولا:معرفة التطورات المحاسبية التي يشهدها العالم في الوقت الراهن و درجة تأثيراتها على الإقتصاد العالمي،

ثانيا: الوقوف على التطوراتالتيشهدهاالنظامالمحاسبيالجزائريمقارنة مع النظام المحاسبي الدولي،

ثالثا: توضيح كيف ساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين نوعيةالمعلومات المحاسبية.

3. أهدافالموضوع

من أبرز التحولات التي ميزت الإصلاحات الإقتصادية في السنوات الأخيرة هو إعتماد النظام المحاسبي المالي، الذي يمثل إنتقالالى فلسفة محاسبية جديدة تقوم على أساس إنتاج وتبليغ معلومة محاسبية ذات نوعيةعالية، تفيد في إتخاذ القرار بالنسبة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية، وأيضا إتجاههإلى خدمة وتشجيع

المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على إيجاد مكان لها في الأسواق العالمية في المقام الأول، وذلك من خلال تحسين معلوماتها المحاسبية جراء تطبيق بما جاء به من مبادئ وقواعد وطرق محاسبية. الأمر الذي شجعنا على إنجاز هذه الدراسة التي تهدفإلى:

- إبرازالتطوراتالتيشهدتهاالمحاسبةإستجابةللتحولاتالإقتصاديةالمتلاحقةوالناتجة عنالتوسعوالإنتشارالكبيرللمعاملاتالإقتصاديةالدولية.
- إستعراضملامحالمحيطالمحاسبيالدوليوتقديمسياقظهورالحاجةلإقامةتوافقفي التطبيقاتالمحاسبية،والجهودالمبذولةلتحقيقهمعالتركيزعلىجهودلجنةمعايير المحاسبةالدولية.
- إبرازالدورالذيتلعبهمعاييرالمحاسبة الدولية ومن خلالها النظام المحاسبي الماليفيتحقيقأهدافالمؤسسةمنالإفصاح عنالقوائمالمالية،منخلال تحسين نوعية المعلومات المحاسبية وتعظيممنفعتها بالنسبة لمستخدميها.
- تناولأثارتطبيقالنظام المحاسبي المالي علىالمستوىالداخليللمؤسسة الإقتصادية، كونه يهتم بالأبعادالتنظيمية بالوظائفالأساسيةداخلالمؤسسةالإقتصادية وهذا ما يتجلى من خلال تركيبة القوائم المالية.
- و إجمالا توضيح الأثار التي نتجت جراء تطبيق النظام المحاسبيالمالي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

4. فـــرضيات البـحث:

في ضوء اشكالية البحث وأهدافه تمت صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية: "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى المعنوية 0.05 ".

ويندرج ضمن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية**للإطار التصوري**للنظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية عند مستوى المعنوية 0.05 ".
- "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية**لطرق التقييم والتسجيل** حسب النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية عند مستوى المعنوية 0.05 ".
- "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية**للقوائم المالية** حسب النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية عند مستوى المعنوية 0.05 ".

5. منهجية البحث:

في الجانب النظري تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بغية الوصول الى تحديد أكثر دقة للإطار النظري و المفاهيمي للدراسة.

أما الدراسة التطبيقية فشملت محورين:

- المحور الأول يخص دراسة الحالة ــ تحليل مالي ــ فالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بطبيعتها مالية، كان لابد منإجراء دراسة مقارنة لعدد من المؤسسات لتوضيح أوجه الإخلاف بين النظام المحاسبي وفق المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي.
- المحور الثاني يتعلق بإستعمال الأسلوب الإحصائي، لمعرفة موقف مختلف المستخدمين للقوائم المالية حول مدى تأثير تطبيق النظام المحاسب المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية. و إخترنا لعينة البحث مجموعة من الشركات و الأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية في بعض الولايات التي إستطعنا الحصول فيها على المعلومات اللازمة.

6. خطة البحث:

للإجابة على الإشكالية، تم تقسيم البحث الى خمسة فصول تضمن كل فصل العناصر الرئيسية التالية:

- الفصل الأول سيتم من خلاله التعرف على مختلف الهيئات العالمية التي ساهمت في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية بما يخدم الاطراف المستخدمة لها.
- الفصل الثاني سنتناول فيه عملية تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية تماشيا مع متطلبات و مستجدات الواقع الاقتصادي الحالي.
- الفصل الثالث سيم من خلاله دراسة النظام المحاسبي المالي بتعمق و توضيح مدى الإنسجام و التناسق مع معايير المحاسبة الدولية **IAS/IFRS**.
- الفصل الرابع سيخصص لمعرفة المستجدات الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من الناحية المحاسبية و المالية.
- الفصل الخامس ستطبق فيه المكتسبات النظرية ميدانيا من خلال دراسة الحالة لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و كذا الأطراف المستخدمة للمحاسبة

7. الدراسات السابقة

- **دراسة عقاري مصطفى**بعنوانمساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبةأطروحة دكتوراه دولة (جامعة سطيفكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سنة 2004)تم من خلالهاإظهار:
  - المبررات التي تستوجب تطوير الممارسة المحاسبية، و تفعيل دورها في تنشيط الإقتصاد الوطني.

- حجم التحديات والضغوط التي تفرضها الأطراف المستخدمة للقوائم المالية على مهنة المحاسبة.
- التنبؤ بإصلاح النظام المحاسبي الجزائري للقضاء على السلبيات والمشاكل المرتبطة بالمفاهيموالتبويب والقياس للعناصر المكونة للقوائم المالية.

والفرق بين دراستنا و ما قدمه الأستاذ عقاري مصطفي هو أننا قمنا بتشريح النظام المحاسبي المالي الذي تنبأ به الأستاذ سنة 2004.

- **دراسة مداني بلغيث:** أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية ـ بالتطبيق على حالة الجزائر ــ أطروحة دكتوراه دولة (جامعة الجزائركلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير سنة 2004)تم من خلالهاإظهار:

- أهمية التوحيد المحاسبي في إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في مختلف الدول وكيفية تفعيله ليتلاءم مع الواقع الإقتصادي الجزائري.
- نجاح عملية التوحيد المحاسبي يخدم المؤسسة ومختلف الأطراف الآخذة من الإستفادة من القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة.

و قدم الباحث بعض التوصيات منها:

- التفكير في إعداد إطار تصوري يكون مرجعا للتوحيد المحاسبي.
- إعتماد مسار توحيد محاسبي جيد وفعال، ينطلق من حصر إحتياجات مختلف الأطراف الفاعلة في مسار التوحيد المحاسبي.

أما الإضافة التي قدمناها في هذا البحث تتمثل في إبراز مختلف الجوانب التي من شأنها أن تحسن من نوعية المعلومات المحاسبية.

- **دراسة شعيب شنوف:** الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه (جامعة الجزائركلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير سنة 2007) تطرق فيها المدى أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي، من خلال التطرق الى توضيح أهمية المحاسبة الدولية، وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي، و خرج بالإستنتاجات التالية:

- ضرورة تبني أساليب جديدة في الإعلام المالي و الاقتصادي.
- تغيير الممارسات المحاسبية السابقة الخاصة بالمخطط الوطني المحاسبي التي أصبحت لا تتماشى التحويلات الإقتصادية التي مر بها النظام الإقتصادي الجزائري.

أما الإضافة التي قدمناها في هذا البحث هو التأكيد من خلالإجراء المقارنة على مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية.

- **دراسة حواس صلاح:** التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه دولة (جامعة الجزائركلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير سنة 2007-2008). تطرق في دراسته هذه إلى مدى أهمية إستخدام معايير الإبلاغ المالي الدولي وإصلاح النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق مع هذه المعايير، وخلص الى بعض التوصيات نذكر منها:
  - ضرورةإعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.
  - كون المعايير المحاسبية ليست ثابتة بل هي قابلة للتغيير والتطوير حتى تستجيب مع تطورالأسواقواحتياجات المستثمرين من المعلومات.
  - الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يقلل من الفجوة بين التدقيق والمحاسبة و تمتين العلاقةفيما بينهما.

في الأخير: سنحاول من خلال هذا البحث الإلمامببعض الجوانب التي جاء بها النظام المحاسبي الماليالتي تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، وإبراز مختلف النقاط التي يهدف إليها المشرع الجزائري من إصلاحه للنظام المحاسبي الجزائري، حتى تتمكن المؤسسات الإقتصادية من الإندماج في المحيط العالمي وتضمن لها مكانة في الأسواق العالمية وكذا جلب الإستثمار والتكنلوجيا، وهذا طبعا لن يتأتى إلا بتحسين نوعية المعلومات المحاسبية التي تمكن مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية من إتخاذ القرارات الصحيحة.

الفصل الأول الهيئات الدولية التي ساهمت في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية

تمهيد

المحاسبة هي أداة ضرورية للتسيير، تهدف إلى ترجمة نشاط وأعمال المؤسسة، و نتيجة التطور في جميع المجالات الاقتصادية كان لابد من البحث عن إنتاج معلومة مالية حقيقية ذات نوعية جيدة للمؤسسات الاقتصادية والوحدات الصغيرة التي يكون نشـــاطها على المستوى الوطني كالبنوك و مؤسسـات التأميـن والهيئات المالية الأخرى.

إن المحاسبة لم تعد فقط وسيلة إثبات، أو نظام ضروري لحساب الضريبة على الأرباح، بل أصبح الهدف هو تقديم المعلومة المالية بدل المعلومة المحاسبية، فهي أداة تسمح بإعداد القوائم المالية التي تقدم معلومات مالية كاملة، ذات نوعية واضحة وجيدة، مفهومة ولها مصداقية لدى المسيرين والمساهمين والآخرين، تمكنهم من أخذ القرارات ومقارنة قدرات المؤسسات.

فقد كتب جون تيرنر في جافني 1988 (من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق الدولي هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الإعتماد على القوائم المالية الأجنبية، وتزيل احد أهم معوقات تدفق الإستثمارات الدولية)[1].

في هذا الفصل إرتأينا التطرق المستجدات التي طرأت في ميدان المحاسبي على المستوى العالمي التي تبحث عن الحلول للمشكلات التي تواجه المؤسسات الإقتصادية نتيجة التطور الهائل في المعاملات الإقتصادية. ومن بين الهيئات التي فرضت نفسها في الفترة الأخيرة والمعترف بها عالميا و التي ساهمت في تطوير المحاسبة هي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي يضم مجموعة من الممارسين للمحاسبةوالمالية في العالم. وعليه فإنهذا الفصل يتناول المحاور التالية:

أولا: التعرف على الهيئات التي ساهمت في تطور المحاسبةالمحاسبة على المستوى الدولي، والتي جعلت منها علما بحد ذاته، يهدف إلى تقديم الأحسن من نظريات و تطبيقات وحلول التى تساعد على التسيير الأمثل لموارد المؤسسة والحفاظ عليها، و بالتالي تمكن المؤسسةالإقتصادية من أن تكونأكثر فاعلية.

ثانيا: سيتم التطرق الى مختلف التعريفات و الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية حتى تكون أكثر جـودة، وهـي الأهـداف التـى تصـبو اليهـا المعـايير المحاسـبة الدوليـة IFRS/IAS وكـذا النظـام المحاسـبيالمالي الجزائري.

ثالثا:وأخيرا لا بد من إعطاء نظرة عن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال توضيح مختلف جوانبهمن مـبادئ وأسس و قواعدوالإتفاقات المحاسبية، والمبادئ العامة للتسجيلوالتقييم.

[1] فردريك تشوي–كارول آن فروست– جاري ميك(2004): **المحاسبة الدولية**, دار المريخ للنشر،الرياض المملكة العربية السعودية ص350

1ـ1الهيئات التي ساهمت في تطور المحاسبة على المستوى الدولي

المنظمات العالمية المهتمة بالمحاسبة تطورت مع مرور الزمن، حسب متطلبات كل مرحلة، حتى تمت مراجعتها ابتداء من سنة 2001 أين نجد أربعة تجمعات هامة وهي: المجلس، فوج التفكير (SAC)و اللجنة التقنية الدائمة للترجمة(IFRIC).

1ـ1.1 لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) (FOUNDATION)

نشأ IASC سنة 1973 بمبادرة من الهيئات المحاسبية المهنية لعشرة دول ألمانيا، استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، ارلندا و انجلترا،يتكون من تسعة عشرة شخصية تسمى (LES TRUSTEES) مكلفة بتحديد التوجهات الإستراتيجية، التطوير، والعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، و تحقيق توحيد المبادئ المحاسبيةالتي تتبعها منشآت الأعمال، وتعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، و اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC) و الهيئات و المجلس. و بعد زيادة عدد المشتركين في هذا الاتحاد و تم إعطاء IASC صفة التنظيم العالمي[1].

في الفترة الممتدة من سنة 1973 إلى سنة 2000 بذلتلجنة معايير المحاسبية الدواية (IASC) مجهودات لإيجاد اتفاق بين مختلف الهيئات الوطنية، و ذلك من خلال إشراك أكبر عدد ممكن من الأعضاء، مما أدى إلى وجود تنوع من الخيارات التي تثري المحاسبة من المراجع الوطنية، وتم إعداد 41 معيار من المحاسبة الدولية (IAS) التي غطت أغلبية المواضيع المحاسبية.

بالرغم من أهمية هذه المعايير إلا أن هذه النصوص لم تطبق في الواقع إلا بنسبة قليلة، فباستثناء الدول الأنجلوسكسونية، فإن أعضاء لجنة معايير المحاسبية الدواية (IASC) لم يقوموا بإعداد القواعد المحاسبية الوطنية، حتى تعطي لهذه المعايير الحظ الأكبر للتطبيق. وعلية قرر(IASC) التحرر من وصاية المنظمات المهنية و التقرب من هيئات التقييس الوطنية، مما أدى إلى تحويلها إلى هيئة مستقلة تدعي (IASB) خلال سنة 2001.[2]

1ـ1.2مجلس معايير المحاسبة الدولية (BOARD)IASB

نشأمجلس معايير المحاسبة الدولية BOARD في 6 فيفري 2001، يتكون من 14 عضوا: الرئيس ونائبه و12 عضوا دائما يتم تسميتهم من قبل(LES TRUSTEES) على أساس خبرتهم المحاسبية، بشرط أن يكون لخمسة أعضاء على الأقل خبرة الإصدار، وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية، وواحد من

[1](iasc) : international accounting standarscommitte

[2]Bernard raffournier (2005) : les normes comptaples internationales (ifrs/ ias).editioneconomisa : p. 9.

الأكاديميين [1]. سبعة أعضاء من بين ألاثنتا عشرة مكلفين بالربط والإتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس، وذلك من أجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB[2].

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يختار من طرف (LES TRUSTEES) من بين الأعضاء الإثنتا عشرة الدائمين، نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس، أما أعضاء المجلس (IASB) يعينون لمدة 5 سنوات كأقصى حد، يمكن تجديدها مرة واحدة.

ـ مهام و إنجازات المجـــــلسمعايير المحاسبة الدولية

المهام الأساسية لمجلس المحاسبة الدولية (IASB) كما تحددها المادة 36 من اللوائح فيما يلي:

- للمجلس كل المسؤولية لكل التساؤلات التقنية، خاصة فيما يخص التحضير ونشر المعاييرالمحاسبة الدولية ، ومشاريع المعايير.
- تحديد برنامج عمل المجلس وتحويل المشاريع الخاصة بالتساؤلات التقنية.
- المصادقة على التقارير المطورة من قبل لجنة التفسيرات.

في نهاية جوان 2004 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و لجنة معايير المحاسبية (ISAC) تم إنتاج ستة وأربعين معيارا منها9 تم استبدالها وأخرى ألغيت، وإطار مفاهيمي بغرض إعداد نصوص جديدة ومراجعة المعايير الحالية، بالإضافة إلى ذلك نشر 33 ترجمة من طرف اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC)،22 منها أدمجت في معايير جديدة.

1ـ3.1اللجنة الاستشارية للتقييس (SAC)

اللجنة الإستشارية للتقييس(SAC)[3]تتكون من 45 عضوامن مناطق وقطاعات مهنية مختلفة، يعينون من طرف (LES RUSTEES) لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد حسب موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، هو هيئة للاستشارة تساهم في المناقشات وفي منهجية التقييس. يتمثل دورها في:

- إبداء الرأي للمجلس عن القرارات المرتبطة بالمستجدات.
- إعـــلام المجلـــس بـــرؤى الهيئـــات و الخـــواص المنتمـــين للهيـــأة الإستشـــارية فيمـــا يخـــص المشروعات الهامة للتقييس.
- إعلام و نصح المجلس و المنظمة في مجالات أخرى.

[1]Catherine maillet, anne le manh (2006) : normes comptaples internationales **ias / ifrs,**.p.14.

[2]Iasb : international accounting standars board

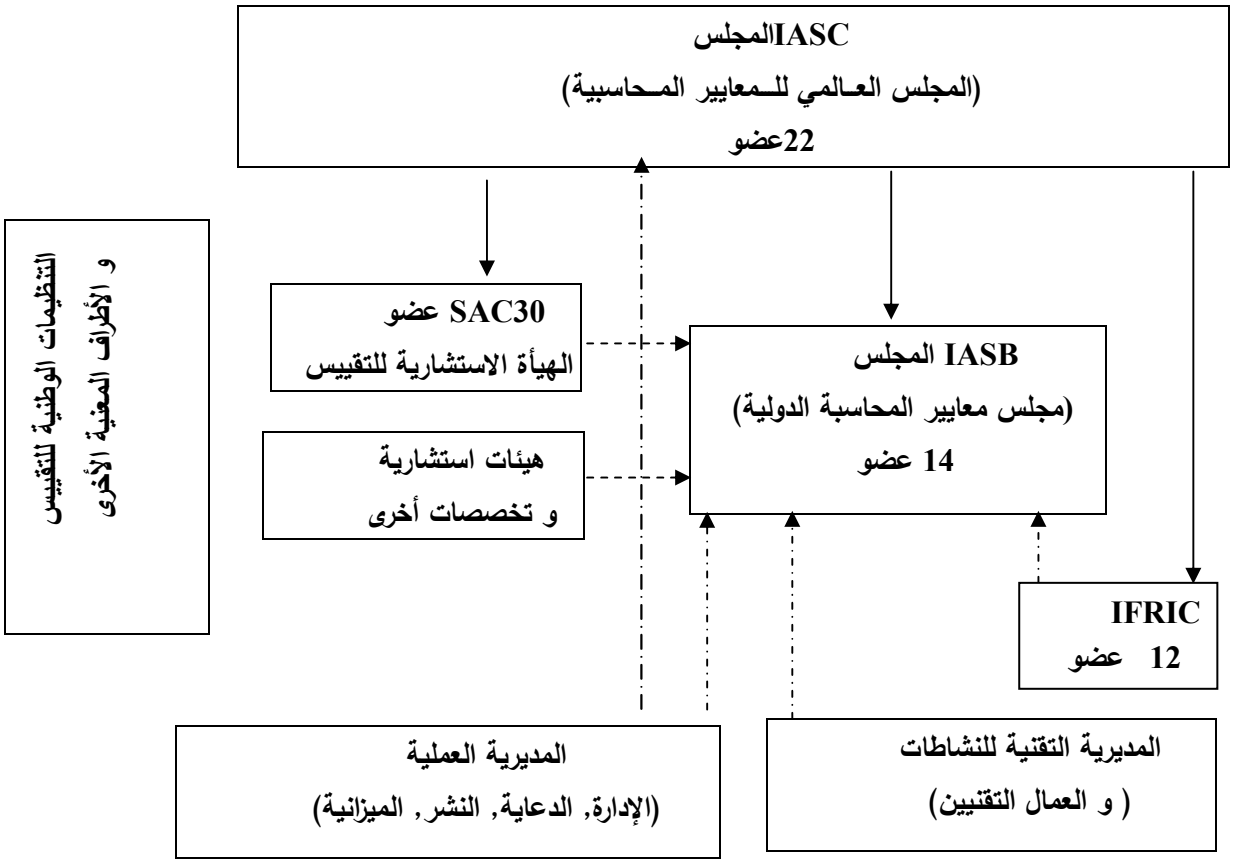
[3]**Sac** : standards advisory council

1ـ1.4 اللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC)

اللجنة التقنية الدائمة للترجمة[1]تكونت خلال ديسمبر 2001 هدفها توضيح كيفية تطبيق معايير IASBوذلك بتقديم التوضيحات اللازمة للمعايير المحاسبية إذا استلزم الأمر ذلك، وتتكون من 12 عضو معينين من قبل (LES TRUSTEES) لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، تجتمع مرة كل شهرينويتمثل دورها في[2]:

- الترجمة والتعليق و تقييس تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن نطاق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل ضمان التطبيق المتجانس للمعايير وتنفيذ المهام التي يطلبها المجلس.
- تقدم التفسيرات و الحلول التطبيقية.

والشكل التالي رقم **(1)** يبين الهيكلة الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع[3]

[1]**Ifric :** international financial reporting interpretation committe
[2]catherinemaillet, anne le manh; op. Cit :p.16
[3]Pascal barneto (2004) :normeias/ifrs. Dunod. P .26

1ـ1ـ5الهيئات المعنية بالمحاسبة على مستوى الاتحاد الأوروبي

في جوان 2001تم إنشاء L'ARC (هيأة تنـظيم المحاسبة) و EFRAG (المجموعة الإستشارية الدائمة) مما يبين إرادة الاتحاد الأوروبي فيتبني معايير IAS[1]

- L'ARCيمثل مجلس الرقابة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مهمته الموافقة على معايير (IAS) من أجل استعمالها في أوروبا بعد التأكد من مطابقتها للقوانين، وفي 16 جويلية 2003 إعتمد مجموع معايير المحاسبة (IAS)و أعطاها الصـغة القانونيـة الأوروبيـة، وصـدرت النصـوص بلغـات المجموعة الأوروبية في 13 أكتوبر 2003.
- L'EFRAG مهمته التحليل والتعليق على مشاريع معاييرIASB، يتكون من:
  - ✓ مجلس للمراقبة، مهمته توجيه عمل الهيأة التقنية وضمان المصالح الأوروبية.
  - ✓ الجنـة التقنيـة للخبـراءTEG(EXPERTGROUPTECHNICAL) التـي تقـدم رأيهـا فـي النقـاط النظامية. واعتماد المعيار الأول IFRS الصادر عن IASB في جويلية2002.

1ـ1ـ6 على المـستوى الوطني

غداة الإستقلال ورثت الجزائر المخطط المحاسبي العام الفرنسي، والذي لم يتوافق مع الإتجاهات السياسية آنـذاكالتي كانـت تقـوم علـى أسـاس نظـام الاقتصـاد المخطـط. فـي سـنة1975 قـررت السـلطات الرسـمية إستبدالالمخطط المحاسبي العام PCG بالمخطط الوطني المحاسبي PCN وفق الأمرية رقم 73-35 بتاريخ 1975/04/29[2] التي بينت مجال تطبيقه من قبل المنظمات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي، وكذا الشركات المختلطة الخاضعة لنظام الضرائب.

كمـا جـاء فـي إشـعار التطبيـق المـؤرخ فـي **1975/06/23** كيفيـة تنظـيم و تسـيير المحاسـبة، وتقيـيم الاستثمارات والمخزون، والوثائق الختامية. ومع مرور الزمن كان لابد من إجراء تحسينات على المخطط الوطني المحاسبي PCN نذكر منها :

- النشرة رقم **[1850**/F/DC/CE/**89/047]** بتـاريخ **1989/05/24** الخاصـة بالتسـجيل المحاسـبي للعمليـات المرتبطة باستقلالية المؤسسات.
- النشـرة رقـم **[635**/F/DC/CE/**90/046]** بتـاريخ **1990/03/11** المتعلقـة بالتسجيلالمحاسـبي لمسـاهمات العمال في أرباح المؤسسة.
- التعليمة رقم**95/001** بتاريخ **1995/10/02** المتعلقة بتحسين محاسبة أموال المساهمات.

[1]catherine maillet, anne le manh, op cit .p.17.
[2]ordonnance n/ 75-35 du 29/04/1975 portant plan comptable national

- تعليمة المديرية العمة للتجارة رقم [581/MF/DGC] بتاريخ **1997/04/21**المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم[1].

في سنة 1996 أسندت عملية التقييس المحاسبي إلى المجلس الوطني للمحاسبة، بمساعدة خبراء المحاسبة، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من أجل تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية.وبموجب القرار المؤرخ في 1999/10/09 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة، وإدماج حسابات المجمعات, نجد أن هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته، وإنما أضاف بعض الحسابات مثل حساب 16 الأموال الخاصة الأخرى المتعلقة بالمجمعات، وحساب 109مساهمات مهتلكة، و حساب428 توظيفات مالية وغيرها. وبالرغم من بداية الإصلاحات الإقتصادية في بداية التسعينات إلا أن النظام المحاسبي لم يواكب هذا التغيير، و كان لابد أن تتوج بمرجع محاسبي جديد، يسمح لمؤسساتنا من الإستفادة من رؤوس الأموال الأجنبية، و المهارات والمعارف التطبيقية، وكذا دخولها في شراكة مع المؤسسات الأجنبية. لذلك فان أهمية التكييف مع النظام المحاسبي الدولي تبدو أكثر من ضرورة، مما جعل السلطات تقرر إصلاح المخطط الوطني المحاسبي بما يتماشىواحتياجات المحيط الإقتصادي في الجزائر، وتحسين المعلومة المالية والتقارب مع المعايير الدولية.

1ـ2معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS

في البداية لابد من الإشارة الى أنه ابتداءا من 2005 المؤسسات المسجلة في البورصة في الإتحاد الأوروبي بما فيها البنوك ومؤسسات التأمين التزمت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ذات الجودة العالية عند تحضير الحسابات المدمجة. إنضمت بعدها أغلبية دول العالم في إعتمادهذه المعايير للإستفادة من الإمتيازات الكثيرة التي تترتب عن العمل بها.

1 ـ2. 1تعريف معيار المحاسبة الدوليةIAS/IFRS

مفهوم المعيار كمصلح لغوي مستنبط من الكلمة الإنجليزية(STANDARD) والمقصود بها القاعدة، بمعنى أنه يمثل إتفاق بين الجميع، ومقياس إلى معرفة الشيء وتحديد ميزاته بدقة.

فالمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS هي مجموعة من القواعد العالمية الموحدة والتي بموجبها المؤسسات المسجلة في البورصة أو فروعها مطالبة بإعتمادها ابتداء من 2005 من أجل تقديم حساباتها المدمجة.

لذلك يمكن تعريفالمعيار على أنه[2]" مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية، وتأثير العمليات والأحداثوالظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها".

[1]plan comptable national (2000). éditionssociete nationale de comptabilite. alger. pp2-15

[2]مدني بن بلغيث (2004): أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية– أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر،ص:61

يربالبعضأنمصطلح" المعيار "
يشيرإلىمجموعةمنوحداتالقياسأوالمواصفاتالمقررةأوالمفروضةمنطرفالقانونوالتيتستخدمللوصفالعاديللشيءمعين،كمايعتبرهالبعضالآخركقاعدةمتفقعليهابينالجميعومقياسلوصولهمإلىمعرفةشيءماوتحديدمميزاتهبدقة.
حسبلجنةمعاييرالمحاسبةالدوليةفإنالمعاييرالمحاسبيةهيعبارةعنقواعدإرشاديةيستندإليهاالمهنيونلدعمإجتهادهموإستلهامحكمتهم،ولكنهالاتلغيالحكمةأوالإجتهاد،إنماهيوصفمهنيرفيعالمستوىللممارساتالمهنيةالمقبولةقبولاعاما،وتهدفإلىالحد مندرجةالإختلافةفيالتعبيرأوالممارسةفيالظروفالمتشابهة، وتأثير التحسين على مجموعة النظام المالي[1].وبناء عليه نستطيع القول أنالمعيارالمحاسبي:

- هومقياسمقبولومعتمدعلىنطاقمعين.
- يعتبر من الضوابطالتىتعززموضوعيةالمخرجاتالمحاسبية.
- لا يتميزبالثباتالمطلقوإنمايتأثربعواملالبيئةالسائدة.
- حتىيحظىبالقبولالعاميجبأن يستندفيإصدارهإلىإطارنظريمتكامل.

2.2ـ1 أهداف المعايير المحاسبية الدولية

إنالغايةمنإصدارمعاييرالمحاسبةهوتحقيقأهدافالتقريرالماليمنخلالاللجوءإلىأدواتذاتتكلفةإستخداممعقولة،حيثتتجسدمن تطبيقمبدأالتكلفة/المنفعة،وعلىالعمومتسعىمعاييرالمحاسبةإلىتحقيقأهدافعامةوأخرىإقتصادية.

الهدف الأساسي من هذا التنظيم الجديد هو الوصول الى أكبر قدر من الشفافية عند تحليل الوضعية المالية والإقتصادية للمؤسسة إتجاه الغير، وإعداد لغة محاسبية تمكن من:

- تقديم معلومة مالية مفهومة من كل المستعملين تكون قابلة للاستعمال في بورصة القيم في العالم كله.
- ترتكز على ضمان أحسن مقارنة للقوائم المالية زمانيا و مكانيا، وشفافية المعلومة المالية.
- تستجيب للنمو السريع للمبادلات العالمية.
- المشاركة في تطوير الأسواق المالية وتلبية إحتياجاتها و إعطاء قوائمها المالية رؤية عالمية حسنةومصداقية أكثر.
- تلبية إحتياجات المستثمرين في مجال المعلومة وكذا حمايتهم.

أيضا نشر المعايير IFRS/ASامن قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية إنما يصبو إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تكون كقاعدة لتأسيس مرجعية محاسبية موحدة عالميا تماشيا مع متطلبات العولمة وتوفير مزيد من الاتساق والتماثل للمتعاملين الاقتصاديين، وتوحيد النظم المحاسبية حول العالم، ويتم ذلك من خلال:

- ضمان السير الحسن لأسواق الاموال.
- حماية المستثمرين.

[1]Stephane brun, (2011),guide d'application des normes ias/ifrs,bertiedition, alger, p ;89

– الثقة في الأسواق المالية.

بتوحيد المرجعية المحاسبية العلمية والعملية للمحاسب الأكاديمي والمهني على المستوى العالمي، ستوحد الممارسات والمعالجات المحاسبية للأحداث المتماثلة رغم اختلاف الزمن والمكان، وبالتالي مسايرة الظروف الإقتصادية العالمية المتجهة نحو الإنفتاح والعولمة في جميع المجالات. كما سيسمح ذلك للمحاسبة بأن تتطور لتلبية الحاجات المستحدثة التي سيفرضها باستمرار الواقع الإقتصادي المتجدد، والتي يمكن تلخيصها حاليا في الحاجة إلى بيانات مالية قابلة للفهم والمقارنة عبر الزمان والمكان بمستوى مقبول من الشفافية والمصداقية كمطلب ضروري للتوحيد المحاسبي.

1ـ2.3 خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية.
- قوتها التي إكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه.
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

1ـ2.4مراحلإعداد المعايير المحاسبية الدولية

عملية إعداد معايير المجلس (IASB) تأخذ بعين الاعتبار استعمالها في الدول الأنجلو سكسونية، كما يفترض السماح لكل المعنيين (منظمات وطنية للتقييس، معدي و مستعملي القوائم المالية) بإبداء أرائهم.

عملية إصدار المعيار المحاسبي تمر بالمراحل التالية[1]:

المرحلة1:

- يشعر المجلس (IASB) الخبراء التقنيين من أجل أخذ رأيهم عند دراسة المشروع المقترح.
- يقوم أعضاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقةبالموضوع أو طبيعة المشكل الذي سيكون محل دراسة لإصدار معيار جديد حوله أو تعديل أو حذف أو دمج معايير حالية، ووضع الإطار العملي لذلك.
- تقوم لجنة المعايير المحاسبية الدولية بدراسة المتطلبات والممارسات الحالية في النظم المحاسبية المحلية أو الإقليمية المتعلقة بالموضوع، وتبادل وجهات النظر حول هذه المسائل مع الهيئات

[1]Pascal Barneto (2004) :op cit . p .27

المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية المحلية، ثم تقديم موجز بالنقاط الرئيسية، والحلول المستنبطة وفق الإطار التصوري للجنة.

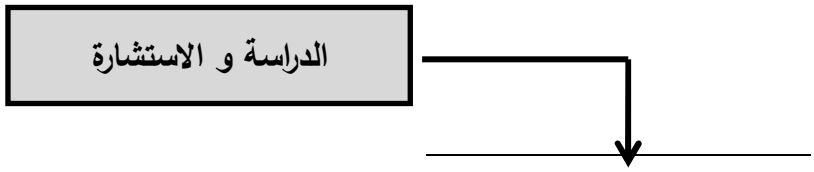
- تقوم لجنة المعايير المحاسبية الدولية باستشارة اللجنة الاستشارية لمعايير التقارير المالية الدولية حول جدوى إضافة الموضوع الحالي إلى جدول أعمال المجلس.
- تقوم لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتكوين فريق استشاري يسمى عادة فريق العمل، يتولى المهام الإستشارية الخاصة بالمشروع.

المرحلة2: انطلاقا من الاقتراحات المقدمة من قبل الهيئات التقنية، يقوم المجلس بإصدار وثيقة المناقشة للتعليق عليها.حول المشروع يتضمن مختلف الحلول المقترحة و التبريرات المرفقة لها، لجمع الآراء و التعليقات المهنية من طرف الهيئات و الأطراف المعنية المختصة

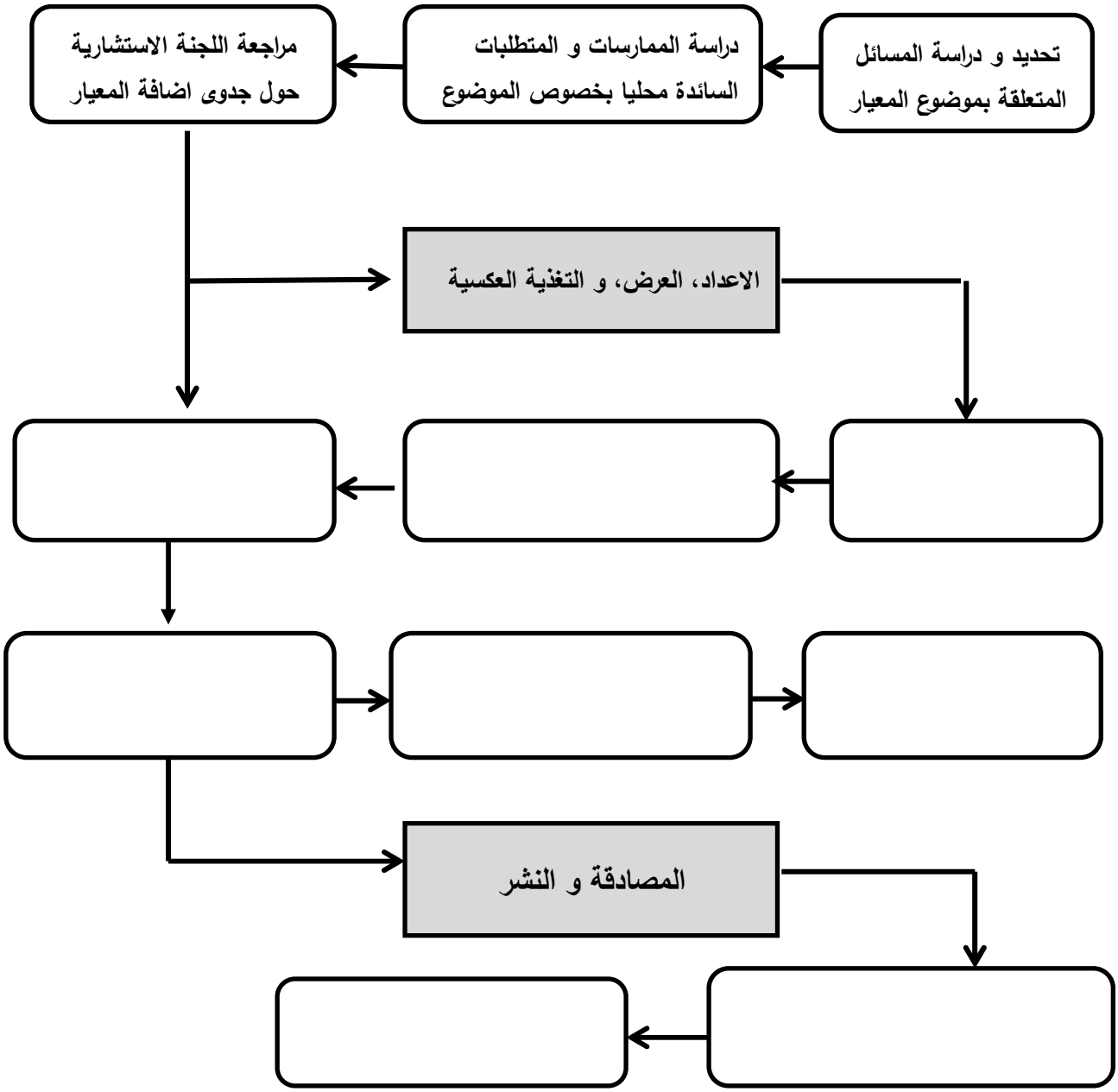
المرحلة3: بعد استلامالآراء و التعليقات، يقترح المجلس وثيقة صبر الآراء على المشروع المقدم حيث يجب أن يحظى بموافقة 8 أعضاء على الأقل من المجلس قبل إصداره وطرحه للمناقشة.

المرحلة4:بعد الأخذ بعين الاعتبار لمختلف الآراء والتعليقات يصدر المجلس المعيار (IAS) والمسمى من ألان(IFRS)بشرط أن يحظى بموافقة 8 أعضاء على الأقل من المجلس[1].

الشكل**(2)** : يوضح عملية اصدار المعايير المحاسبية الدولية.



[1]Pierre vernimmen(2005) **: finance d'entreprise**. Edition dalloz. P. 102



المصدر : **Source** :pierre vernimmen(2005) : finance d'entreprise. Edition dalloz. P :102.

حتى يمكن الربط بين المعيار والبنوذ المعنية به ضمن القوائم المالية، أو الوظيفة المحاسبية المحاسبية للمعيار فإن الجدول رقم(**1**): يبين تبويب معايير المحاسبة الدولية

التبويب طبقا	معايير المحاسبة الدولية

لنوع القوائم المالية	**الميزانية**	**المعيار رقم (2) المخزون** **المعيار رقم (16) الممتلكات والمعدات** **المعيار رقم (28) الاستثمارات في شركات شقيقة** **المعيار رقم (31) تقارير المالية عن المشروعات المشتركة** **المعيار رقم (36) انخفاضات في الأصول .** **المعيار رقم (37) المخصصات والالتزامات و الاصول المحتملة.** **المعيار رقم (40) الإستثمارات والممتلكات.**
	حساب النتائج	**المعيار رقم (8) صافي ربح أو خسائر الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية.** **المعيار رقم (12) الضرائب على الدخل .** **المعيار رقم (17) التأجير .** **المعيار رقم (18) الإيرادات.** **المعيار رقم (21) تأثير التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.** **المعيار رقم (23) تكلفة الاقراض**
	تدفقات الخزينة	**المعيار رقم (7) بعنوان قوائم التدفق النقدي**
للوظيفة المحاسبية	**العرض**	**المعيار رقم (2) المخزون** **المعيار رقم (8) صافي ربح أو خسائر الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية.** **المعيار رقم (32) العرض**
	الإفصاح	**المعيار رقم (7) قوائم التدفقات النقدية** **المعيار رقم (10) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية** **المعيار رقم (24) الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة** **المعيار رقم (27) القوائم المالية الموحدة و المنفصلة** **المعيار رقم (31) الحصص في المشروعات المشتركة**
	القياس	**المعيار رقم (2) المخزون** **المعيار رقم (11) عقود الإنشاءات** **المعيار رقم (12) ضرائب الدخل** **المعيار رقم (16 الممتلكات و المصانع و المعدات** **المعيار رقم (17) عقود الايجار** **المعيار رقم (18) الايراد** **المعيار رقم (19) منافع الموظفين** **المعيار رقم (20) محاسبة المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية** **المعيار رقم (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية** **المعيار رقم (26) المحاسبة والتقرير عن برنامج منافع التقاعد** **المعيار رقم (28) الإستثمارات في شركات الزميلة** **المعيار رقم (36) الإنخفاض في قيمة الأصول** **المعيار رقم (37) المخصصات، الاصول والالتزامات المحتملة** **المعيار رقم (38) الأصول غير الملموسة** **المعيار رقم (40) الإستثمارات العقارية** **المعيار رقم (41) الزراعة**

المصدر:من إعداد الطالببالإعتماد معايير المحاسبة الدولية

توضيحات:

أولا:وفقا لهذا التبويب يستطيع المحاسب أن يتعرف على أهم معايير المحاسبة الدولية التي يجب أن يطلع عليها ويدرك مكوناتها عند إعداده للقائمة المسؤول عنها بدلا من التشتت في جميع معايير المحاسبة الدولية، خاصة في ظل تعدد وتنوع مجالات إصدار المعايير المحاسبية.

كذلك يستطيع المحاسب في ضوء هذا التبويب إمكانية تحديث المعايير المعنى بها كلما ظهر تنقيح لبعض من هذه المعايير، فعدم الإعتماد على هذا التبويب يؤدي إلى إرباك الممارسين للمهنة وربما عدم إمكانية تتبع كافة التعديلات الصادرة بشأن بعض المعايير المحاسبية والتي تحتاج إلى مزيد من الوقت والمال.

ثانيا: حتى وقت قريب كان ينظر للوظائف المحاسبية على أنها تقتصر على وظيفتي **القياس** و**الإفصاح**، حيث يشير **القياس** إلى التعبير الكمي عن المعاملات الإقتصادية التي تحدث بين المنشأة والغير في وحدات قياس كمية، بينما يشير **الإفصاح** إلى الكشف عن نتائج المعلومات المالية و ذلك في القوائم المالية المنشورة، حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتنوعة، إلا أن معايير المحاسبة الدولية أضافت وظيفة ثالثة للمحاسبة ترتبط **بالعرض(PRESENTATION)**، وتعني في أي مكان ضمن القوائم المالية سوف يتم عرض المعلومات المالية، هل ضمن الأصول المتداولة أو الأصول غير المتداولة؟ هل بإعتبارها أداة حق ملكية أو أنها التزام مالي؟ هذه هي الوظيفة الثالثة للمحاسبة، ولعل أسباب الإهتمام بكيفية عرض البيانات المالية هو تحقيق أهداف متنوعة أهمها هو خدمة وظيفة التحليل المالي، فالمحاسبة لا تنتج البيانات المالية كهدف في حد ذاته وإنما كوسيلة لتحقيق غايات، فبدون الإستخدام والإستفادة من ما تنتجه من بيانات مالية فإن هذه الأخيرة تصبح عديمة الفائدة والنفع.

1ـ3الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

1ـ 1.3.المقصود بالإطار المفاهيمي

المحاسبة هي نظام لتنظيم المعلومة المالية، التي تسمح بتحرير، تصنيف وتسجيل المعلومات القاعدية، ثم تقديم القوائم المالية التي تعطي صورة صادقة للحالة المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات. وعلى هذا الأساس جاءت معايير المحاسبة (IAS) و(IFRS)المقدمة من قبل (IFRIC) لتقدم إطار محدد يدعي **إطار مفاهيمي** يبين ما يراد تسجيله، وكيفية تقييم الأصول والخصوم، والمعلومات الخاصة بشرح الحسابات. وبالتالي تمثل دليل مهني ذو نوعية للجمهور.

- فالإطار المفاهيمي يحدد الأهداف الواجب بلوغها بواسطة القوائم المالية ويقدم قائمة بالمبادئ المحاسبية الواجب الالتزام بها[1].
- يساعد المجلسIASCعلى تطوير المعايير المحاسبية المستقبلية ومراجعة المعايير المحاسبية الدولية الموجودة .
- يساعد المجلس.IASCعلى تحسين التنظيمات، المعايير المحاسبية والطرائق المرتبطة بإعداد القوائم المالية، بتوفير الأساس الذي يسمح بتخفيض عدد المعالجات المحاسبية المسموحة من المعايير المحاسبية الدولية.
- يساعد هيئات التقييس الوطنية على تطوير المعايير الوطنية[1].

[1]Jean françois des robert, françoismechin, herveputeaux, op; cit . p. 12

- يساعد معدي القوائم المالية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ودراسة المواضيع التي تكون محل معيار محاسبي دولي.
- يساعد المدققين بتكوين رأى حول مطابقة القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.
- يحدد المستخدمين للقوائم المالية ويساعدهم على ترجمة المعلومة المحتواة فيها المحضرة وفق المعايير المحاسبية الدولية.
- يحدد الإتفاقات المحاسبية القاعدية، والخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية الأساسية.
- يقدم تعريفات، ويحدد قواعد التسجيل المحاسبي و التقييم.
- الإطار المفاهيمي ليس معيار، ولا يزيح المعايير النوعية.

1 ــ 2.3مجال تطبيق الإطار المفاهيمي و مستخدمي القوائم المالية

ــمجال التطبيق

الإطارالمفاهيمي يهتم بالقوائم المالية ذات الإستخدام العام، بما فيها القوائم المالية المدمجة. هذه القوائم يجب أن تعد على الأقل مرة كل سنة، وترمي إلى تلبية احتياجات المعلومة المشتركة لعدد هام من المستخدمين.البعض منهم يمكن أن تكون لهم إحتياجاتنوعية ولديهم الوسائل للحصول على معلومات إضافية بالنسبة للتي هي مسجلة في القوائم. فالحسابات التي تحضر لأغراض الضرائب مثلا فهي خارج مجال تطبيق الإطار المفاهيمي.

الإجراءات الحالية تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي مطالب بمسك المحاسبة والموجهة لإعلام الغير أو للاستعمال الخاص.

فالمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي تلزم كل وحدة بأن:

- تتقيد بالمصطلحات و الإتفاقات المحاسبية الأساسية والمبادئ المشتركة الأخربلكل الوحدات.
- تستعمل الطرق والإجراءات وفق ما جاءت في المعايير.
- تعتمد على تنظيم يلبي متطلبات المسك، والمراقبة، والربط وتبليغ المعلومات للتسجيل[2].

أما الأطراف المطالبة بمسك المحاسبة هي:

- المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.
- المؤسسات العمومية و المؤسسات ذات الإقتصاد المختلط.
- التعاونيات.
- التنظيمات التي تتلقى إعانات عمومية أو هبات.

[1]Erictort ,lionelescaffre(2012), ameliorer l'information financiere en ifrs , EDITIONDUNOD. P. 2

[2]المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 2008/05/26 المتعلق بتطبيق اجراءات قانون النظام المحاسبي المالي ص: 17

- الوحدات التي تنتج سلع أو خدمات، تباع أو لا تباع، في حالة كونها تمارس نشاطات إقتصادية مبنية على أحداث متكررة.

ـالمستخدمون و حاجتهم من المعلومات:

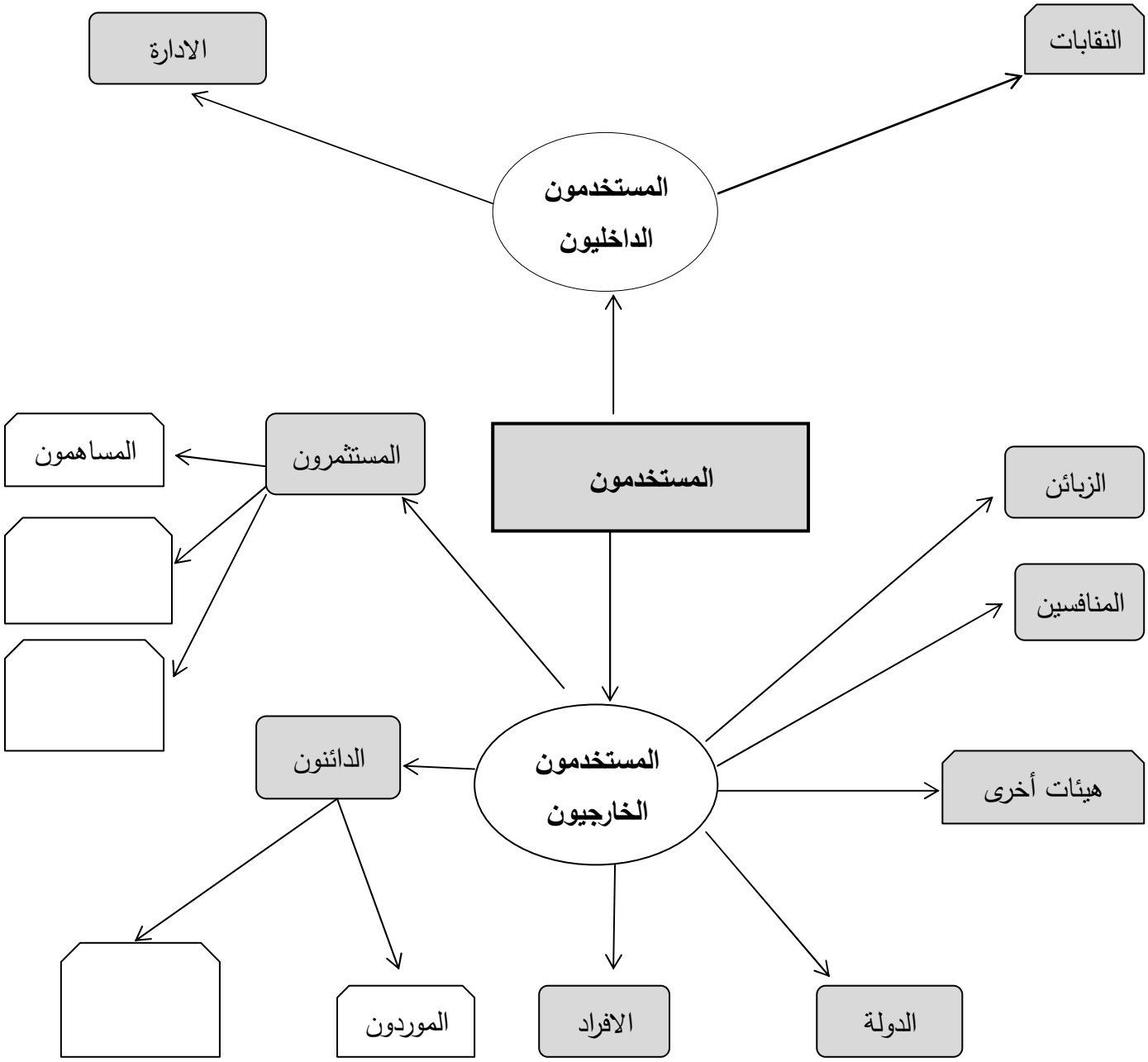
فإذا كان المستثمرون يخاطرون بتقديمالأموال للمؤسسة، فان ذلك يستوجب إعدادقوائم مالية تلبي احتياجاتهم وتجيب أيضا على جل احتياجات المستعملين الاخرين وتجعلهم راضين على القوائم المالية التي تعتبر الوسيلة الأساسية لتبليغ المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين، الداخليين و الخارجيين[1]، وهم:

- المسيرين الذين تعتبر المعلومة الماليةالوسيلة الوحيدة التي تسمح لهم بقياس مدى ملاءمة استراتيجيتهم و طمأنة المساهمين.
- الهيئات الإدارية و الرقابية.
- مختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة.
- موردو الأموال [المالكون و المستثمرون الحاليون والمتوقعون، والبنوك] الذين يهمهم معرفة المخاطر والعوائد حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات المتعلقة بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات.المساهمون أيضا مهتمين بالمعلومات التي تسمح لهم تحديد طاقة المؤسسة لتسديد حصص الأرباح و القروض.
- الإدارة والهيئات الأخرى المخول لها عملية التنظيم والرقابة (مصالح الضرائب، الإحصاء الوطني والمنظمات التي لها سلطة التخطيط والتنظيم والرقابة).
- أعضاء المستخدمين ومن يمثلهم الأجراء الذين يهتمون بالمعلومات الخاصة باستقرار مردودية المؤسسة التي تستخدمهم، أيضا المعلومات التي تسمح بتقدير طاقة المؤسسة لتوفر لهم الأجرة.
- الموردونالذين يهمهم معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها وتقدير خطر إفلاس الزبائن. والزبائن الذين يهمهم إستمرارية المؤسسة خاصة في حالة اعتمادهم عليها في المدى الطويل.
- الأطراف الأخرى ذات المنفعة بما فيه الجمهور الذي يتأثر بالمؤسسة بطرق متعددة من حيث توفير فرص العمل أو التزود بالمعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وفرص ازدهارها[2].

الشكل التالي رقم **(3)** يلخص مستخدموا القوائم المالية:

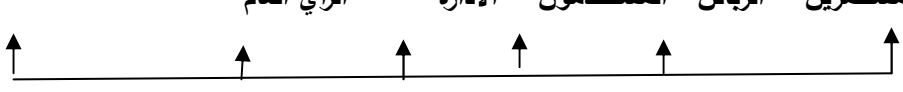
[1] بن بلغيث مداني، مرجع سابق،ص 79

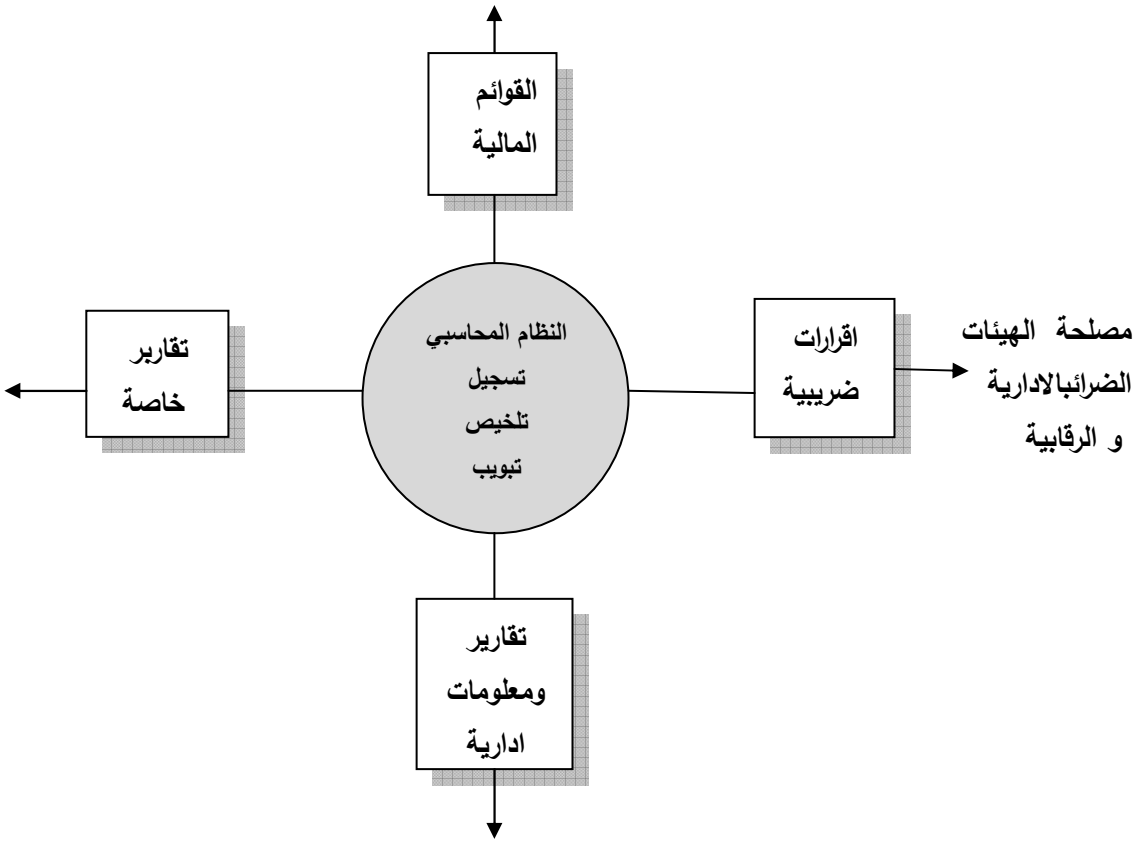
[2] محمود السيد الناغي،(2011)، نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع المنصورة مصر، ص:288



المصدر:من اعداد الطالب

الشكل التالي رقم (**4**) يوضح العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ومستخدموا المعلومات المحاسبية:





إدارة المشروع الداخلية

المصدر :من اعداد الطالب

1ـ 3.3 طبيعة وأهداف القوائم المالية

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. فالصورة الصادقة تستلزم إحترام القواعد والمبادئ المحاسبية، إلاأنه في الحالة الإستثنائيةوعند تطبيق القاعدة المحاسبية سيظهر بطريقة غير صحيحة الصورة الصادقةللوحدة، فتكون هناك مخالفة يجب توضيح في ملحق القوائم المالية مبررات هذا الاختلاف.

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)**وكذا النظام المحاسبي الماليفإن الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال **الميزانية**، وتوضيح الكفاءة الاقتصادية من خلال **جدول حسابات النتائج**، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من **جدول تدفقات الخزينة**، وذلك لتلبية إحتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند إتخاذ قراراتهم الاقتصادية[1].

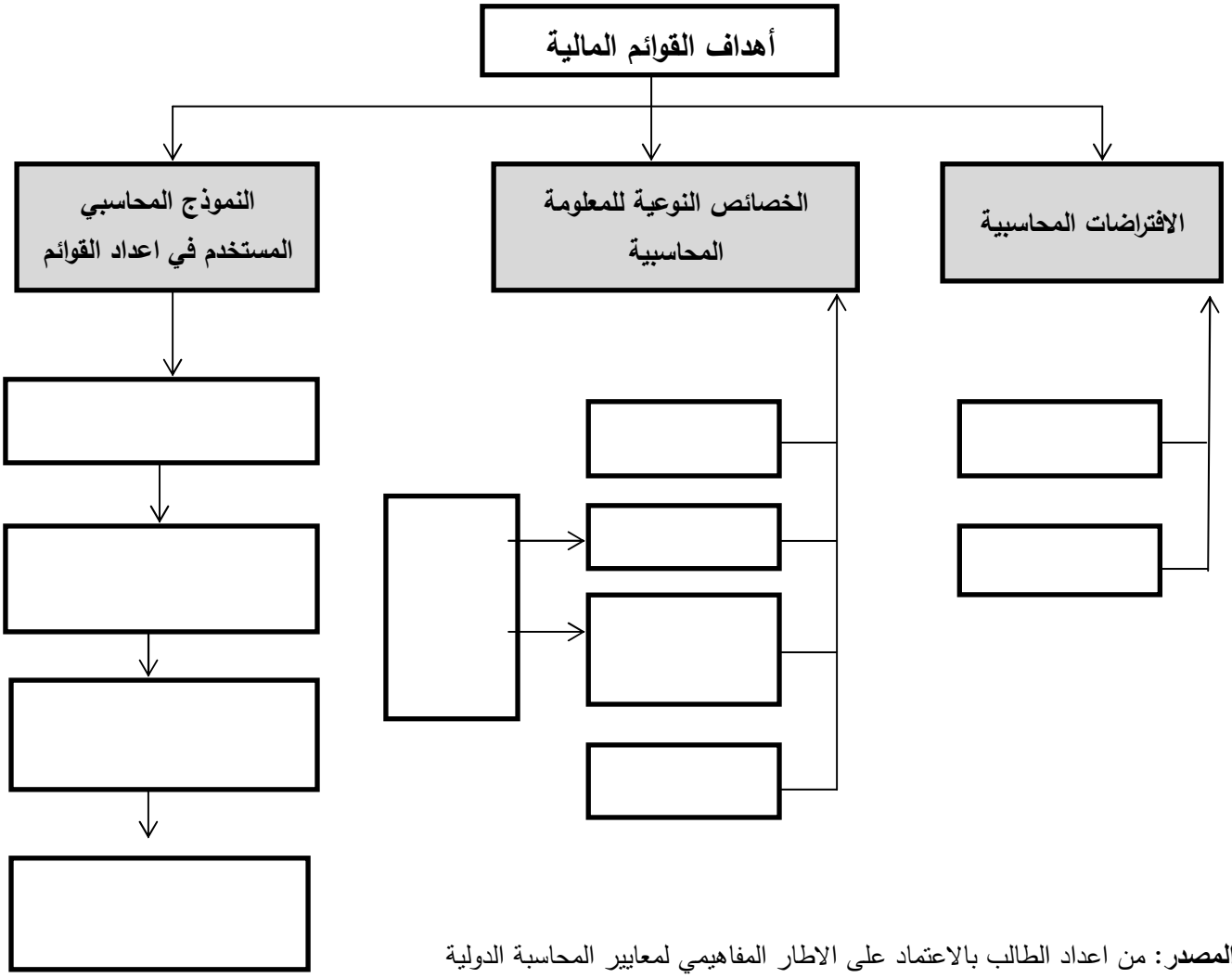
فالقوائم المالية تسمح بضمان شفافية المؤسسة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبى الإحتياجات فيما يخص أخذ القرار. وتحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة، حتى تسمح بإنجاز المقارنات وتثمين تطور المؤسسة.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

[1]Obertropert (2004) :pratique des normes ias/ifrs ; editiondunod paris. p.54.

- توفير المعلومات الخاصة بالوضعية المالية، الأداء، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعدالمؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداءوالمركز المالي، تقييم التمويل والإستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة[1].

الشكل التالي رقم (5) يبين الأهداف المرجو تحقيقها من القوائم المالية[2]:



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

1ـ 4.3 الوضعية المالية ـالأداء و تغيرات الوضعية المالية

إن القرارات الاقتصادية التييتخذهامستعملوا للقوائم المالية تستوجب تقييم طاقة المؤسسة لتوليد الخزينة والعناصر المماثلة للخزينة، وأيضا تاريخ إستحقاقها، هذه الطاقة في أخر المطاف هي التي ستحدد مثلا مدى

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت. ص 178.

[2] أحمد نور (2003-2004)، المحاسبة المالية القياس و التقييم و الافصاح المحاسبي، الدار الحامعية الاسكندرية مصر، ص31

إمكانية المؤسسة لدفع مستحقات العمال والموردين، و كذا دفع الفوائدلتسديد قروضها والقيام بالتوزيعات على المالكين[1].

الوضعية المالية للمؤسسة تحدد بالموارد الاقتصادية التي تراقبها، بالهيكلة المالية، بسيولتها والقدرة على الوفاء، وبقدرتها على التأقلم مع تغيرات المحيط الذي توجد فيه. فالمعلومة الخاصة بالموارد الاقتصادية المراقبة من المؤسسة وطاقتها في الماضي على تغيير هذه الموارد هي ضرورية لتوقع مقدرة المؤسسة على توليد الخزينة والعناصر المماثلة لها في المستقبل. أيضا المعلومة على الهيكل المالي لازمة للتنبؤ عن إحتياجاتالإقتراض في المستقبل، والتوقع كيف توزع الأرباح وتدفقات الخزينة المستقبلية على من لهم فائدة في المؤسسة.والمعلومة على السيولة والقدرة على الوفاءتفيد في التنبؤ بطاقة المؤسسة على إحترامإلتزاماتها المالية المستحقة. **فالسيولة** تمثل مرجع عن نقدية الخزينة في المستقبل القريب بعد الأخذ في الحسبان الإلتزامات المالية للفترة. **القدرة على الوفاء** تمثل مرجع عن نقدية الخزينة في المدى البعيد من أجل تلبيةالإلتزامات المالية التي تحين استحقاقها.

المعلومة الخاصة بأداء المؤسسة، وبالأخص على مردوديتها تعتبر ضرورية من أجل تقييم التغيرات الكامنة للموارد الاقتصادية الفابلة للمراقبة في المستقبل.وهي ضرورية أيضا للتنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات الخزينة إنطلاقا من الموارد المتاحة.

المعلومة المتعلقة بتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة ضرورية لملاحظة أنشطة الاستثمار، التمويل والعملياتية خلال الفترة. فتمكن المستخدم من التعرف مقدرة المؤسسة على توليد الخزينة والعناصر المماثلة لها ولتحديد الاحتياجات التي تتطلبها المؤسسة لاستخدام هذه التدفقات.

1ـ 5.3المبادئ و الاتفاقات المحاسبية:

الإطار المفاهيميالذي جاء به النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يميز بين:

- الفروض الأساسية والمتمثلة في: محاسبة الدورة (أو محاسبة الالتزامات)والاستمرارية.
- الخصائص النوعية للبيانات المالية.
- المبادئ المحاسبية الأساسية

أـالفروض الأساسية

- **أساس الإستحقاق**

[1] محمود السيد الناغي،(2011)، مرجع سابق، ص:291

القوائم المالية تعد على أساس محاسبة الإلتزام. وعلى هذا أساس فان الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو أن التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية اللاحقة، يعني أنه يتم الاعتراف بأثر العملياتوالأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند استلام أو دفع النقدية. فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها[1].
إن القوائم المالية المعدة على أساس محاسبة الإلتزام تعلم المستخدمين ليس فقط على التعاقدات السابقة التي نتج عنها دخول و خروج في الخزينة ولكن أيضا الإلتزامات المستحقة في المستقبل وكذا الموارد التي ستقبض في المستقبل.

- **الإستمرارية في الإستغلال**

القوائم المالية تحضر على أساس أن عملية الإستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، بإعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد منتقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم، والمبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة[2].

بـــ الخصائص النوعية المعلومات المالية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، ويمكن حصرها في النقاط التالية:

- **المـــوضوعية:**

تكون المعلومات موضوعية عندما تكون خالية من الأخطاء و التحيز، وأن تمكن المستعمل لهذه المعلومات تقديم صورة صادقة.وتعتبر من العناصر الأساسية في المحاسبة التي تتطلب الثبات النسبي والقبول الملائم للسياسات والإجراءات المحاسبية المطبقة من قبل أغلب المحاسبين.
فالموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي، تزيد في تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية، حيث كلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها[3].وتستند الموضوعية على أربعة مبادئ أساسية:الحيادية والوضوح القانوني وأفضلية الحقيقة الإقتصادية على الوضوح القانوني وأخيرا إحترام التمثيل الصادق.

- **القـــابلية للفـهم**

[1] عباس مهدي الشيرازي , مرجع سابق ، ص 262.

[2] Catherine maillet, anne le manh. OP; CIT .p.22

[3] عباس مهدي الشيرازي:مرجع سابق. ص.78.

المعلومات المقدمة في القوائم المالية يجب أنتكون مفهومة بسرعة من قبل كل المستخدمين الذين لديهم معرفة مقبولة بالإعمال والنشاطات الاقتصادية وكذا المحاسبة، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية للمؤسسة، وهذا يعتمد على:

- درجة الوضوح و البساطة والإفصاح في عرض المعلومات.
- مستوى الوعي والإدراك و الفهم لدى مستعملي تلك القوائم المالية[1].

- **الملاءمة**

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات،وتعتبر المعلومات ملائمة للمستعمليها إذا كان لها تأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية و المستقبلية أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم[2]

وتعتبر المعلومة المالية ملائمة لدورها التنبؤي في التنبؤ بالأداء المتوقع للمؤسسة في الفترات المستقبليةوبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث غير المتوقعة.

ولأجل تحقيق صفة الملاءمة لتلك المعلومات لابد من أن تتوفر لها الصفات النوعية التالية :

- التغذية العكسية و التي تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
- القدرة على التنبؤ بالمستقبل وتساعد متخذ القرار من أن يحسن من إحتمالات التوصل الى تنبؤات صادقة عن نتائج الاحداث.
- التزامن: والمقصود بها توفير المعلومات في حينها، فتأخر الحصول علىها يكون على حساب فائدتها.

- **القابلية للمقارنة**

يجب أن يكون مستعملي البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للمعلومات المالية على طول الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الإتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي وأدائها[3]. وأن يكونوا كذلك قادرين على مقارنة البيانات لمختلف الوحدات وذلك لتقييم المركز المالي للوحدة (الفقرة 39 من الإطار المفاهيمي)، كما تستوجب هذه الخاصية إعلام مستخدمي البيانات المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك البيانات وأي تغيرات تحدث في تلك السياسات وكذلك الآثار المترتبة عن تلك التغيرات[4].

---

[1] Jean françois des robert, françoismechin, herveputeaux .op; cit . p. 17

[2] دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): **المحاسبة المتوسطة**, دار المريخ للنشر.ص.69.

[3] Josette peyrard , jean- davidavenel, max peyrard (2006) : analyse financiere ,9EDITION VUIPERT.P.34

[4] محمود السيد الناغي،(2011)، مرجع سابق، ص:299

فالإحتياج للمقارنة يجب أن لا يخلط مع التماثل الكلي وأن لا يكون عائقا لمدخل الإجراءاتالقياسية المحاسبية المحسنة. فلايجوز للمؤسسة أن تواصل التسجيل المحاسبي بنفس الطريقة للصفقة أو الحدث إذا كانت الطريقة المعتمدة لا تسمح باحترام الخصائص النوعية للملاءمة والموضوعية. كما لا يسمح للمؤسسةللإبقاء على عدم تغيير طرائقها المحاسبية لما تكون هناك طرائق أكثر ملاءمة وأكثر موضوعية.لأن الأطراف الآخذة يرغبون في إجراء مقارنة الوضعية المالية و الأداء وتغير الوضعية المالية للمؤسسة خلال الزمن، ومن الأهمية أن تعطي القوائم المالية المعلومة المناسبة للفترة السابقة.

- **التمثيل الصادق**

الفقرة 33 من الإطار المفاهيمي تبين بأنه حتى تكون المعلومات ذات مصداقية يجب أن تمثل بصدق الصفقات والأحداث الأخرى التي يرغب في تقديمها أوالتييفترض منطقيا أن تقدم. وعليه فان القوائم المالية يجب أن تقدم تمثيل صادق للحالة المالية للمؤسسة، وكفاءتها المالية وكذا تدفقات خزينتها.

إن تطبيق المعايير المحاسبية المرفقة بملاحق للمعلومات التكميلية تؤدي في أغلب الأحيان إلى إنتاج قوائم مالية تعطي صورة صادقة[1] .

فالمعلومة تكون صادقة لما تكون حيادية و كاملة وخالية من الأخطاء، حيث أن الحيادية تظهر عند تطبيق القيمة العادلة، والكمال لما نكون في وضعية الاندماج، أما الخلو من الأخطاء فيجب أن تصحح بواسطة الاموال الخاصة كأنها لم تحدث.وتزداد أهمية التمثيل الصادق اتجاه الأحداث المحتملة الحدوث والتي تتطلب تكوين مخصصات مناسبةلحجم التمثيل الصادق للواقع بمعنى أن عناصر القوائم المالية لما تظهر بقيم حقيقية، فان مخصصات الإهتلاكات مثلا تكون دقيقة.

وعليه يمكن تحديد أهم شرطين الواجب توافرهما في المعلومات حتى تكون مفيدة لمستخدميها:

- اذا كانت الملومات تخفض من حالة عدم التأكد لدى متخذي القرار.
- اذا كانت الملومات تزيد من معرفة متخذ القرار[2].

ج ـ المبادئ المحاسبية الأساسية

- **الدورية**

[1] JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOISMECHIN, HERVEPUTEAUX (2004) : NORME IFRS ET PME .EDITIONDUNOD. P. 17.

[2] ابراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الاردن،2009، ص16

الفترة المحاسبية مدتها إثنتا عشرة شهرا تغطي السنة المدنية، ويسمح للوحدة أن تغلق حساباتها في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة كون نشاطها يرتبط بدورة استغلال لا تتوافق مع السنة المدنية.
في الحالة الاستثنائية لما تكون الفترة أكبر أو أقل من 12 شهر في حالة الإنشاء أو توقيف المؤسسة خلال السنة، أو في حالة تغيير تاريخ التوقيف، فالمدة المعتمدة يجب أن تحدد وتبرر.
وعليه كلما قصرت الفترة الزمنية، كلما أصبح من الصعب تحديد صافي الدخل للفترة بصورة صحيحة، حيث كلما زادت سرعة إصدار المعلومات كلما زاد تعرضها للخطأ[1].

- **اتفاقية الوحدة النقدية**

لا بد من توحيد وحدة القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة، مما يستوجب إختيار وحدة النقود (الدينار الجزائري) كوحدة قياس للمعلومات المسجلة بالقوائم المالية. فهي أحسن وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف المهتمة. فهي ملائمة، بسيطة ومتاحة على نطاق واسع ومفهومة و مفيدة. فلا تسجل إلا العقود و الأحداث التي يكون مؤهلة نقديا،أما المعلومات غير مؤهلة والتي لها تأثير مالي يجب الإشارة إليها في الملحق[2].

- **اتفاقية الوحدة**

المؤسسة تعتبر كوحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، والمحاسبة المالية مبنية على الفصل بين أصول وخصوم، أعباء ونواتج الوحدة من ناحية، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو المساهمين[3]. وعليه فالقوائم المالية تأخذ باتفاقات المؤسسة، وليست المرتبطة بالمالكين. فإذا لم توجد طريقة واضحة للفصل بين كل الأحداث التي وقعت، فإنه لن يوجد أي أساس للمحاسبة.
فالشركة الأم وفروعها تمثل وحدات مستقلة قانونا، تنجز محاسبتها على حدا حتى يتعرف على الوحدات التي تحقق أرباح من دونها، هذا لا يمنع من إدماج أنشطتها لأغراض المحاسبة والتقرير المالي في نهاية الفترة، ولا يعد ذلك إنتهاكا لافتراض الوحدة الإقتصادية.

- **إستقلالية الفترات**

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (2003): **المحاسبة المتوسطة**, دار المريخ للنشر. الرياض المملكة العربية السعودية.ص.75.
[2] عباس مهدي الشيرازي :مرجع سابق، ص(265)
[3] دونالد كيسو جيري ويجانت. مرجع سابق ص.110.

النتيجة المحققة في كل الفترة هي مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ولتحديدها تؤخذ أحداث العمليات الخاصة بها، في حالة وقوع حدث بعد تاريخ إغلاق حساباتالفترة، ويوجد ما يثبت الحالة التي نشأت في هذا التاريخ، يستوجب إدماج هذا الحدث في قوائم الفترة المنتهية، أما إذا وقع الحدث بعد تاريخ إغلاق الفترة وليست له علاقة بأصول و خصوم الفترة التي تسبق تاريخ الغلق، لا تجرى أي تسوية،والحدث يشار عن طبيعته في الملحق إذا كانت له أهمية تستطيع توجيه قرارات مستعملي القوائم المالية[1].

▪مبدأ الحيطة و الحذر

في ظل حالة عدم التأكد فيما يخص عدد كثير من الأحداث مثل تحصيل الديون المشكوك فيها، مدة الإستخدام المحتملة للتثبيتات المادية وعدد طلبات الضمان التي يمكن أن تحدث، هذا النوع من الشكوك يعرف من خلال المعلومة حول طبيعتهم وجسامتهم وبواسطة ممارسة الحذر في إعداد القوائم.ولتفادى الأخطار المستقبلية يصبح من المنطقي الأخذ بمبدأ الحذر لتجنب التأثير السلبي على الذمة المالية والنتيجة[2]. فالأصول والنواتج لا تقيم بأكبر من قيمتها، أما الخصوم والأعباء فلا تقيم بأقل من قيمتها. لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين الإحتياطات غير مبررة أو مؤونات مبالغ فيها.
أما في حالة عدم التأكد يلجا المحاسب إلىإستعمال طرق وأساليب القياس المحاسبية التي لا تؤدي إلى زيادة صافي الأرباح بل تخفيضها، وعدم زيادة الأصول بل تخفيضها، واستخدام طرق لقياس الخصوم بقيم أعلى.

▪الأهمية النسبية

المعلومة المحاسبية يكون لها مدلول إذا كان حذفها أو تحريفها ينتج عنه تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون اعتمادا على البيانات المالية، فالمبالغ التي ليس لها مدلول يمكن تجميعها مع المبالغ المناسبة لعناصر ذات طبيعة أو وظيفة متماثلة.لذلك فالأهمية النسبية ترتبط بحجم العنصر والخطأ المقدر في الحالات الخاصة لنسيانه أو عدم التأكد منه.
فالصورة الصادقة للقوائم المالية تتضح من خلال ترجمة المعرفة بان المسيرين لديهممن الحقيقةوالأهمية النسبية للأحداث المسجلة. فالمعايير المحاسبية ليست مفروضة بأن تطبق على العناصر بدون أهمية نسبية.

▪منع إجراء المقاصة

[1]Bernard raffournier (2005) : OP; CIT .p.18

[2]حسين القاضي، مأمون حمدان:(2007)، نظرية المحاسبة، دار الثقافة و النشر و التوزيع، عمان الاردن، ص:477

تمنع المقاصة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الميزانية، وبين عناصر الأعباء وعناصر النواتج في جدول حسابات النتائج ، إلا في حالة وجود معيار محاسبي دولي ينص على ذلك[1].
ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لعنصر ما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار طبيعة ذلك العنصر، فالمؤسسة بإمكانها أخذ قرار بعدم تسجيل عنصر ضمن الاستثمارات إذا كانت قيمته أقل من 30000 دج، ولكن إذا تحصلت مثلا على 1500 وحدة ب 1800 دج للوحدة فإن مبلغ الصفقة يصبح لديه مدلول[2]. ويمكن أن يكون لانخفاض النشاط الإقتصادي للمؤسسة ذو أهمية بالحجم، ولكن ليست له دلالة بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من طرف المجموعة.

- **مبدأ استمرارية الطرائق**

ترابط ومقارنة المعلومات المحاسبية خلال الفترات المتتالية تستوجب ثبات تطبيق القواعد المتعلقة بتقييم العناصرو تقديم المعلومات. وأي اختلاف عن هذا المبدأ فهو غير مبرر إلاإذا كان الغرض هو البحث عنأحسنمعلومة، أو بتغيير التنظيم.

- **أفضلية الحقيقة الاقتصادية على المظهر الاقتصادي**

إذا كان يجب أن تقدم المعلومة صورة صادقة عن الصفقات والأحداث الأخرى التي تهدف إلى إظهارها، لابد من أن تسجل العمليات في المحاسبة وتقدم في القوائم المالية طبقا لطبيعتها وحقيقتها الماليةوالاقتصادية دون الأخذ فقط مظهرها القانوني[3]. فجوهر الصفقات والأحداثالأخرى ليس مرتبطا بالشكل القانوني الظاهر، مثلا بعض عقود الإيجار تكون محل معالجة محاسبية ضمن الأصول للسلعة لدى المستأجر، بينما المستاجر ليس مالك للسلعة[4]. فالافضلية ليس للملكية القانونية للعقد بل لمن يستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية الممثلة لهذا الأصل. فيظل هذه الظروف التسجيل المحاسبي للعملية يقدم صورة صادقة للصفقة التي تمت.

1ـ 6.3الرهانات الواجب احترامها من أجل أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة و موضوعية:

- **التوقيت الملائم**:المعلومة يمكن أن تفقد ملاءمتها إذا قدمت متأخرة،ولمد المعلومة في أحسن وقت، يكون من الضروري أحيانا تقديمها قبل أن تكون كل عوامل الصفقة معروفة، الأمر الذي يضر بالموضوعية. أما في الحالة العكسية، عند تأخير تقديم المعلومة حتى تكون العوامل معروفة، فالمعلومة تكون أكثر موضوعية، لكنها اقل فائدة من المستخدمين الذين لهم قرارات سيتخذونها.و

[1] المادة 15 من القانون رقم 07 بتاريخ 2007/11/25 الخاصة بالنظام المحاسبي الماليي

[2] Jean françoisdes robert, françoismechin, herveputeaux (2004). op; cit . p. 20

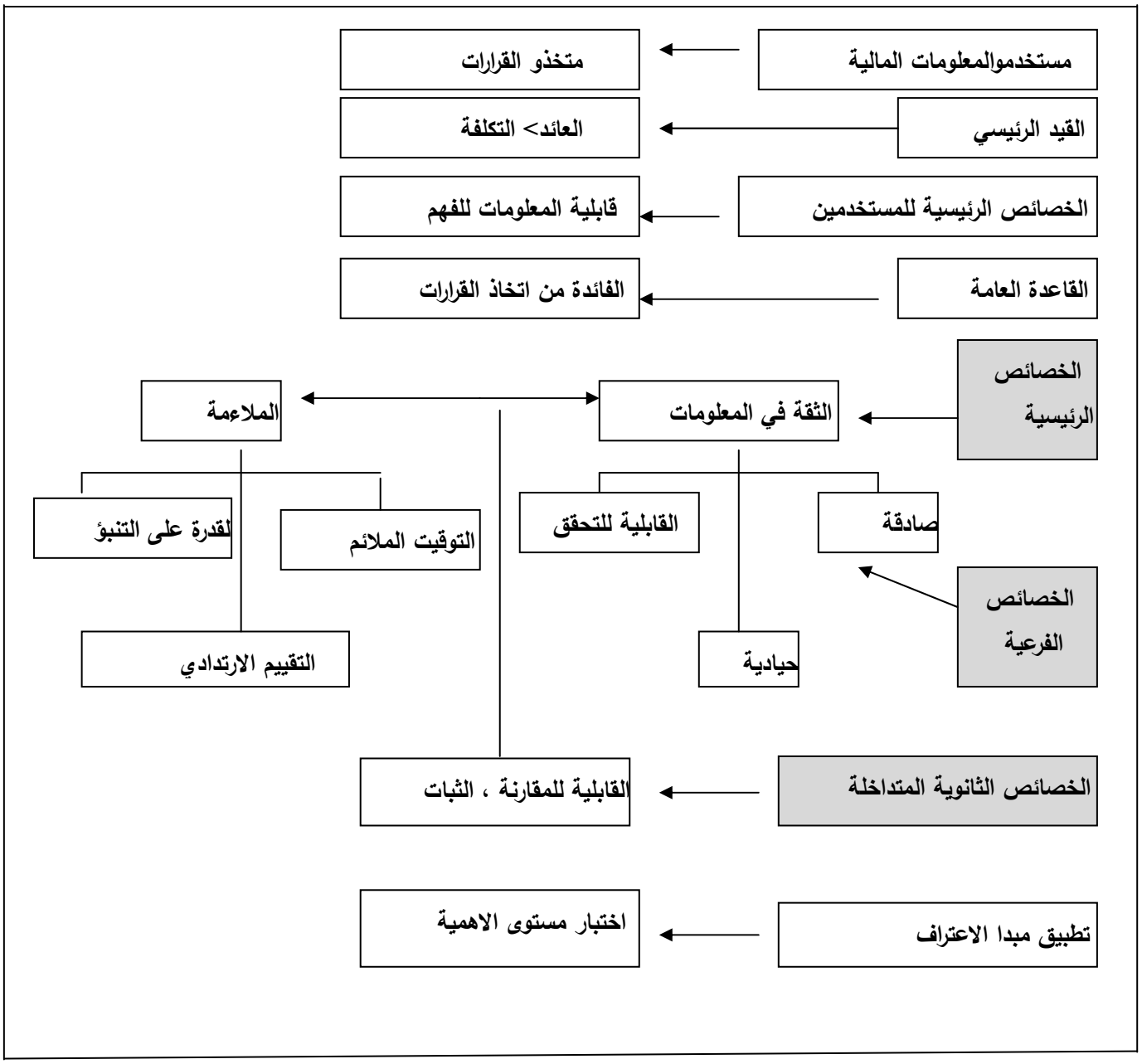
[3] محمد ابو نصار– جمعة حميدات، (2008)، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية،دار وائل، عمان ، ص9

[4] E'rictort ,lionelescaffre. OP; CIT .p.4.

للتحقيق التوازن بين الملاءمةوالموضوعية يجب أن يكون الإهتمام الأكبر هو تلبية إحتياجات المستخدمين فيما يخص إتخاذ القرارات الإقتصادية.

- **العلاقة تكلفة/ منفعة:**تعتبرمن الصعوبات العامة كونها خاصية نوعية.المنافع المتحصل عليها من المعلومة يجب أن تكون أكبر من التكلفة الخاصة بإنتاجها.المنافع يمكن أن يستفيد منها المستخدمين الآخرين غير الذين أعدت لهم المعلومات، مثل تقديم معلومة إضافيةإلى المقرضين يمكن أن يخفض تكاليف قروض المؤسسة.لذلك من الصعوبة تطبيق مبدأ تكلفة/ منفعة في هذه الحالة الخاصة.
- **الموازنة بين الخصائص النوعية:**في المجل التطبيقي البحث عن التوازن أو التحكيم بين الخصائص النوعية عادة ما يكون ضروري،ويكون الهدف المنشود هو الوصول إلى توازن توافقي بين الخصائص من أجل تلبية أهداف القوائم المالية. تبقى الأهمية النسبية للخصائص في كل الحالات قضية حكم مهني.

الشكل التالي رقم (6) يلخص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:



المصدر:. عن أطروحة شهادة دكتوراه دولة. مصطفى عقاري. ص 100.

1ـ 7.3المبادئ العامة للتسجيل و التقـييم

أ ـــ المبادئ العامة للتسجيل

البند الذي يلبي و يسمح بتعريف أحد عناصر الميزانية أو قائمة الدخل و يحقق الاعتراف المشار إليه في الفقرة 83 من الإطار المفاهيمي، من حيث إيضاح مسمى البند و قيمته النقدية، يجب أن يسجل محاسبيا،أيضا إذا كان يحتمل بأن كل المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند ستدفع أو تقبض من قبل المؤسسة، وأخيرا إذا كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق به.

فالفقرة 88 من الإطار المفاهيمي توضح بان البند الذي يمتلك الخصائص الضرورية لعنصر ما ولكنه لا يلبي معايير الإعتراف، يجب الإفصاح عنه في الملاحظات أو المواد التفسيرية أو في الجداول الملحقة. هذا الإجراء يتم لما يكون مستخدمو القوائم المالية على علم بأن البند ملائما لتقييم الوضعية المالية.

إن مفهوم إحتمال المنافع الإقتصادية يستعمل في معايير التسجيل المحاسبي حسب مرجع عدم التأكد بأن المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعنصر ستؤول إلى المؤسسة. فالمفهوم يترجم عدم التأكد من وصف المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة. فتقدير درجة عدم التأكد مرتبطة بتدفقات المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تتم على أساس العناصر الموجودة فعلا لما تحضر القوائم المالية. مثلا لما يكون إحتمال بأن حق مستحق للمؤسسة سيسدد، فهو إذن مبرر، في ظل غياب أكيد لأي عنصر عكسي، لتسجيل الحق كأصل. غير أن شريحة عريضة من الحقوق التي تكتنفها درجة عدم التسديد من الطبيعي إعتبارها محتملة، مما بتطلب تسجيل عبئ يمثل الإنخفاض المنتظر للمنافع الإقتصادية.

شرطتسجيل العنصر كأصل هو أن تكون له تكلفة أو قيمة التي يمكن تقديرها بموضوعية. ففي العديد من الحالات التكلفة أو القيمة يجب تقديرها.فإستعمال التقديرات المنطقية عملية أساسية لإعداد القوائم المالية ولا تضر بمصداقيتها. عندما يكون من الصعب إجراء تقدير منطقي، فالعنصر لا يسجل في الميزانية أو في حساب النتائج. مثلا النواتج المنتظرة من دعوى يمكن أن تلبي من ناحية تعريفات الأصل وناتج و أيضا إلى معايير إحتمال التسجيل، إلا أنه إذا تعذر التقدير بصفة موضوعية فالتعويض المنتظر لا يسجل كأصل أو كناتج.

بـــ المبادئ العامة لتقييم القوائم المالية

القياس هوأساس نجاح وظيفة المحاسبة كنظام للمعلومات و لغة الاعمال[1]، وهو المسار الخاص بتحديد القيمة المالية التي سيتم على أساسها تسجيل عناصر البيانات المالية في الميزانية وحساب النتائج.

هذا الإجراء يتطلب طبعا إختيار طريقة للقياس من بين الطرق التالية: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحصيل، أو القيمة الحالية. (الفقرة 100 من الإطار المفاهيمي). مع ملاحظة أن الإطار المفاهيمي لم يتطرق للقيمة العادلة[2].

- التـــكلفة التـــاريخية

[1] محمود السيد الناغي،(2011)، مرجع سابق، ص:333

[2] Josette peyrard , jean- davidavenel, max peyrard (2006) : OP; CIT .p.35

التكلفة التاريخية هي القيمة المقدمة في تاريخ الإقتناء و الخاصة بقيمة الحصول على الأصول في تاريخ الشراء، وكذا القيمة التي تسدد بها عناصر الخصوم و اللاتزامات في تاريخ نشوئها دون الأخذ بعين الإعتبار :حالة تغير الأسعار وتطور القدرة الشرائية للنقود[1].

- فالتكلفة التاريخية للأصل هيمبلغ النقدية المدفوع أو القيمة العادلة المقابلة المقدمة من أجل الحصول عليه، في تاريخ إقتنائه أو إنتاجه.
- أما التكلفة التاريخية للخصم فهي قيمة المنتجات المستلمة مقابل إلتزام، أو مبلغ النقدية المنتظر دفعه لإطفاء دين خلال الدورة العادية للنشاط.(الفقرة 100 – أ من الإطار المفاهيمي).

من بين مبررات إستخدام طريقة التكلفة التاريخية نجد:

- أنها تتلاءم مع فرضية الموضوعية ومبدأ تحقق الإيراد وسياسة الإفصاح التام.
- إن اللجوء لاعتماد أسعار السوق تواجهها مشكلة تفاوت أسعار الشراء عن أسعار البيع

أما مآخذ إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

- غياب المصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق.
- تخلق صعوبة عملية في تأمين عملية المقارنة بين المعلومات المحاسبية.
- ينتج عنها مشاكل كثيرة في قياس الدخل مما يترتب عنها خلق أرباح وهمية.
- يتم توزيع أرباح وهمية مما يؤدي إلى انخفاض رأس المال وعدم المحافظة عليه و صيانته. الأمر الذي يتسبب في نقص حقوق الملكية.

لذلك فإن إستخدام القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية من أجل أخذ القرارات هو إستخدام خاطئ يؤدي إلى إستنتاجات خاطئة عن قدرة المشروع على تحقيق الأرباح، ويؤدي إلى إتخاذ قرارات إدارية خاطئة حول تقييم الأداء الإداري وتقييم المشروع و تسعير الإنتاج و توزيع الأرباح وبالتالي عدم المحافظة على رأس المال[2] .

- التـكلفة الجـارية

التكلفة الجارية هي القيمة المكافئة لحيازة الأصل،أو التي ستسدد للوفاء بدين في تاريخ التقييم[3].فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو النقدية المكافئة لها والتي ستدفع مقابل الأصل المتحصل علية حالا.أما الخصوم فتسجل بالمبالغ غير المحينة للنقدية الخاصة بتسديد التزام فورا(الفقرة 100 – ب من الإطار المفاهيمي).

- القيمة القابلة للتحصيل

[1] امين السيد احمد لطفي(2005): **نظريةالمحاسبة, الدار الجامعية، الاسكندرية ص480**

[2] دونالد كيسو جيري ويجانت.مرجعسابق.ص.257.

[3] أحمد محمد نور (2003): **مبادئالمحاسبة المالية**, دار النشر الثقافية ، الاسكندرية، مصر.ص.58

معناه قيمة التنازل، بمعنى أن يتم التقييم بالقيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي وقيمة الإستخدام. فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو المكافئة لها والتي يمكن الحصول عليها حالا عند بيع الأصل. أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد، يعنى المبالغ غير المحينة للنقدية والتي يتوقع سدادها(IAS36).

- **القيمة المحينة**

هي قيمة المدخولات والمخروجات من النقدية المستقبلية محينة في تاريخ القياس.فالأصول تقيم وتسجل بالقيمة الحالية للمدخولات الصافية المستقبلية بالنقدية التي يتوقع أن ينتجها العنصر، أما الخصوم فتسجل بقيمة المخروجات الصافية للنقدية المستقبلية المحينة والمتعلقة بتسديد الإلتزامات تبعا للنشاط العادي(الفقرة 100 – د من الإطار المفاهيمي).

كما توجد عناصر هامة لابد من أخذها بعين الاعتبار عند عملية التقييم:

بالنسبة للسلع التي تقتنيها المؤسسة توجد ثلاث حالات:

- إما**بمقابل:** التقييم يتم **بتكلفة الاقتناء**المتمثلة في ثمن الشراءالذي يتفق عليه الأطراف في تاريخ التعاقد، مضافا إليه حقوق الجمارك والرسوم الضريبية الأخرى غير المسترجعة والأعباء الملحقة الممنوحة مباشرة من أجل ضمان الرقابة وجعل السلعة في وضعية الإستعمال.

أما المقصود بالأعباء الممنوحة مباشرة فهي مصروفات التوزيع واللف والحزم الأولية وأعباء التنصيب وحقوق النقل وتكلفة تغطية العملة...الخ.

- إذا كانت **مجانا:**حينئذ يتم التقييم **بالتكلفة العادلة** في تاريخ دخول السلع. والمقصود هنا بالتكلفة العادلة المبلغ الذي بواسطته يمكن استبدال أصل بين طرفين، لديهم معلومات جيدة وراضين ويعملون في ظل شروط المنافسة العادية[1].
- أما السلع المتحصل عليها في صيغة **التبادل** توجدحالتين:
- إذا كانت الأصول متباينة التقييم يتم بالقيمة العادلة.
- أما إذا كانت الأصول متشابهة فالتقييم يتم بالقيمة المحاسبية للأصول المعطاة كتبادل، والمقصود هنا بالقيمة المحاسبية الصافية هي قيمة الأصل المسجل به في الميزانية.

أما إذا كانت السلع المستلمة **كمساهمة:** فالتقييم يكون حسب طبيعة قيمة المساهمة.

فيما يخص السلع **المنتجة:** فتقيم **بتكلفة الإنتاج**، المتمثلة في تكلفة المواد المستهلكة والخدمات المستعملة، مضافا إليها التكاليف الأخرى التي إلتزمت بها الوحدة خلال عمليات الإنتاج من أجل إيصالها إلى الحالة والمكان التي توجد فيها.

هذا التقييم يكونبالقيم خارج الرسم وبعد استبعاد التخفيضات التجارية والعناصر الشبيهة.

[1]Bernard raffournier (2005), OP; CIT . P .503.

1ـ 8.3 مفهوم الرأسمال و الإحتفاظ بالرأسمال

حسب المفهوم المالي للرأسمال هو تلك الأموال المستثمرة أو القدرة الشرائية المستثمرة، فالرأسمال يمثل قيمة الأصول الصافية أو الأموال الخاصة للمؤسسةالتي ستتغير قيمتها في نهاية الفترة عما كانت عليه في البداية مما يترتب عنه تحقيق نتيجة،فتمثل ربحا إذا كانت قيمة الأصول الصافيةفي نهاية الفترة تزيد عن تلك التي كانت في البداية، والعكس يمثل خسارة, وذلك بعد إستبعاد المبالغ الموزعة على المالكين، وكذا كل المساهمات التي من قبل المالكين خلال الفترة.فالاحتفاظ بالرأسمال المالي يمكن تقديره إما بوحدات نقدية أوبالقدرة الشرائيةالثابتة[1].

أما المفهوم المادي للرأسمالفيعبر عنه بأنه الطاقة الإنتاجية للمؤسسة معبرا عنها مثلا بالوحدات المنتجة يوميا. والإختيار بين مفهوم الرأسمال يقوم أساسا على إحتياجاتالمستخدمين من القوائم المالية. فيؤخذ بالمفهوم المالي للرأسمال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على الرأسمال الإسمي المستثمر أو بالقوة الشرائية للرأسمال المستثمر. أما اذا كان إهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فإن المفهوم المادي للرأسمال هو الذي يجب أن يستخدم[2].

في الحالة العامة نقول أن المؤسسة إحتفظتبرأسمالها لما يكون لديها رأسمال في نهاية الفترة أكبر من الذي كان موجود في بداية الفترة.

خلاصة

[1] E'rictort ,lionelescaffre. OP; CIT .p.7.

[2] محمود السيد الناغي،(2011)، مرجع سابق، ص:317

إن مواكبة التطور الهائل في مجال المال و الأعمال، إستلزم إصدار معاييرمحاسبية مالية، تحدد على ضوئها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركزالمالي للمؤسسة و نتائج أعمالها، وإيصال نتائجها إلى المستفيدين، ولقد أدركت دولكثيرة أهمية إصدار معايير المحاسبة الدولية، لذا سارعت في إصدار مثل هذه المعاييرلتكون الأساس الذي من خلاله تتم عملية قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف وإيصالالنتائج إلى كافة الأطراف الآخذة.

وبإعتبار أن المعلومات المحاسبية هي العصب الرئيسي لإدارة أي مشروع إقتصادي وعنصر ربط بين الشركات وفروعها، ووسيلة إتصال بين المؤسسة و الأطراف الآخذة عند اتخاذ القرارات، فإنها تستوجب تقديم معلومات محاسبية ذات جودة عالية حتى تكون القرارات المتخذة سليمة.

وعلى أساس أن الأنظمة الإقتصادية و المالية و كذا التطبيقات المحاسبية متباينة نتج عنها إختلاف في المعلومات المحاسبية، الأمر الذي إستوجب على الهيئات والجمعيات ذات الصلة بالبحث عن التنسيق والتقليل من الإختلافات الموجودة بين النظم المحاسبية الأمر الذي نتج عنه ظهور المعايير المحاسبية. التي كان لها الاثر الكبير في **تحسين نوعية المعلومات المحاسبية**.

ومن ضمن التغييرات التي أدخلت جراء إعتماد معايير المحاسبة الدولية (IASB)والتي ستترجم بآثار تمس الخيار الإستراتيجي و التنظيمي للمؤسسة:

- تدعيم الإتصال على الأداء القطاعي يتطلب توفير أدوات التحليل التي توافق خطة تبليغ المعلومة المالية للمجموعة.
- المقاربة الإقتصادية للصفقات، التي تستوجب إجراء تغييرات على طرق تقييم و تسجيل العمليات.
- التحليل المنتظم للذمة المالية، و ما يتطلبه من التحكم في تقنيات التقييم والتسجيل .
- التحليل المعمق للإلتزاماتالإجتماعية، التجارية والمالية الواجب إظهارها في القوائم المالية.
- تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، الأمر الذي يستوجب الأخذ بعين الإعتبار المواضع المخفية في النتيجة أو في الأموال الخاصة.

الفصل الثاني تكييف النظام المحاسبي

الجزائري وفق معايير IASB

تمهيد

المخطط الوطني المحاسبي جاء لخدمة مرحلة خاصة دامت لأكثر ثلاثة عقود، كان فيها النظام الإقتصادي ذو طابع إشتراكي، لكن بعد التحولات التي طرأت على الاقتصاد الوطنيوتحول الدولة نحو إقتصاد السوق وانفتاحه عن السوق العالمية، وما ترتب عن ذلك من خوصصة المؤسسات الاقتصادية، وجلب الإستثمارات الأجنبية. وللتكيف مع المتطلبات الجديدة كان لزاما على الدولة الجزائرية إجراء إصلاحات على نظامها المحاسبي بما يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية.

بمقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع التقنيات المحاسبية المستعملة في الجزائر حسب المخطط الوطني المحاسبي نجد أن بعض المعايير تتوافق مع المخطط المحاسبي الجزائري، إلا أنه يوجد تباين مع البعض الأخر.فالهدف الأساسي للمعايير هو تقريب وتوحيد وتكييف الأنظمة المحاسبية المحلية مع ما هو موجود على المستوى الإقليمي والعالمي، مما يساعد على جلب الإستثمار، ويولد الثقة لدى المستثمرين..

في هذا الفصل سنتطرق إلى أهم جزئية في المحاسبة التي كان يفتقر إليها النظام المحاسبي الجزائري ألا وهي الإطار ألمفاهيمي الذي يبين ما يراد تسجيله وكيفية تقييم الأصول والخصوم، و يقدم كل المعلومات الخاصة بشرح الحسابات، الأمر الذي يسمح بوجود دليل مهني، يحدد بالتدقيق الأهداف الواجب بلوغها من خلال إعداد القوائم المالية، ويقدم قائمة بالمبادئ المحاسبية الواجب الإلتزام بها.

هذا الإطار النظري الذي كانت تفتقر إليه المحاسبة الجزائرية يبين طبيعة وأهداف القوائم المالية، التي تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية في تاريخ غلق الحسابات. ويحدد من هم المستعلمون لهذه القوائم المالية، وكذا الإتفاقات المحاسبية القاعدية و الخصائص النوعية، والمبادئ المحاسبية الأساسية، ويعطي تعريفات ويبين قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، التي تمكن الأطراف الآخذة من إتخاذ القرارات المناسبة.

انطلاقا من ذلك فإن الهدف من إصلاح النظام المحاسبي هو تحسين المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية. وعليه سنتناول في هذا الفصلسنتناول:

أولا: إلى أوجه التقارب والإختلاف بين المخطط الوطني المحاسبي ومعايير المحاسبية الدولية، وتوضيح أسباب ضرورة الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)والتعرف على مختلف القرارات التي جعلت التقارب موضع التنفيذ.

ثانيا: إبرازطبيعة وأهداف النظام المحاسبي المالي، ثم التطرق الى عمليةتنظـيم المحاسـبة و توضيح طرق التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي و المالي.

ثالثا: تقديم القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

2ـ1 ضرورةالإنتقال إلىإعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

إن الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية ترتب عنهاإنفتاحالإقتصادالوطني على العالم الخارجي وزيادة المبادلات التجارية من خلال تحرير التجارة الخارجية وإعتمادإقتصاد السوق. فكان لزاما أن يواكب ذلكإصلاح النظام المحاسبي حتى يساير هذا التطور السريع في الإقتصاد، كونه أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه إبتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة مرورا بقواعد التقييم و تصنيف الحسابات، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغييره وجعله متلائما مع إحتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، من خلال إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

هذا التوجه الجديد في الإصلاح بدأ من خلال تعديل القانون التجاري الذي جاء به المرسوم التشريعي رقم: 08/93 الصادر في 1993/04/25، والأمر رقم 27/96 الصادر في 1996/12/09 مؤشرا قويا على التوجه نحو سياسة إقتصادية جديدة يترتب عنها بروز شركات جديدة، وإعطاء الضوء الأخضر لتصفية الشركات، والبدء بالعمل بالتحكيم التجاري.

المهم في الجانب المحاسبي هو بروز هذه الشركات في مختلف المجالات، وما ترتب عن ذلك من إدخال مصطلحات جديدة وأصناف جديدة وأشكال تسيير وطرق تمويل جديدة، الأمر الذي إستوجب أن تساير المحاسبية هذا التغيير والتعبير عنه بكل دقة.

بالإضافة الى العدد من الهائل التعديلات التي نص عليها القانون التجاري، هناك قانونين آخرين ساهما في إيجاد حالات جديدة تحتم الإسراع في إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وهما: الشركات القابضة التي جاء بها القانون رقم 25/95 الصادر في 1995/09/25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة،وشركات مساهمات الدولة الذي جاء بها الأمر رقم 01/2004الصاغدر في 2004/08/20 المتضمن تنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية وخوصصتها. الأمر الذي ترتب عنه فراغات محاسبيةوتباين بين المحاسبين في المعالجات المحاسبية لنفس العملية، وهذا يتنافى مع ما تصبو إليه المحاسبة وفق المنظور الجديد من موثوقية وقابلية للمقارنة.

نتيجة للأحداث السابقة الذكر صدر القانون رقم11/07 بتاريخ 25 /2007/11حول النظام المحاسبيوعرف في مادته رقم(903) المحاسبة المالية بأنها " نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1]. فكانت بداية سنة 2010الإنطلاقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

[1]A. Kaddouri- a.mimeche ,**cours de comptabilite' financiere , selon les normes , ias/ifrs et le scf 2007** , enagedition, alger , 2009 , p71.

2ـ1.1دوافع الإنتقالإلى النظام المحاسبي المالي

إن الغرض منإصلاح النظام المحاسبي هو القضاء على النقائص و السلبيات التي إعترضت المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، وتقديم الأحسن لمواكبة العصر و إيجاد مكان في سوق عالمية طغت عليها المنافسة والإحتكار.

2 ـ1.1.1النقائص النظرية في المخطط المحاسبي الوطني (النقائص المفاهيمية)

تتمثل في غياب الإطار المفاهيمي الذي يوضح الأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبة وتحديد المستعملين للمعلومة المحاسبية، وتسهيل إيجاد الحلول للمشكلات لها، هذا الأمر صعب من إيجاد الحلول للعديد من المشاكل غير المتوقعة في المخطط الوطني المحاسبي[1]، الذي يقتصر على يقتصر على الحلول التقنية التي تقتضيها المرحلة، بينما أصبح هدف المحاسبة على المستوى العالمي تلبية إحتياجات العديد من المستخدمين ومن بينهم المستثمرين بالمعلومات.فالمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة في الجزائر قبل 2010 لم يعبر عنها بكل وضوح.

إن الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية يطبق على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من شأنها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية وهذا سواء من الجانب المنهجي أو المحاسبي. وفي كثير من الأحيان كانت الحلول تأتي من إجتهاد المهنيين الشخصية دون الإستناد على إطار عام وموحد.

2 ـ2.1.1 النقائص التقنية في المخطط المحاسبي الوطني

ترتبط هذه النقائص أولا بالإطار المحاسبي، من حيث أن تبويب المخطط المحاسبي الوطني لا يحتوي على الحسابات التي أصبح وجودها ضروري خاصة بعد الإصلاحات الإقتصادية والتوجه نحو إقتصاد السوق، ومنه على سبيل المثال: الرأس المال الصادر والرأس المال المكتتب غير مطلوب في المجموعة الأولى، والإستثمارات المالية في المجموعة الثانية، والنواتج للقبض في المجموعة الرابعة.

أما فيما يخص تصنيف الحسابات، فلم توضح الأصولوالخصوم الجارية وغير الجارية، من ناحية أخرى فان تعريف مجموعات الأصول مبني على أساس قانوني (الذمة المالية) الأمر الذي لا يمكن المؤسسة من تقييم أدوات الإنتاج، و التمييز بين أصول الإستغلال وخارج الإستغلال.كذلك لا يفرق بين سندات التوظيف التي هي قصيرة المدى وسندات المساهمة التي تعتبر في الأساسإستثمارطويل الأجل.

أما فيما يخص الوثائق الختامية، نجد أن المؤسسة مطالبة بإنجاز عدد هائل من القوائم التي يتطلبهاالمخطط الوطني المحاسبي مهما كان حجم نشاط المؤسسة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى قائمتا الميزانية و جدول حسابات النتائج تخص الفترة المعنية فقط ولا تمكن من إجراء المقارنات المكانية والزمانية.

[1]Plan comptable national (2000). Editions societe nationale de comptabilite. Alger. Pp2-15

فعلى مستوى الميزانية فإن وضعية الذمة المالية أهم من الوضعية الإقتصادية حيث لا تعكس القيمة الجارية من خلال استخدامها للتكلفة التاريخية في تقييم الأصول والإلتزامات، كما توجد صعوبة في تحديد مدى إمكانية تحصيل حسابات المدينين، وقابلية المخزون للبيع، وكذا العمر الإنتاجي للأصول المملوكة والعناصر المعنوية.

أيضا قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي حتى وإن وجدت فهي عامة، فالمخطط الوطني المحاسبي يعتمد على التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم في تاريخ الجرد، كما أنها لم تحدد طريقة لتقييم المدخلات والمخرجات من المخزن بل تركت الحرية للمؤسسات في إختيار الطريقة المناسبة لها، بعكس النظام المحاسبي المالي الذي يتم فيه التقييم بالقيمة العادلة للعناصر النقدية. كذلك الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق لم يتم معالجتها.

المخطط الوطني المحاسبي لم يقدم أي توضيح حول طرق الإهتلاكات، وكذا معدلاتها، وكيفية تكوين مؤونة تدني المخزونات والحقوق المشكوك في تحصيلها.

أما فيما يخص المعالجة المحاسبية لبعض العمليات نجد أن المخطط الوطني المحاسبي أهمل القروض الإيجارية، والعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية، الإدماج و التصفية.

بالإضافة لما سبق يمكن تحديد جوانب قصور النظام المحاسبي الجزائري فيما يلي[1] :

- إعتماد مبدأ التكلفة التاريخية وظهور مشكل التضخم.
- إهمال المقاربة الوظيفية في إعداد القوائم المالية.
- عدم إعتماد جدول تدفقات الخزينة.

2ـ1.2الرهانات والآثار المتوقعة عن إعتماد النظام المحاسبي المالي

الإقتصاد الجزائري يتشكل من قطاعات متنوعة، لكل منها طريقته في كيفية تطبيق النظام المحاسبيالمالي،ولكل من هذه القطاعات علاقة بالوظيفة المالية، مراقبة التسيير، عملية الإندماج، الإعلام الآلي، وغيرها من المجالات التي يمسها هذا التغيير بدرجات متفاوتة.

2 ـ1.2.1 الآثار المتوقعة على الإقتصاد الوطني

النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تقديم قوائم مالية تأخذ بعين الإعتبار نظرة المستثمر، وربط مبدأ الحذر بالملاءمة والموضوعية، والأخذ بمبدأ أفضلية الجوهر عن الشكل، من خلال مطابقة جوهر العملياتوالأحداث

[1] شعيب شنوف(2008)، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ، **ص 18-22**.

في كافة الأحوال مع شكلها القانوني. وإختيار طريقة التقييم بالقيمة العادلة، مما يسمح بإجراء المقارنات للمؤسسات من خلال الزمن والمكان.

علما أنه في ظل غياب سوق مالية منتظمة و بورصة نشطة يبقى التقييم بالقيمة العادلة يشوبه نوع من الحذر، خوفا من أن تكون عملية التقييم مبالغ فيها أو أدنى من الحقيقة، مما يؤثر على النتيجة والأموال الخاصة، وما ينجم عن ذلك من أخطار التقلبات المالية.

2 ـ1.2.1الآثار المتوقعة على مستوى المؤسسات

الغرض منتطبيق النظام المحاسبي المالي هو تمكين المؤسساتالإقتصادية الجزائرية من إصدار معلومات مالية كاملة، مفهومة وذات مصداقية، يكون لها تأثير على المستثمرين المحليين والأجانب. هذه الغزارة في المعلومات تجعل المؤسسات في حاجة إلى تطوير وإستعمال الإعلام الآلي في نظام معلوماتها.

أيضا سيسمح للمحللين الماليين بإجراء التحليلات المالية في أسرع وقت، عكس ما كانمعمولا به في السابق من إجراء تعديلات و تغييرات للقيم، وما تتطلبه من وقت للحصول على الوضعية المالية التي تمكن مستخدمي اقوائم المالية من أخذ صورة عن وضعية المؤسسة.

كل هذه المستجدات تطلبتبذل مجهوداتكبيرة من قبل الجميع سواء كانت الدولة أو المؤسسات من جهد ومال، من حيث تكوين الإطار الكفء الذي يستطيع قراءة وترجمة المعايير، والتكيف مع النظم المحاسبي المالي. ويعتبر أهم تأثير ستواجهه المؤسسات من تطبيق النظام المحاسبي المالي هو الربط بينه والضرائب، فالتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية يلزم المؤسسات بأن تقدم في الملحق: التقريب بين النتيجة المحاسبية، وأعباء الضرائب المسجلة في قائمة الدخل، والأعباء الناتجة عن تطبيق المعدلات الضريبية الفعلية.هذه العملية تتطلب إعداد جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، يعني النتيجة التي تكون قاعدة لحساب الضريبة على الأرباح .

يمكن حصر العناصر التي تكون محل فرق تقييم من أجل تحديد النتيجة بين المعايير المحاسبيةوالقواعد الضريبية[1]:

- تقنيات الإهتلاك و إنخفاض الأصول، وملاحظة خسائر القيمة (المعايير تبجل المقاربة الإقتصادية).
- تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية.
- تسجيل عمليات العقود الإيجارية والضرائب المؤجلة والمسبقة.
- تقييم بعض الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة في تاريخ الإقتناء، فالمبالغ المدفوعة أو المستلمة تسجل بقيمتها المحينة(قيمة الإستخدام) المحسوبة على أساس معدلات الفائدة الجارية المناسبة.

[1]Jean françois des robert, françoismechin, herveputeaux (2004) : norme ifrs et pme .editiondunod. p. 220.

- التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، فيمكن أن يكون هناك فرق بين التاريخ الذي يؤخذ فيه بعين الإعتبار عبء ضريبي، والتاريخ الذي يؤخذ فيه نفس العبء من أجل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.
- تغيير الطرائق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يظهر أثرها مباشرة في الأموال الخاصة دون تسجيلها في قائمة الدخل[1].
- فوائض القيمة طويلة الأجل وكذا النتائج المترتبة عن التنازل عن الإستثمارات، أو العمليات الإستثنائية مثل التعويضات أو نزع الملكية.
- الأعباء التي تعتبر كمالية أو غير مبررة من قبل الإدارة الضريبية.

و عليه فإن المحاسبة تسمح بتحضير النتيجة الضريبية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الإعتبار التشريعات الوطنية.

2ـ1.3 المنافع و المعوقات المترتبة عن إعتماد النظام المحاسبي المالي

بعدما تعرفنا على الرهانات المحتملة عن إعتماد النظام المحاسبي المالي، لابد من توضيح المنافع والنقائص التي ستترتب عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعتبارأنه مازال في بداياته الأولى:

2 ـ1.3.1المنافع المحتملة من إعتماد النظام المحاسبي المالي

بعد ملاحظة النقائص التقنية والمفاهيمية التي كانت موجودة في المخطط الوطني المحاسبي، لابد من التطرق للمنافع المنتظرة التي ستعود على المؤسسة الإقتصادية ومن خلالهاالإقتصاد الوطني بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، هذه الفوائد التي هي كثيرة سوف تسمح من تحسين نوعية المعلومات المحاسبية وتمكن مستخدمي القوائم المالية من إتخاذ القرارات الصحيحة[2]:

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الإلتزامات القانونية، الواجب عليها إحترامها.
- قراءة جيدة للقوائم المالية من قبل المستخدمين لها.
- المقارنة الزمانية على مستوى المؤسسة، والمكانية على المستوى الوطني والدولي بين المؤسسات.
- إصدار معلومات مالية كاملة وصادقة وواضحة، تشجع المستثمرين على الإستثمار والإطمئنان على أموالهم.
- مراقبة جيدة للحسابات، وتقديم ضمانات للمسيرين، المساهمين، الشركاء، الدولة و المستعملين الآخرين فيما يخص دقتها، سلامتها، وشفافيتها.

[1]Pascal barneto , OP; CIT .p.68
[2]Jean françois des robert, françoismechin, herveputeaux :op,cit, p. 6.

- المساهمة في زيادة مردودية المشروعات، من خلال المعرفة الجيدة للميكانزماتالإقتصادية والمحاسبية التي تشترط الجودة والكفاءة في التسيير.
- ترقية مستوي تدريس المحاسبة والتسيير إعتمادا على القواعد المشتركة، وكذا التكوين الجيد للمهنيين.
- التسجيل بصورة موضوعية وصادقة لكل التعاقدات و مختلف العقود الإقتصادية، من أجل إعداد تصريحات ضريبية موضوعية.

أيضا القوائم المالية المنتجة وفق النظام المحاسبي المالي ستسمح:

- قياس الكفاءة الإقتصادية من خلال [النتيجة المحققة. نصيب السهم من الربح. سعر السهم في السوق]، وتقييم الإستراتيجية المطبقة من قبل المؤسسة، التي تمكن المساهمين والمالكين من إبداء رأيهم بقوة خلال الجمعيات العمومية.
- تبسيط التحليل المالي، كون القوائم المالية حسب SCF معدة بقيم حالية حقيقية، عكس ما كان في PCN، الذي كان يتطلب إجراء تعديلات على عناصر الميزانية، حتى تصبح تعبر عن القيم الحقيقية.
- إعطاء نظرة شاملة و دقيقة للأخطار التي تعترض المؤسسة.
- يمثل فرصة حقيقية للمؤسسات الجزائرية لتحسين تنظيمها الداخلي، وتحفز كفاءة السوق المالي من أجل دخول مؤسسات جديدة في بورصة الجزائر.

تجدر الاشارة أيضا أنه في إطار الخوصصة، تطبيق النظام المحاسبي المالي سيعطي فرصة هامة لتثمين وتقييم الذمة المالية للمؤسسات المعدة للخوصصة، لتفادي النقائص التي كان ينادي بها النقابيون من هدر للمال العام. فالوضع المالي الجيد للجزائر يعطي فرصة لتقييم أحسن للمؤسسات قبيل خوصصتها.

2 ـ1.2.3.المعوقات و الصعوبات المحتملة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

طبعا النظام المحاسبي المالي ما زال في سنواته الأولى، وإصلاح أي نظام لا بد وأن تعترضه صعوبات وعوائق، مما إستوجب على المؤسسات التحضير الجيد للتغلب على هذه الصعوبات من أجل تسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي بطريقة صحيحة. من بين هذه الصعوبات نذكر الأتي:

- عدم وجود سوق مالية نشطة، وغياب التكوين الجيد للمختصين المحاسبين والمحللين الماليين، سيجعل من الصعب تحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية والمعنوية، وحساب إنخفاض القيمة.
- ضوابط النظام المحاسبي المالي، خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بالسياسات الوطنية التي تكون عادة بعيدة عن مجال التوافق.
- النظام الضريبي وما يتطلبه من تشريعات سريعة تساير هذه الإصلاحات في الجانب المحاسبي.

2ـ2إعتمادالنظام المحاسبي المالي

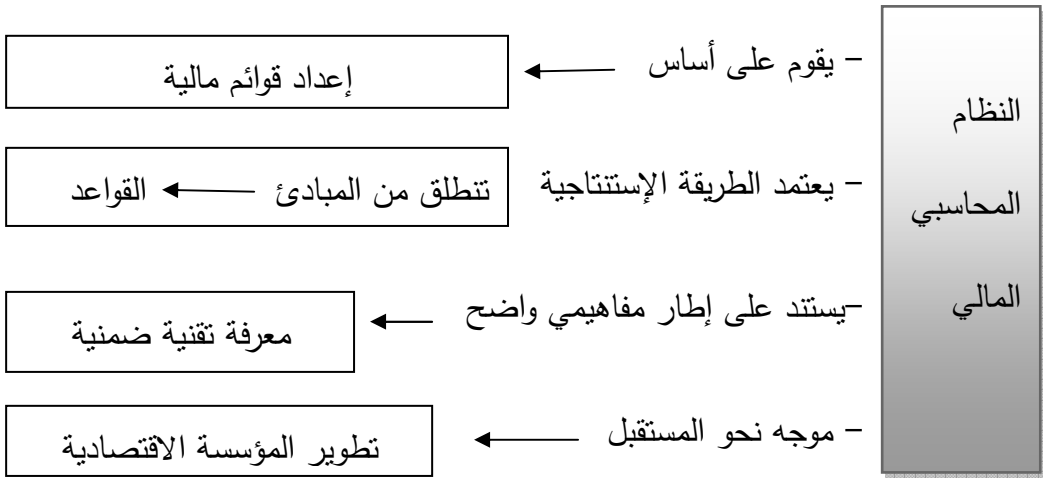
إصلاح أي نظام محاسبي يتطلب من المشرع المحاسبي ومن المرجعية المحاسبية تحديد الرؤية بكل وضوح حتى يمكن بناء نظام جيد يضمن له النجاح، يقضي على السلبيات والمعوقات السابقة ويحقق الإهداف التي يصبو اليها.

2ـ2.1فلسفة النظام المحاسبي المالي

المشرع الجزائري عند اصداره لقانون النظام المحاسبي المالي[1] كان يهدفإلى تحسين المعلومة المحاسبية، و جعلها أكثر ملاءمة ومصداقية، تفيد مستخدميها في إتخاذ قراراتهم الصحيحة. ويتم ذلك من خلال تمكين المؤسسات الإقتصاديةمن نظام يتوفر على إطار تصوري كانت تفتقد إليه المحاسبة الجزائرية، يضع القواعدوالأسس والخصائص التي تجعل المعلومة المحاسبية ذات نوعية جيدة، تكون متجانسة ومتناسقة مع المحيط الخارجي من خلال إيجاد مكان للمؤسسة الجزائرية في السوق الدولية و الإستفادة من التكنلوجيا و الشراكة الأجنبية. وهذا لن يتم الا بالقضاء على السلبيات التي كانت بمثابة عائق للمؤسسة الإقتصادية في التعبير بصدق عن الوضعية المالية.

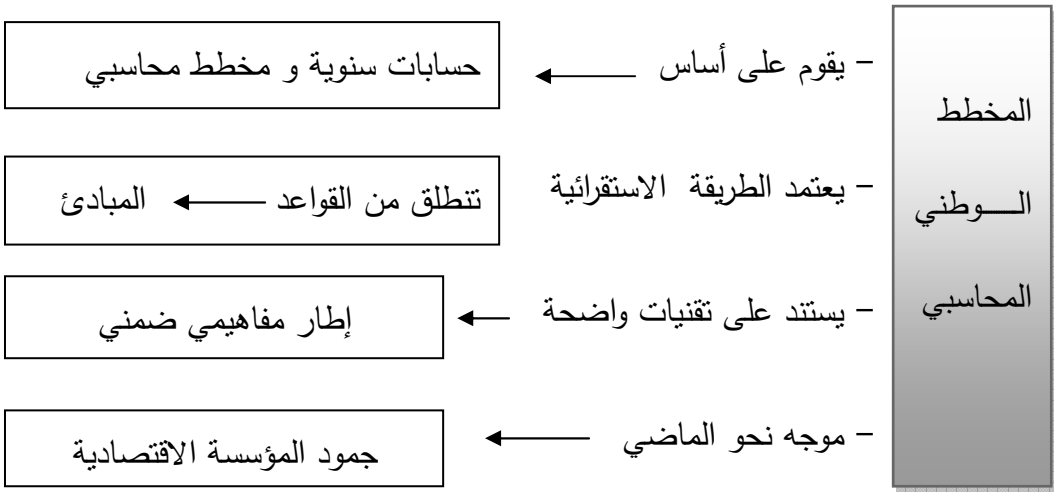
الشكل التالي رقم (7) يبين الفرق بين الفلسفة التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني المحاسبي:

- النظام المحاسبي المالي



- المخطط الوطني المحاسبي

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية،العدد:19بتاريخ 2009/03/25



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد المرجع[1]

2ـ2.2 أركانالنظام المحاسبي المالي

الإصلاح الذي قامت به الدولة الجزائرية في المحاسبة يتجلى أولا من خلال التعمق في الفرق بين التسمية القديمة والجديدة والمغزى من ورائها، فبدلا من إستعمال كلمة مخطط في النص السابق التي تعني الجانب التقني، أستبدلت بمصطلح النظام ضمن النص الجديد الذي يدل على أن الأمر يتعلق بالإطار النظري (المفاهيمي) الذي يشتمل على مجموعة من المبادئ والخصائص والقواعد التي تستدعي التناسق والتنظيم، وهذا يتجلى من خلال المنهجية المتبعة من قبل المشرع الجزائري عند إصداره للنظام المحاسبي المالي التي تستند على المرحلية في إصدار القانون كما يلي:

- إصدار الإطار العام(القانون)
- إصدار النص التطبيقي الذي يشرح بعض مواد القانون (المرسوم التنفيذي)
- إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التماثل في المعالجة المحاسبية

من خلال دراسة القانون رقم 07الخاص بالنظام المحاسبي المالي نجد أنه يرتكز على ستة أركان أساسية يمكن اختصارها فيما يلي[2]:

- **التعاريف ومجال التطبيق:**حدد القانون رقم 07 الاشخاص المعنيون بأحكام هذا القانون، وعرف المحاسبة المالية، ثم تطرق إلى الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية، وأخيرا إستثناء الكيانات الصغيرة من هذا القانون التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين المواد من (2 الى 5).
- **الإطار المفاهيمي(التصوري):** شيئ جديد في المحاسبة الجزائرية، أين تم فيه تحديد المبادئ والخصائص التي تسمح بتحسين نوعية المعلومة المحاسبية(المادة 6).

[1] pascalbarneto , op; cit .p.7

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 بتاريخ 2007/11/25 (القانون رقم 7)، ص:6

- **تنظيم المحاسبة:** لم يأت النظام المحاسبي المالي بجديد بل أشار الى أمور تقنية وعملية متعارف عليها، سيتم توضيحها لاحقا كما جاءت في المواد من (10 الى 24).
- **الكشوف المالية:** لقد اختزل النص القانوني الكشوف المالية في خمسة قوائم سيتم دراستها لاحقا و هي المزانية، حساب النتائج،جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الاموال الخاصة وملاحق تشرح القواعدوالطرق المحاسبية المستعملة، وتقدم معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج. المواد من (25 الى30).
- **الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة:** الجديد في هذا الركن أولا ما يخص الحسابات المجمعة (comptes consolidés)ظهرت الحاجة اليها عندإنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات والشركات القابضة سنة 1996 فكان لزاما أن يستجيب التشريع المحاسبي للوضعيات الإقتصادية المرغــوب فيها والمتمثلة في الشـراكة مع الشركات الأجنبية. وثانيا الحسابات المدمجة (comptes combinés)فالمادة 34 من القانون تشير الى أن " الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصاديةخاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينهما روابط قانونيةمهيمنة، تنشر حسابات تدعىحسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد"، المواد من (31 الى 36).
- **تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية:**النظام المحاسبي المالي يسمح للكيانات اللجوء الى تغيير التقديرات والطرق المحاسبية إذا كان الهدف من ذلك هو تحسين نوعية المعلومة المحاسبية ومن خلالها تحسين الكشوف المالية. المواد من (37 الى 40).

2ـ2.3أهداف النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي الذي إعتمدته الدولة الجزائرية المتوافق والمتلائم مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، يهدف الى تقديم صورة صادقة للمعلومة المالية، ويتجلى ذلك من خلال إحتوائه على إطار مفاهيمي يبين عمليات التسجيل والتقييم و مراقبة الحسابات، ويرمي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحسين النظام المحاسبي الجزائري وجعله يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- تقديم صورة صادقة للقوائم المالية من خلال الشفافية في عرض المعلومات المالية.
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها زمانيا ومكانيا على المستويين الوطني و الدولى.
- يسمح بمراقبة الحسابات من قبل المستخدمين حول مصداقيتها و شفافيتها.
- تمكين المستثمرين من معلومات صحيحة، موثوق بها، تشجعهم و تسمح لهم بمراقبة ومتابعة أموالهم.
- يسمح بتسجيل كل تعاملات المؤسسة بطريقة موثوق بها، تمكن من إعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
- يسمح للشركات الأجنبية بعملية إدماج حساباتها وقوائمها المالية.
- إستخدام الوسائل المعلوماتية في تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية سيخفض من الأعباء.
- يساعد مستعملي القوائم المالية من فهم أحسن للمعلومات و تمكينهم من إتخاذ القرارات الصحيحة.

2ـ2.4تنظـــيم المحاســـبة وفق النظام المحاسبي المالي

لم تخضع المحاسبة قبل سنة 1930 لأي صورة من صور التنظيم المهني المشرع أو المقنن، وكانت السياسة المحاسبية آنذاك من أسرار الوحدة المحاسبية، وقد ترتب عن ذلك الوضع تضاربا في إعداد القوائم المحاسبية ومن زوال الثقة فيها[1]. و مع التطور السريع الذي حدث في العالم في العصر الحديث و ما ترتب عنه من إعتماد الكثير من الدول على معايير المحاسبة الدولية، كان لابد على الدولة الجزائرية هي كذلك سارعت لتنظيم محاسبتها من خلال إعتمادالنظام المحاسبي المالي الذي يضبط و ينظم الممارسة المحاسبية وفق منهج عملي يستخدم التبرير المنطق ويستند على الأساس النظري الذي يواجه التحديات الجديدة التي ترتب عنها ظهور عوامل جديدة عجزت الممارسات السابقة التصدي لها الأمر الذي ترك المجال لكثير من المسميات غير المتفق عليها بين المحاسبين مثل معيار، قاعدة و غيرها[2]. ومع إتساع نشاطات المؤسسة وتعدد ملاكها وتزايد حجم مستخدمي تقاريرها المالية وحاجتهم إلى معلومات أكثر عن أدائها، فان تطبيق المؤسسة لمعايير محاسبي مقبولة على نطاق دولي يضمن لهؤلاء المستعملون تكوين أفضل فكرة عن القيمة الاقتصادية للمؤسسة من أجل مقارنتها مع قيمتها السوقية بهدف ترشيد قراراتهم بشأن الإستثمار في المؤسسة[3]. فجاء النظام المحاسبي المالي[4] المتناسق مع المعايير المحاسبية الدوليةبمبادئوطرائق محاسبية جديدة، وبمنهجية تجعل المحاسبة أكثر تنظيما عما كانت عليه في الماضي، وكذا تشغيل النظام المحاسبي بطريقة فعالة، حتى يمكن إنتاج قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

2 ـ1.4.2 مصداقية المحاسبة مبنية على التنظيم المحكم و الرقابة الفعالة

لكي تتحقق الأهداف المرجوة من المحاسبة التي تم التطرق إليها سالفا، وفي إطار إحترام مبدأ الحذر لابد أن تلبي المحاسبة إلتزام الدقة والمصداقية والشفافية: أثناء المسك، وعند إجراء الرقابة، وعند تقديم القوائم، وكذا تبليغ المعلومة المعالجة.كما يجب الإشارة إلى العملة المستعملة وعملية التقريب في الوثائق التي تشكل القوائم المالية.فالمؤسسة تحدد تحت مسؤوليتها الإجراءات الضرورية التي تجعل موقع التنفيذ لنظام محاسبي يسمح لها من إجراء الرقابة الداخلية والخارجية.

---

[1] عقاري مصطفى (2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف،ص:30

[2] عقاري مصطفى (2004): مرجع سابق ،ص:46 .

[3] Stephnbrun ,(2006) : normes comptables internationales ias/ifrs, gualinoediteur ,paris.p 52

[4] القانون رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/07 الخاص بشروط و طرائق مسك المحاسبة

كذلك من أجل ضمان فهم ومراقبة نظام معالجة المعلومة المحاسبية لا بد من وجود نظام توثيق فعال يصف الإجراءات والتنظيم المحاسبي.فأصول وخصوم الوحدة يجب أن يخضعوا مرة على الأقل سنويا لعملية الجرد العيني والكمي والقيمي، إنطلاقا من الرقابة المادية والإحصائية للوثائق الثبوتية.

2 ـ2.4.2مصداقية المحاسبة تتطلب منع التغييرات في التسجيلات

طبعا القيود المحاسبية تتم وفق طريقة القيد المزدوج، وكل تسجيل محاسبي يجب أن يبين أصل و محتوى كل معلومة، كما يحتوي أيضا على مرجع الوثيقة التبريرية التي تسنده.

فكل القيود المحاسبية يجب أن تسند بالوثائق المبررة، التي تتطلب تنظيما يمكن الرجوع إليها بكل سهولة، وربطها بالقيد المحاسبي المناسب.هذه الإجراءات طبعا تجعل القيود المحاسبية في منأى عن أي تغيير في محتواها، كما أن تثبيت التسلسل التاريخي يضمن عدم مس التسجيلات المحاسبية.

2 ـ3.4.2الـــدفاتر المحاسبية

مما لاشك فيه أن حجر الزاوية في تطبيق أي نظام محاسبي من خلال تطبيق مراحل الدورة المحاسبية هو عملية التسجيل واثبات الأحداث الإقتصادية والمعاملات المالية في الدفاتر المحاسبية من واقع المستندات المحاسبية التي تشكل المصدر الأساسي للبيانات كمدخلات، تليها عملية التسجيل والتبويب كعملية تشغيل لتلك البيانات.

فكل مؤسسة مطالبة بمسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر للجرد[1]المادة (20)بإعتبار أن:

- دفتر اليومية تسجل فيه الحركات التي تتم على الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة،الأعباء و نواتج المؤسسة و ذلك بتجميع مجاميع العمليات المسجلة على الأقل مرة في كل شهر.(المادة 9 من القسم 2 من القانون التجاري).
- التسجيلات في دفتر اليومية يتم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ، حيث يعتبر هذا الإجراء جزءا من عملية التلخيص و التبويب.
- دفتر الجرد يسجل فيه كل البيانات التي تخص حسابات القوائم المالية لكل فترة.
- وعليه فإن اليومية و دفتر الأستاذ سيتم تجزئتهم إلى يوميات مساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة حسب إحتياجاتالمؤسسة.

المحاسبة يمكن مسكها يدويا، أو بواسطة نظام الإعلام الآلي، وفي هذه الحالة الأخيرة لابدمن تلبية متطلبات الأمان والمصداقية اللازمة فيما يخص حفظ المعطيات ووجود سبيل للمراجعة. وأن يتم إسترجاع كل المعلومات التي دخلت في نظام المعالجة على أوراق بشرط أن تكون مفهومة.

2 ـ4.4.2 الإثبات و الإحتفاظ بالوثائق المحاسبية

[1]القانون رقم 7 بتاريخ 2007/11/25، مرجع سابق، ص: 11

الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية تؤرخ و تعد على أوراق تكون كركيزة تمكن من الإحتفاظ والرجوع إليها وقت الحاجة.فالعمليات التي تكون من نفس الطبيعة، وتتحقق في نفس الموقع خلال نفس اليوم يمكن تجميعها في نفس الوثيقة الثبوتية. علما أنالدفاترالمحاسبية الموجودة لدى المؤسسةتحتفظ بها لمدة يحددها التشريع الوطني.

2ـ2.5التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي و المالي

التقييم هو الوسيلةالتي تتطلب تحديد المبالغ النقدية التي ستسجل بها محاسبيا عناصر القوائم المالية في الميزانية وحسابات النتائج. والمؤسسة حسب إجراءاتها القياسية الإلزامية أو الإختيارية لها الخيار في طريقة التقييم التي يمكن أن تكون[1]:

التكلفة التاريخية: الفقرة 100 من الإطار المفاهيمي[2] تنص عل أن تسجل الأصول في تاريخ الحصول عليها بالمبلغ النقدي أو ما شابهه أو بالقيمة العادلة. كما تسجل الإلتزامات بقيمة ما تم إستيلامه مقابل الإلتزام بمبلغ النقدية أو ماشابهها، أو الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن النشاط العادي للمؤسسةوهو ما يتوافق مع ما جاء في النظام المحاسبي المالي[3].

التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما شابهها الذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، و تسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما شابهها لسداد التعهد حاليا.

قيمة الإنجاز أو السداد(القيمة الإستردادية): تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما شابهها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع أصل بالطريقة العادية، وتسجل الإلتزامات بقيم السداد أو المبالغ المخصومة النقدية أو ما شابهها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزام ضمن النشاط العادي للمؤسسة[4].

القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمؤسسة، وتسجل الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الإلتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

2ـ3تقديم القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

تعدالقوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي تقيس المركز المالي للمؤسسة، وأدائهاالمالي وتدفقاتها النقدية ومختلف التغيرات في حقوق الملكية بصورة صادقة.فهي تلخص مخرجات النظام

[1] Eric tort-lionelescaffre,op,cit, P :7
[2]Catherine Maillet, Anne Le Manh, OP; CIT :.P.26
[3]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 مرجع سابق، ص 6
[4]محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص.315

المحاسبي، وهي ليست غاية في حد ذاتها، إنما تعد من أجل إستخدامها من قبل الأطراف ذات المنفعة بهدف إتخاذ القرارات الإقتصادية الصحيحة.

2ـ3.1أهمية و أهداف القوائم المالية

2 ـ3.1.1أهمية القوائم المالية

القوائم المالية تلخص مخرجات النظام المحاسبي، وتعتبر من الوسائل الأساسية في الإتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة،والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة علىمركزها المالي و ما حققته من نتائج. فالمعايير (IAS/IFRS1)تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة.

هذه القوائم المالية تستوجب توفيرمعلومات ذات خصائص نوعية التي تجعلها مفيدة وذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الإعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها.

ونظرا لأهميةالقوائم المالية و ما يترتب عنهافان النظام المحاسبي المالي أقر بأن تضبط تحت مسؤولية مسيري الوحدة مرة كل سنة، وتعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ إنتهاء الفترة، بإستخدام الوحدة النقدية الوطنية.كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:

- التسمية الإجتماعية، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة التي تقدم القوائم المالية.
- طبيعة القوائم المالية(حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات إدماجية).
- تاريخ الإقفال.
- العملة المستعملة و مستوى التقريب.

توجد أيضا معلومات أخرى تسمح بالتعرف على المؤسسة يجب ذكرها:

- عنوان المقر الإجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط و الدول المتواجدة فيها.
- الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة.
- إسم الشركة الأم وبالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة.
- العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة.
- القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن تقريب المبالغ إلى ألاف الوحدات.

2 ـ3.1.2أهداف القوائم المالية

إن الأهداف الأساسية التي تصبو المؤسسة إليها من خلال إعداد القوائم المالية هو تلبية إحتياجات الجهات التي تستخدم تلك الكشوف، ويتجلى ذلك من خلال ما تعرض له الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة

الدوليةIASB في الفقرة 12[1]، على أن الهدف من القوائم المالية هو توفير المعلومات عن الوضع المالي والأداء و التغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لمستخذميها في إتخاذ القرار[2].

أولا: بالنسبة للأطراف الخارجية

أن الهدف الاساسي من المحاسبة هو توفير معلومات إقتصاديةذات نوعية عن المؤسسة، تمكن الأطرافالخارجدية من إتخاذ القرارات الصحيحة، ويتم ذلك من خلال :

- توفير معلومات ذات جودة عالية، تمكن من تحقيق التدفقات النقدية في الوقت المناسب.
- تقديم المعلومات الكافية للمستثمرين عن التدفقات النقدية المستقبلية بما يمكنهم من الحصول على إستثماراتهم الأصلية مضافا إليها العوائد المتوقعة، أيضا مساعدتهم على إتخاذ القرارات المناسبةوتفادي المخاطر.
- توفير معلومات حول موارد المؤسسة والتزاماتها حتى يمكن تحديد نقاط القوة والضعف في المركز المالي للمؤسسة.
- توفير معلومات عن أداء المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح، والتنبؤ بالمستقبل من خلال دراسة مقارنة بنتائج السنوات السابقة، لقياس فاعلية إدارة المؤسسةفي توقع العوائد المستقبلية وكذا تفادي المخاطر المرتبطة بالإستثمارات والقروض.

ثانيا: بالنسبة للمؤسسة

أهداف المؤسسة من نشر القوائم المالية لا يقتصر على طلب أو عرض رؤوس الأموال أو دخول السوق المالي بل يتعداه الى جلب المستثمرين المحتملين عن طريق مدهم بمعلومات كافية تشجعهم على الإستثمارفي المؤسسة ولن يتحقق هذا الهدف إلا عن طريق الافصاح التام عن الوضع المالي و التنافسي للمؤسستو عن مدى وفاء الادارة بالتزاماتها و مسؤولياتها اتجاه المساهمين بإعتبارهمأصحاب المؤسسة.

2ـ2.3الميزانية

المؤسسة هي حقيقة قانونية مستقلة، تتمتع بشخصية خاصة، لها ذمتها المالية المستقلة عن المالك. تقوم بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين: الملاك، الموردين، البنوك،عن اضعيتها المالية، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي للوحدة و بصفة خاصة درجة سيولتها ودرجة مرونة الهيكل المالي، وإحتمالات المستقبل ودرجة المخاطرة، وإجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفةوحساب معدل العائد

[1] زغدار أحمد، سفير محمد: (2009)، **مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مداخلة مقدمة في ملتقى دولي النظام المحاسبي الجديد في ظل المحاسبة الدولية، جامعة المدية، الجزائر.

[2] العقاري مصطفي: (2007)، **المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية**، مقالة منشورة، ابحاث اقتصادية و ادارية جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 01، ص ص10-11

على الإستثمار[1].فالنظام المحاسبي المالي يعطي أهمية لقائمة المركز الماليويفضلها على قائمة الدخل، على أساس أنها تهتم بعناصر الأصول والخصوم، التي يطلب أن تعرفوتقيم و تسجل من أجل ظهورها في الميزانية. بينما جدول النتائج فانه يترجم فقط تغيرات الأصولوالخصوم. فإعداد الميزانية يتطلب إظهار الأصول الجارية التي يمكن للمؤسسة بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الإستغلال، وكذا الأصول التي تم إقتناؤها بغرض المتاجرة بها في المدى القصير، بالإضافة إلى الخزينة التي تتمتع بسيولة عالية يعني غير مجمدة أو مودعة لأجل طويل.أما الأصول غير الجارية تتمثل في الأصول الثابتة العينية والمعنوية والمالية.في المقابل الخصوم الجارية تتمثل في الإلتزامات الواجب على المؤسسة أن تدفعها خلال دورة الإستغلال، أما الخصوم طويلة الأجل تضم الى الخصوم غير الجارية.هذا التصنيف يعتبر إلزامي إذا كان توضيح الأصول والخصوم حسب السيولة يؤدي إلى الصدق والموضوعية.

2 ـ1.2.3مزايا قائمة الميزانية

تكتسي قائمة الميزانية في النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة عن باقي القوائم حيث أعطيت لها الأسبقية لما تقدمه من معلومات محاسبية ومالية ذات أهمية كبيرة لمستعملي هذه القائمة، نذكر منها:

- **السيولة النقدية**

تتعلق بكل عناصر الخزينة وما يماثلها، و كذا توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن دورة الاستغلال للمؤسسة. حيث ان مستخدمي هذه القائمة يهمهم أن تكون السيولة مرتفعة لكي تتمكن المؤسسة من الوفاء بالتزاماتها[2].

- **القدرة على الوفاء بالإلتزامات الطويلة الأجل**

الميزانية كما جاءت في النظام المحاسبي المالي تسمح بإجراء تحليل عناصرها لتحديد مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها طويلة الأجل في تاريخ الإستحقاق، فكلما زادت الديون طويلة الأجل المتمثلة في القروض البنكية كلما أدى ذلك الى إنخفاض قدرة المؤسسة على الوفاء بما عليها بسبب إرتفاع المخاطرة، كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد و أقساط تلك الديون[3].

- **المرونة المالية**

إذا كانت السيولةتعنيمدى توفر الخزينةالفوريةلتسديد الدوينقصيرة الأجل فإن المرونة المالية أوسع وأشمل إذ تقيس قدرة المؤسسة في تعديل حجم و توقيت التدفقات النقدية التي تلبي الإحتياجاتوالفرص غير المتوقعة، فكلما زادت المرونة المالية للمؤسسة قلت مخاطر تعرضها للفشل المالي.

---

[1] عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق.ص: 217.

[2] محمود السيد الناغي: مرجع سابق، ص:291

[3] محمد ابو نصار– جمعة حميدات(2008)، معايير المحاسبة و الابرغ المالي الدولية، دار وائل، عمان ، ص30

- **تصور عن الذمة المالية**

أيضا الميزانية تقدم صورة عن الذمة المالية للمؤسسة، من خلال إبراز حجم نشاطها إنطلاقا من مجموع ما لديها من أصول، وما عليها من إلتزامات و حقوق أصحاب المصالح.

2 ـ2.2.3مكونات المـــيزانية

أولا:الأصــول

الإطار المفاهيمي يعرف الأصول بأنها: << الأشياء ذات القيمة المملوكة للمنشأة، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة[1].

طبقا لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها حتى يتم الإعتراف بالأصول:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.
- أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي[2].

تحقق المؤسسة المنافع الاقتصادية المستقبلية الممثلة للأصل بأشكال مختلفة، مثلا الأصل يمكن أن:

- يستخدم لوحده أو بالتوليف مع أصول أخرى لإنتاج السلع والخدمات الموجه للبيع من طرف المؤسسة.
- يستبدل مقابل أصول أخرى.
- يستخدم لتسديد دين.
- يوزع إلى مالكي المؤسسة.

أصول المؤسسة تنشأ نتيجة الصفقات أوالأحداثالأخرى السابقة. فالمؤسسة تتحصل على الأصول من خلال عملية الشراء أو الإنتاج، أيضا توجد أحداثأخرى تتولد عنها الأصول مثل السلع العقارية المستلمة من الدولة في إطار البرنامج الذي يهدف إلى تشجيع النمو الإقتصادي في منطقة محددة و إكتشاف الموارد المعدنية.بينما الصفقات و الأحداث المستقبلية ليتولد عنها أصول مثل النية في شراء مخزون فلا يلبي تعريف الأصل.

[1] طارق عبد العالي حماد (2005) : التقارير المالية, الدار الجامعية الاسكندرية مصر .ص .119.

[2] عباس مهدي الشيرازي،مرجع سابق.ص. 235

الأصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة إنجازه، بيعه أو إستهلاكه في إطار دورة الإستغلال العادية للمؤسسة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، بغرض إيضاح درجة السيولة و تشمل:

- النقدية
- الأوراق المالية القابلة للتداول، و التي تقيم على أساس تكلفة السوق.
- حسابات المدينون و الذين يتم تقيمهم بالمقدار المتوقع تحصيله.
- المخزون المقيم بقيمة السوق الأقل
- المصروفات المقدمة سالفا و التي تخص كل النفقات التي تمت فعلا للحصولعلىمنافع خلال دورة الاستغلال[1].

أما العناصر الأخرى التي يكون تاريخ استحقاقها اكبر من 12 شهر و الموجهة للإستعمال المستمر من أجل إحتياجاتالمؤسسة يجب أن تظهر ضمن العناصر غير الجارية.

وحسب النظام المحاسبي المالي[2]، تشمل عناصر الأصول الأتي:

- الأصول غير المادية وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، وتدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة وتضم الشهرة و العلامة التجارية وحق الإبتكار، رأسمال التجاري، (IAS 38 مدخل الفقرة 2).
- الأصول المادية وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل إستخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، وإما من أجل إيجارها للغير، أو لإحتياجات إدارية. وهي التي ينتظر أنتستعمل لأكثر منفترة محاسبية (الأراضي، المباني، المعدات...)، (المعيار IAS 16امدخلالفقرة 6)
- الأصول المالية تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة وتشمل:
  - المساهمات
  - الأصول المالية
- المخزونات تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية، التي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، والمنتجات نصف المصنعة والتامة الصنع).

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت. مرجعسابق.ص.228.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق. ص:28

- المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة وتشمل من ناحية أصول الضرائب (تبيين الضرائب المؤجلة)، ومن ناحية اخرى الزبائن و المدينون الآخرونوالأصول المماثلة(الأعباء الملاحظة مسبقا).
- خزينةالأصولوالعناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الإستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك و الصندوق والودائع تحت الطلب و التوظيفات قصيرة الأجل.

ثانيا:الخـصوم

الإلتزام هو واجب أو مسؤولية عمل شيئ بصورة مؤكدة. هذه الإلتزامات يمكن أن تكون قانونية نتيجة عقد مبرم، مثل المبالغ المسددة مقابل السلع والخدمات المستلمة. كما تنشأ التزامات أخرى نتيجة الممارسات التجارية العادية والرغبة في الإحتفاظ بعلاقات عمل جيدة، مثل السياسة الخاصة بتصليح عيوب المنتجات حتى ولو تمت آجال الضمان، فالمبالغ المنتظر صرفها المرتبطة بالسلع المباعة تعتبر خصوم[1].

من خلال ذلك يمكن تعريف الخصوم على أنها "الإلتزامات الاقتصادية القائمة على المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها و قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها". طبقا لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية حتى يتم الإعتراف بالخصوم:

- يتطلب الإلتزام أن تقوم المؤسسة بتسوية إلتزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفادي الإلتزام.
- وقوع الحدث الملزمللمؤسسة في الماضي.

فالخصوم تنشأ نتيجة المعاملات أوأحداثأخرى سابقة، فاقتناء السلع واستعمال الخدمات يؤدي إلى نشأة ديون إتجاه الموردين في حالة عدم التسديد المسبق، أيضا الحصول على قرض يتولد عنه إلتزام تسديد الدين.المؤسسة تستطيع أن تسجل ضمن الخصوم التخفيضات المستقبلية المبنية على المشتريات السنوية للزبائن.

إطفاءالإلتزام الحالي يتطلب من المؤسسة التخلي عن الموارد الممثلة للمنافع الإقتصادية من أجل تلبية طلب الطرف الأخر، بإحدى الطرق التالية[2]:

- التسديد بالخزينة
- تحويل أصول أخرى

[1] مصطفى العقاري ، مرجع سابق. ص:.120.

[2] محمود السيد الناغي، مرجع سابق،ص:205.

- إلغاء الإلتزام بالتزام أخر
- تحويل الإلتزام إلى الأموال الخاصة

و تتمثل الخصوم في:

أ) **حقوق المـلكية:**تتمثل في حصة الملاك، التي تتكون من الرأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل وإجراء توزيعات الأرباح، و تزداد حقوق الملكية من خلال إستثمارات الملاك وصافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

بالنسبة للإحتياطات يكون تخصيصها أحيانا مطلوب من خلال النصوص التنظيمية أو القانون من أجل إعطاء الضمانات الكافية للمؤسسة والدائنين ضد تأثيرات الخسائر.

أمامبلغ الأموال الخاصة الذي يظهر في الميزانية يرتبط بتقييم الأصول والخصوم. وفي الحالة العادية قيمة الأموال الخاصة لا تناسب القيمة السوقية الكلية لأسهم المؤسسة إلا صدفة أو إلى المجموع الذي يمكن الحصول عليه عن التنازل: إما الأصل الصافي عنصر بعنصر، وإما المؤسسة في مجموعها في حالة إستمرار الاستغلال.

ب) **الإلـــتزامات:** هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لمؤسسة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

وفقا لمعايير (IAS/IFRS) فالاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية:

- الإستحقاق يغلق في دورة الإستغلال العادية للمؤسسة
- الإستحقاق يجب أن يسدد خلال إثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال السنة المالية.

كل الإستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الإلتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل والقروض الإيجارية.

وحسب النظام المحاسبي المالي تشمل عناصر الخصوم الأتي:

- الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع ملاحظة الرأس المال المدفوع، الإحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية ذات فائدة.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- خصوم الضرائب (مع ملاحظة الضرائب المؤجلة).
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة .
- الخزينة السالبة وما يعادل الخزينة.

بالإضافة لما سبق لا بد من إظهار بعض المعلومات الأخرى في الميزانية

- توضيح طبيعة ونوع كل من الإحتياطات التي تظهر ضمن الأموال الخاصة .
- الحصة التي تزيد مدتها عن السنة فيما يخص المدينون و الديون.
- المبالغ الواجبة الدفع والمستحقة:
  - للمؤسسة الأم
  - للفروع
  - للوحدات الشريكة في المجمع
  - للجهات الأخرى المرتبطة (المساهمين, المسيرين)

في حالة شركات الأموال، يجب توضيح لكل نوع من الأسهم[1]:

- عدد الأسهم المسموح به، المدفوع، غير المحرر كليا.
- القيمة الإسمية للأسهم
- تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية الفترة.
- عدد الأسهم المحتفظ بها من طرف المؤسسة، أو فروعها أو الوحدات الشريكة.
- الأسهم المخصصة منأجل الإصدار في إطار المزايا أو عقود البيع.
- حقوق و مزايا مرتبطة بالأسهم.
- مبلغ الأرباح الموزعة المعينة و كذا قيمة الحصص الممتازة غير المسجلة محاسبيا.

ملاحـــظة:

لا يمكن إجراء عملية المقاصة بين أصول وخصوم الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية. فتخفيض حسابات المدينين من خلال تكوين مخصصات المؤونات، و تخفيض الإستثمارات من خلال تكوين مخصصات الإهتلاكات لا تمثل إجراء مقاصة بين الأصول و الخصوم، المادة (15).

وعليه تتم مقاصة الأصل أو الالتزام المالي والرصيد الصافي يظهر في الميزانية لما تكون المؤسسة:

- لها حق قانوني لتنفيذ المقاصة لمبالغ مسجلة محاسبيا
- ترغب في التخلص من الأصل أو الإلتزام المالي وفق قاعدة شفافة، أو تحقيق الأصل وإطفاء الخصم في آن واحد[2].

2 ـ3.2.3محددات قائمة الميزانية

[1]Bernard raffournier (2005) OP; CIT s. p.32

[2]القانون رقم 07 بتاريخ 2007/11/25 مرجع سابق المالي.ص.11.

بالرغم من الأهمية التي أعطيت للميزانية في النظام المحاسبي المالي إلا أنه توجد بعض المحددات التي تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي للمؤسسة في وقت محدد، نذكر منها[1]:

- التعبير عن عناصر الميزانية بالتكلفة التاريخية يجعلها محل انتقاد بالرغم من موثوقيتها بسبب عدم إدراجها بالقيمة العادلة، وما يترتب عن ذلك من إحتياطات بسبب تقييمها بأقل من قيمتها،فالنظام المحاسبي المالي يؤكد على تقييم عناصر الميزانية بالقيمة العادلة مستندا في ذلك على المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 فيما يخص تقييم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، أيضا المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 فيما يخص قياس الإستثمارات العقارية بالقيمة السوقية العادلة.
- مدى تأثر التقديرات بالحكم الشخصي عند تقدير الديون الممكن تحصيلها، وتحديد العمر الإنتاجي للإستثمارات طويلة الأجل، وتقدير قيمة المخزونات.
- غياب أهم عنصر في الميزانية ألا وهو العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإقتصادية التي تولد المنافع الإقتصادية المستقبلية وذلك بسبب صعوبة قياسه.

(الملحق رقم 1) يعتبر نموذجللميزانية الذي يجب على المؤسسة أن تنجزه قصد تقديم معلومات مالية تلبي النظام المحاسبي المالي.

2ـ3.3حساب النتائج

يعتبر حساب النتائج من أهم القوائم المالية لأهمية المعلومات المدرجة فيه، فهويعطي صورة واضحة لأصحاب المنشأة والأطراف المستفيدة الأخرى فيما يخص دورة الإستغلال و قدرة التمويل الذاتي.

2 ـ1.3.3تعريف و أهمية حساب النتائج

حساب النتائج عبارة عن قائمة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر مختلف النتائج الوسيطية و النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة.

هذه القائمةتعتبر من بين أهم القوائم المالية التي تساعد علىإجراء التحليل الوظيفي للمؤسسة، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من معرفة الكفاءة الإقتصاديةللمؤسسة، وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل[2] .

كما توفر هذه القائمة لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الإستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج ومكوناتها والأحداث والعمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة. وتبين أيضا للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة،

[1] أحمد رياحي– بلخوي، (2009) : نظرية محاسبية : دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان، ص:430.

[2] دونالد كيزو (2005): مرجع سابق . ص. 168

كما تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية.

يمكن تحديد أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمةحساب النتائجفي:

- توفير المعلومات المفيدة في قياس التسيير الجيد للمؤسسة و كفاءة إدارتها وأداء المؤسسةالإقتصادية من أجل تعظيم القوة الإيرادية.
- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ بالإتجاهات المستقبلية للنشاط، والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسة.
- تمكين المستثمريين من معرفة نتائج إستثماراتهم في المؤسسة.
- أساس قياس الضريبة المستحقة على المؤسسة[1].

2 ـ2.3.3مكوناتحساب النتائج

النظام المحاسبي المالي[2] قدم نموذجين لحساب النتائج ، الأول حسب الطبيعة يتم من خلاله تحليل الأعباء حسب طبيعتها، التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة ونسب التطور وإجراء المقارنة الزمانية والمكانية، أما الثاني يتعلق بحساب النتائج حسب الوظائف الذي يسمح للمسيرين من إجراء تحليل دورة الإستغلالوتحديد الوظائف التي تساهم في تحقيق النتيجة.

في البداية سيتم التطرق إلى تحليل جدولحساب النتائج حسب الطبيعة:

أ) النـــواتج: حسب الإطار المفاهيمي:"النواتج هي زيادة المنافع الإقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة بإستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة ".

وتتحق الإيرادات من الأنشطة العادية التي تولد المنافع الإقتصادية للمؤسسة. ويشار إليها بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأتعاب والفوائد و أرباح الأسهم، أيضا النواتج الناتجة عن التخلص عن الأصول غير الجارية، و إعادة تقييم الأوراق المالية.

ب) الأعـــباء: تعرف الأعباء بأنها "إنخفاض المنافع الإقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو إنخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، بإستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.بالإضافة إلى الخسائر والأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع،الأجور والإهتلاكات ".

[1] مصطفى العقاري مرجع سابق. ص.243

[2] الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق. ص:30

2 ـ 3.3.3محددات قائمة حساب النتائج

بالرغم من الأهمية التي تكتسيها هذه القائمة إلا أنه توجد بعض النواقص التي تؤثر على النتيجة الصافية، والتي تتطلب من مستخدمي القوائم المالية أخذ الإحتياطات فيما يخص المعلومات التي تحتويها هذه القائمة. ومن بين هذه المحددات:

- العناصر التي لا يمكن قياسها بشكل دقيق لا تظهر في جدول حساب النتائج مثل الأرباح والخسائر غير المتحققة لبعض التثبيتات المالية فهي لا تسجل بسبب عدم تأكد المؤسسة فيما يخص التغيير في قيمتها سيتحقق أم لا. أيضا لا تؤخذ بعين الإعتبار الزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتوج أو تحسين الخدمات المقدمة للزبائن وتطوير كفاءة العنصر البشري العامل بالمؤسسة.
- تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة، وما يترتب عنها من إختلاف،في صعوبة المقارنة مع المؤسسات الأخرى، مثل الإختلاف في طريقة الإهتلاك مثلا.
- أيضا مدى تأثر مقاييس الدخل بالحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، فتحديد العمر الإنتاجي للإستثمار وما يترتب عنه من تحديد قيمة الإهتلاك السنوي يجعل الأمر يختلف من مؤسسة لأخرى، و بالتالي صعوبة إجراء المقارنة في فهم الدخل.

2 ـ4.3.3المعلومات التي يستوجب إظهارها في حساب النتائج

إذا كانالمعيار المحاسبي الأول (IAS1) لا يبين أي تسلسل أو شكل لتقديم جدول حسابات النتائج، فإن النظام المحاسبي المالي يقدم قائمة العناصر التي يحتويها[1].

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، بما يسمح تحديد النتائج الوسيطة
- نواتج الأنشطة العادية
- النواتج المالية والأعباء المالية
- أعباء المستخدمين
- الضرائب والرسوم و المدفوعات المماثلة
- مخصصات الإهتلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية و غير العينية
- نتائج الأنشطة العادية
- العناصر غير العادية للنواتج والأعباء
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- بالنسبة لشركات الأسهم، النتيجة الصافية للسهم.

[1]Catherine maillet،anne le manh, (2006) : normes comptaples internationales ias / ifrs،editionberti. P :35

تحليل نواتج النشاطات العادية

- بالنسبة لشركات الأسهم، مبلغ نصيب الأسهم من الأرباح المقترحة والنتيجة الصافية للسهم.
- النواتج والأعباء المتأتية عن النشاط العادي، ذات الحجم أو الطبيعة أو التأثير، التي يتطلب أخذها بعين الإعتبار من أجل شرح مهارات المؤسسة خلال الفترة، تقدمضمن تصنيفات نوعية في حساب النتائج(مثل: تكلفة إعادة الهيكلة، النقص الإستثنائي للمخزون، تكاليف ناتجة عن توقف جزئي لنشاط...)
- النتيجة الاستثنائية التي تنشأ عن النواتج والأعباء المتعلقة بالأحداث أو التعاقدات التي ترتبط بالنشاط العادي، ولها صفة استثنائية (مثل الكوارث الطبيعية وغير متوقعة)[1].
- النتيجة تأخذ بعين الإعتبار الأعباء والنواتج التي نشأت خلال نفس الفترة حتى ولو ظهرت بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد القوائم المالية.
- كذلك الأحداث التي تظهر بعد تاريخ الإقفال التي ترتبط بحالات حدثت في تاريخ الإقفال، تتطلب تعديلات لما يكون ذلك سيساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير جيد للأصول أو الخصوم الموجودة في تاريخ الإقفال.

(الملحق رقم 2)يعتبر نموذجلجدول حساب النتائج الذي يجب على المؤسسة أن تعده قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي.

2ـ3.4جدول تدفقات الخزينة

يعتبر من القوائم المالية المستحدثة في النظام المحاسبي المالي وأهمها، و ذلك لاهمية المعلومات المدرجة فيه، فهويقدم صورة واضحة لأصحاب المنشأة والاطراف المستفيدة الأخرى عن سيولة المؤسسة ومصدرها ومجال إنفاقها.

2 ـ1.4.3 أهمية جدول تدفقات الخزينة

جدول تدفقات الخزينةمن القوائم الهامة جدا والإجبارية في النظام المحاسبي المالي[2] التي تتوافق حسب المعيار(IAS 7)، فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي. والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية وفيما أستخدمت ومقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الإختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية[3].

يشيرالمعيار الدولي (IAS 7)الى أهمية قائمة التدفقات النقدية كونها ذات منفعة كبيرة تساعد:

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت مرجع سابق.ص.185.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق. ص:35-36

[3] عباس مهدي الشيرازي،**مرجع سابق**, ص.224.

- في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون، وتوزيع الأرباح للمساهمين. ويرى الإختصاصيون أن تدفقات الخزينة الناشئة عن**الأنشطة العملياتية** أكثر أهمية على أساس أنها تعتبر كمؤشر على قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها الرئيسية، والتي يمكن أن تستخدم لمقابلة احتياجات السيولة الحالية، وتسديد الالتزامات إتجاه الدائنين. كذلك إمكانية إستخدام جزء من فائض التشغيل في توسيع نشاط المؤسسة.أما التدفقات النقدية من **النشاط الإستثماري**فإنها تبين مدى الزيادة أو الإنخفاض في الطاقة الإنتاجية، حيث أن الزيادة في الإستثمارات يمثل إشارة إيجابية مما يجلب المستثمرين والمساهمين.أما **النشاط التمويلي** فيبين مصادر الحصول على التمويل من المستثمرين والدائنين وعملية السداد للدائنين.
- تمكن قائمة تدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة وتستعمل نقديتها والعناصر المعادلة للنقدية (الفقرة 3 من المعيار السابع). فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء[1].
- تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المؤسسات المختلفة نظرا لتحييد آثار إختلاف السياساتالمحاسبية المطبقة.

هذه القائمة المستحدثة في النظام المحاسبي الجزائريتقدم معلومات جديدة مقارنة بالميزانية وحساب النتائج:

- الميزانية وثيقة **ساكنة** ترصد جرد العناصر المكونة للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ غلق السنة المالية. وتحليل تطورها لا يظهر إلا تغيرات المناصب (التثبيتات، القروض...)، هذه التغيرات تخفي في طياتها طبيعة هذه التغييرات التي تستوجب عملية التحليل.
- حساب النتائج وثيقة **ديناميكية**تبرز أعباء ونواتج المؤسسة حسب طبيعتها بشكل إجمالي.
- أما جدول التدفقات فإنه يشرح **تغيرات الخزينة** التي حدثت خلال الفترة: المساهمات الجديدة في الرأسمال، تسديد القروض، الإستثمارات الجديدة... وبالتالي هذه القائمة تعطي**نظرة ديناميكية للميزانية**. الأمر الذي يستوجب تشكيل تدفقات الخزينة إنطلاقا من تغيرات عناصر الميزانية.

2 ـ2.4.3 أنواع تدفقـات النقـدية

حسب المعيار (IAS 7) فان طبيعة تدفقات الخزينة تتمثل في ثلاثة أنشطة مختلفة[2] وهي:

أ) **الأنشطة التشغيلية:** وتتمثل في الأنشطة الأساسية المنشئة لنواتج المؤسسة وتدخل في تحديد صافي الدخل، مثل المتحصلات من الزبائن والفوائد، كذلك تسديد للمصروفات وللموردين و العاملين وسداد الفوائد. توجد طريقتان لإظهار تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية.

[1]Catherine maillet, Anne le manhOP; CIT :.p.22

[2]امين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص.543

الجدول التالي رقم(2) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة غير المباشرة:

	نتيجة السنة المالية الصافية
	تصححات من أجل :
+	مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة
-	حصة اعانات الاستثمار المحولة الى حساب النتيجة
-	فائض القيمة من التنازل عن التثبيتات
+	نقص القيمة من التنازل عن التثبيتات
	(زيادة) انقاص حقوق على الزبائن
	(زيادة) انقاص المخزون
	(زيادة) انقاص عناصر الاصول الأخرى الجارية للإستغلال
	زيادة (انقاص) ديون الموردين
	زيادة (انقاص) ديون الاخرى للإستغلال
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية**

أما الجدول التالي رقم(3) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة المباشرة:

+	التحصيلات المقبوضة من الزبائن TTC
-	التسديدات المدفوعة للموردين و المستخدمين
-	الفوائد والمصروفات المالية الاخرى المدفوعة
-	الضرائب على النتائج المدفوعة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية**

ب) الأنشطة لإستثمارية: هي الخاصة بإقتناء وبيع الأصولالأصول طويلة الأجل وكذا التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للخزينة مثل تقديم القروض للغير وتحصيلها واقتناء الإستثمارات والتنازل عنها.

الجدول التالي رقم(4) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية:

-	اقتناء التثبيتات المادية والمعنوية
+	التحصيلات عن عملية التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية
-	المسحوبات عن إقتناءالتثبيتات المالية
+	تحصيلات عن التنازل عن التثبيتاتالمالية
+	الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية
+	الحصص و الاقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية**

ج) **الأنشطة التمويلية:** وهي الأنشطة التي يترتب عنها تغيرات في مكونات الأموال الخاصة من حيث الحصول على رأسمال جديد من الملاك أو المساهمين وإمدادهم بالعوائد، وكذا مديونية المؤسسة فيما يخص الحصول على القروض من الدائنين وسدادها.

الجدول التالي رقم(5) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية[1]:

+	التحصيلات في اعقاب إصدار الاسهم
–	الحصص و غيرها من التوزيعات التى تم القيام بها (الارباح)
+	التحصيلات المتأتية من القروض
–	تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية**

2 ـ 3.4.3حـــالات خـــاصة

أ) **تأثير تغيرات الصرف:** الأرباح والخسائر الخفية الناتجة عن تغيير أسعار الصرف لا تمثل تدفقات في الخزينة، لكن تأثير تغيرات أسعار الصرف على النقدية أو العناصر المعادلة للنقدية المحتفظ بها، أو الناتجة عن العملة الأجنبية يظهر في جدول تدفقات النقدية بطريقةتسمح بتقريب النقدية والعناصر المعادلة للنقدية عند فتح وإغلاق. الفترة (الفقرة 28 المعيار IAS7)[2].

ب) **عنـــاصر غير عادية:** تسجل هذه العناصر منفصلة ضمن قائمة تدفقات النقدية كأنها ناتجة عن نشاطات تشغيلية، إستثمارية أو تمويلية. (الفقرة 29 و 30 من المعيار IAS7).

ج) **فوائد و حصص أرباح للدفع:** الفوائد المدفوعة و الفوائد وحصص الأرباح المستلمة ترتب عاديا ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية من طرف لجنة مالية، لكن لا يوجد أي إتفاق لترتيب هذه التدفقات في الخزينة لدى المؤسسات والفروع الأخرى للنشاط (الفقرة 33 المعيار IAS7).

د) **الضـرائب على الأرباح:** التدفقات المرتبطة بالضرائب على الأرباح لها إرتباطبالإستغلال وبالتالي ترتب ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية(الفقرة 36المعيار IAS7)[3].

2 ـ 4.4.3 إعداد جدول تدفقات الخزينة

المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تؤخذ من الميزانيات المقارنة وحساب النتائج الحالي، وكذلك البيانات الخاصة ببعض الصفقات المنتقاة.بإتباع الخطوات التالية:

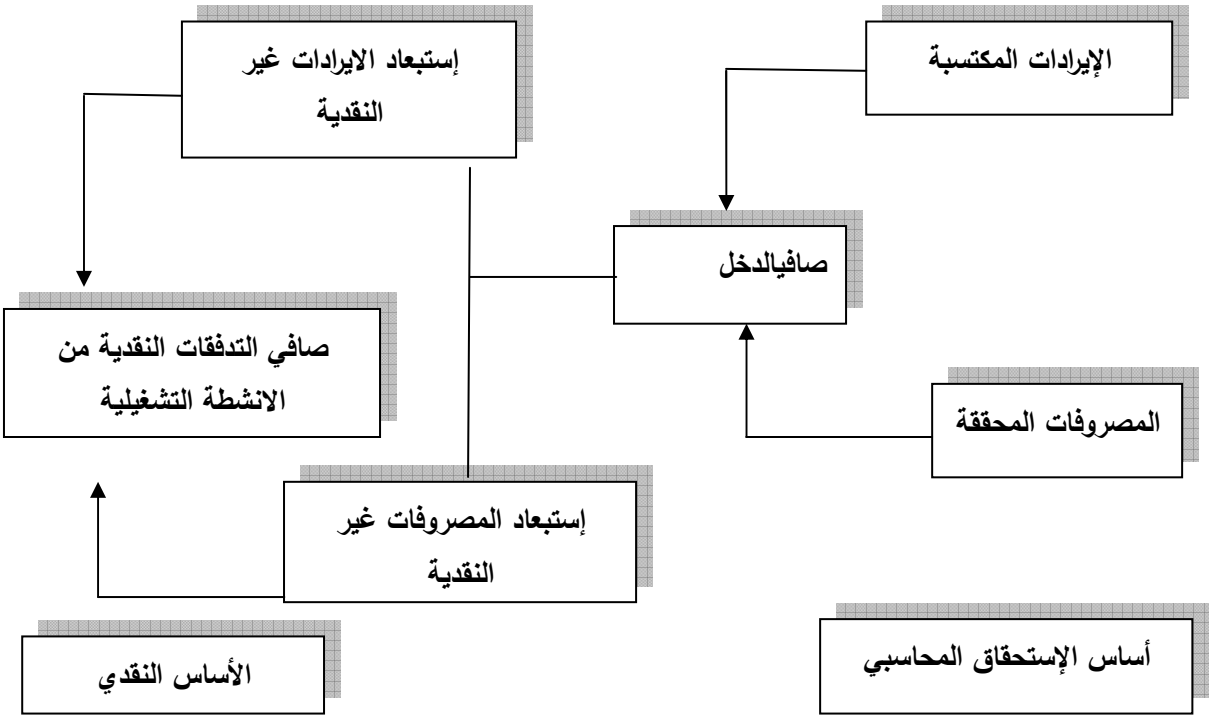
- تحديد النقدية المتولدة من العمليات أو المستخدمة في الأنشطة الإستثمارية والتمويلية

[1]Bruno Bachy – Michel Sion,(2009),analyse financière des comptes consolides normes ifrs', dunod paris, p :221
[2]Catherine maillet, anne le manhOP; CIT :. p.40
[3]Pascal barneto , OP; CIT .p.199

- تحديد التغير (الزيادة أو التخفيض) في النقدية خلال الفترة
- تسوية التغير في النقدية مع أرصدة النقدية في بداية ونهاية الفترة

(الملحق رقم 3)خاص بجدول تدفقات الخزينة يقدم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي.

الشكل رقم(8)يوضح العلاقة بين صافي الدخل و التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية



المصدر: يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 191

2ـ3.5جدول تغيرات الأموال الخاصة

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملحق جدول يبين تطور الأموال الخاصة. بينما النظام المحاسبي المالي[1]المتوافق مع المعيار(IAS 1 الفقرة 86) جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية،حيث أوجب المؤسسات باعدادها كوثيقة مستقلة يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة.

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدمالمعلومات الواجب إدراجها والمتعلقة بالحركات المرتبطة ب:

- النتيجة الصافية الفترة.
- كل عناصر النواتج و الأعباء، النتيجة الصافية المسجلة ضمن الأموال الخاصة.
- تأثير تغيرات الطرق وتصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.

[1]الجريدة الرسمية العدد 19 ، مرجع سابق، ص:37

- النتيجة الإجمالية للفترة والتي تناسب مجموع العناصر السابقة.
- العمليات الخاصة بزيادة ونقصان الأموال الخاصة.
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الفترة[1].

2 ـ 1.5.3 الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة

- تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة.
- تغير الأموال الخاصة بينتارخي الإغلاق والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة.
- تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين.وهي:
  - تغييرات رأس المال الإجتماعي المحرر
  - زيادة الرأسمال النقدي المتتالي عن إصدار السهم
  - تحويل الإلتزامات لأسهم
  - علاوات الإصدار، الإدماج والمساهمات
  - علاوات الإصدار الناتجة عن زيادة رأس المال النقدي، أو عن تحويل الإلتزامات.

المعيار(المعيار IAS32 الفقرة 37) يبين بأن تكاليف التعاقد الخاصة بالأموال الخاصة، يجب إنقاصها من الأموال الخاصة إذا كانت هذه المصروفات مرتبطة مباشرة بالتعاقد وإذا كان بالإمكان تفاديها بدون هذا التعاقد. هذه المصروفات تحمل لعلاوة الإصدار، بينما تكاليف التعاقد تحمل على الأموال الخاصة.

2 ـ 2.5.3مزاياجدول تغيرات الأموال الخاصة

المؤسسة الإقتصادية بإنجازها لجدول تغيرات الأموال الخاصة بشكل منفصل تهدف الى تسوية حسابات حقوق الملكية بين بداية ونهاية الفترة. بالإضافة الى التعرف على بنود النتيجةالمتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع.

2ـ6.3ملـــحق القوائم المالية

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، و كذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

2 ـ 1.6.3 محتوى ملحق القوائم المالية

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدةلمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، وأي نقص يجب أن يشرح ويبرر)

[1]Catherine maillet, anne le manh, OP; CIT :.p.117

- المعلومات الإضافية لفهم قائمة: الميزانية، حساب النتائج، تدفقات الخزينة، وتغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم وفروعها.وكل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، أنواع التعاقد، حجم وقيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات.
- المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

- عنصر ملائمة المعلومة
- أهمتها النسبية

الملحق يجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة، تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة.

2 ـ2.6.3 تغيير الطرائق و الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق

أ) **تغيير الطرائق و الأخطاء:**المادة (1.138) من النظام المحاسبي المالي[1] المتوافقة مع لمعيار(IAS 08)تنص على أنه في حالة التغيير في طريقة التقديم والترتيب في القوائـم المـالية، نتيجة تغيـير الطرائق (لظهور معيار جديد، أو التغيرات التي تؤدي إلى تقديم جيد للتعاقدات أو الأحداث التي تؤثر في الوضعية والأداء المالي للوحدة) أو حدوث أخطاء (الناجمة عن التطبيق الخاطئ للقواعد المحاسبية، أو النسيان أو الحسابات الخاطئة)، وفي كل حالة تكون فيها المعلومة ذات أهمية، لابد أن يقدم لها شرح في الملحق عن أسباب هذا التغيير في الطريقة و طبيعة الخطأ، والتعديلات والتصحيحات التي أنجزت خلال الفترات السابقة و كذالك التي حصلت في الفترة الحالية، بطريقة تمكن الحصول على المعلومة ومقارنتها. مثل تغيير طريقة حساب الاهتلاك، لابد من تقديم المبررات لذلك وتأثير ذلك على النتيجة[2]

ب) **الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال:** إذا كانت الأحداث الناتجة بعد تاريخ الإقفال لا تغير في حالة الأصول والخصوم للفترة السابقة للإقفال لا تجرى قيود تسوية.في الحالة العكسية لما يكون للأحداث أهمية و يكون لعملية نسيانها تأثير على القرارات لمستخدمي القوائم المالية، فلا بد من التطرق لها في الملحق من حيث نوع الحدث وتقدير التأثير المالي.

[1] الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ ، مرجع سابق، ص:21

[2] Pascal barneto, op; cit :. p.66

حسب المعيار(IAS 10) هناك نوعين من الأحداث اللاحقة وهما:

- الأحداث التي تولد أدلة إضافية فيما يتصل بالظروف التي وقعت في تاريخ الميزانية وتؤثر على التقديرات عند إعداد القوائم المالية، مما يستوجب إجراء تسويات للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة نتيجة إفلاس زبون مشكوك في تحصيله في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، الأمر الذي يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها.
- الأحداث التي توفر أدلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية، ولكن حدثت بعد ذلك التاريخ، هنا لا تجرى تسوية للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة لزبون مشكوك في تحصيله أو حريق أو فيضان حدث في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، ولم يكن لها إثبات على الظروف التي وقعت في تاريخ إعداد الميزانية، الأمر الذي لا يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها، لكن الإفصاح عنه يكون مقبولا.

الملحق **رقم(5)** يبين المعلومات التي تحتويها هذه الملاحق.

خلاصة

تم توضيحأهم النقاط التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص القوائم المالية، التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، والتي تعتبر من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، وبالتدقيق فيما ستحققه من نتائج. وإكتفاءالنظام المحاسبي المالي بخمس قوائم أساسية: الميزانية – حسابات النتائج – جدول تدفقات الخزينة – جدول تغيرات الأموال الخاصة و الملحقحتى تكون المعلوماتالمحتواة في هذه القوائم ذات خصائص نوعية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، بحيث يجب أن تكون منفعة المعلومات أكبر من تكلفة إعدادها.

بالنسبة **للميزانية** هناك تغيير من حيث الشكل والمحتوى، فتصنف العناصر إلى جاري وأخرى غير جارية، من ناحية أخرى لا تأخذ بعين الإعتبار إلا العناصر التي تدخل في عملية الإستغلال، أما العكس فيجب التخلص منها إلا إذا كانت ستنتج نواتج مستقبلية.

أما فيما يخص **جدول حسابات النتائج**، الذي يمكن المهتمين بالقوائم المالية بقياس الكفاءة الاقتصادية للوحدة، ويوفر المعلومات التي من خلالها يمكن التعرف على أماكن وجود فرص الإستثمار المربحة، وأيضا يمكن الزبائن من تحديد قدرة المؤسسة على تقديم السلع والخدمات المطلوبة، دون نسيان أهميته بالنسبة للحكومة فيما يخص صياغة السياسة الضريبية والاقتصادية.

أما **جدول تدفقات الخزينة** فهو يوفر المعلومات الخاصة بالمتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، وكذا دورها في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون.

أما فيما يخص **جدول تغيرات الأموال الخاصة**، فمن خلاله يتم تحليل الحركات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة،

أما الجزء الأخير من هذا الفصل خصص **لملحق القوائم المالية**الذي تعتبر ضروري لفهم العمليات التي تظهر في القوائم السابقة.

في هذا الفصل كذلك تم إبراز أهمية تنظيم المحاسبة حتى تكون لها مصداقية ومنع التغييرات في السجلات. وتوضيح مختلف طرق التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، على أساس أن هذه العملية تعتبر من الوظائف المحاسبية الأساسية، مما سينتج عنه قوائم مالية ذات أهمية ومصداقية لمستخدميها.

الفصل الثالث: تناسق النظام المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية IFRS / IAS

تمهيد

كل مهنة لهاإطار قانوني ينظم نشاطها ويضبط مجالها وفق إجراءات وقواعد وقوانين يكون لها من القوة ما يمكن من إحترامها وتطبيقها. والدولة الجزائرية تعمل على تنظيم نشاطها الإقتصادي المتشابك من خلال تقديم جملة من القوانين التي تساهم في تحريك الدورة الإقتصادية، تكون فيها المحاسبة عنصر هاموأساسي في هذه العملية.

كما أن النمو السريع للاقتصاد العالمي وما ترتب عنه من تشابك العلاقات الإقتصادية الدولية وما رافقها من تحرير للتجارة الخارجية، كان له الأثر الكبير على البلدان بأن تنسجم مع هذا المحيط الجديد للإستفادة من الإمتيازات الكثيرةالتي يوفرها من جلب الإستثمارات و إكتساب التكنلوجيا، فكان لابد من القضاء على الإختلافات، ومحاولة توحيد الإجراءات والقواعد والأسس المحاسبية من أجل الإنسجام والتناسق مع العالم الخارجي بالرغم من الصعوبات الكثيرة نتيجة الاختلاف في الكثير من العوامل الإقتصادية، السياسية، الإجتماعية، الثقافية، و العلمية بين الدول.

إن التوجه الاقتصادي الجديد يهدف إلىتلبية متطلبات المستثمرينوالممولين المحليين والدوليين ممايستوجبإعداد قوائم مالية بصورة صادقة تتماشى والمعايير المحاسبية الدولية تقدم معلومات موثوقة وملائمة تساعد الأطراف الآخذة في إتخاذ القرارات العقلانية.

يتناول هذا الفسل إبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وبالأخص قائمة الميزانيةواثرها في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية كوسيلة لاتخاذ القرارات والرقابة في المؤسسات الجزائرية.

المبحثالاول: يتعلق بدراسة أهم بنود الميزانية المادية و المعنوية، من خلال إبراز الوظائف المحاسبية الأربعة:الإعتراف، القياس، العرض و الإفصاح.

المبحث الثاني: يدرسأهم بنود قائمة الميزانية ذات التصنيف المالي، تم فيه تخصيص مطلب للأدوات المالية،وأخر لتكاليف الاقتراض.

المبحثالثالث:خصصلدراسة النتيجة من خلال العمليات المرتبطة بالمعالجة المحاسبية لبعض النواتج و الأعباء. ثم التطرق إلى تغيرات الأسعاروأثرها على عملية عرض القوائم المالية.

3 ـ1تطابق العناصر المادية للميزانية مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

قائمة الميزانية نالت الإهتمام الأكبر في النظام المحاسبي المالي، أين تم التطرق إلى نقاط كثيرة مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، سوف يتم التطرق الى العناصر التي يكون لها الأثر على نوعية المعلومة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية لأغراض إتخاذ القرارات والرقابة.

فيما يخص الأصول،سوف يتم دراسة التثبيتات المادية والمعنوية، إنخفاض الأصول، عقارات التوظيف، والمخزون.أما فيما يخص الخصوم سيتم تناول عقود الإيجار، منافع المستخدمين، الإقتراض والمؤونات.

3ـ1.1الأصولالمادية

عند دراسة النظام المحاسبي المالي بتعمق نجد أن المشرع الجزائري أخذ بعين الإعتبار العناصر المهمة التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية بهدف تحسين المعلومة المحاسبية.

3 ـ1.1.1 التثبيتات المادية

من خلالالقراءة الجديدة للتقييس المحاسبي، فإن التثبيتات تظهر كوعاء للمنافع الإقتصادية التي تنوي المؤسسة إستهلاكها لمدة طويلة. وعليه فإن التثبيتات المادية تمثل الجزء الأكبر من الأصول الإجمالية للمؤسسة، مما يجعلها ذات أهمية عند تقديم المؤسسة لوضعيتها المالية. المادة 1-121 من النظام المحاسبي المالي[1] تعرف التثبيتات العينية على أنها تلك الأصول المحتجزة من قبل المؤسسة التي:

- تستعمل في الإنتاج أو اللوازم و الخدمات، أو العناصر المؤجرة للغير، أو المخصصة لأغراض إدارية.

-ينتظر أن تستخدم لأكثر من فترة.

ويشترط في إعتبار العنصر كتثبيت ضمن الأصول أن تكون مدة إستخدامه لأكثر من فترة، وأن يكون مراقب من قبل المؤسسة، وأن تنتظر من إستخدامه تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، وأن يتم تقييم تكلفة الأصل بموضوعية[2]. من أمثلة تلك العناصر: السلع، الأراضي، المباني، الآلات، السيارات، أثاث المكتب الخ...

النظام المحاسبي المالي يهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيتات المـــادية، والإجـــــابة عن التساؤلات المتعلقة بتاريخ تسجيل التثبيتات المادية كأصول، وتحديد القيمة المحاسبية و كيفية إهتلاكها. والقيمةالقابلةللإستهلاكوالعمرالإنتاجيوالقيمةالمتبقيةوالقيمةالعادلة.

كمايحددعناصرتكلفةالأصلوالنفقاتاللاحقةالمتعلقةبهوإعادةتقييمهوإستهلاكهواستبعاده.

أولا: التقييم الأولي

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، ص:8

[2] Jean François des robert, François Méchin, Hervé puteaux, op , cit, p :37

التثبيتات المادية التي تستوفي الشروط من أجل أن تسجل كأصل بجب أن تقيم في البداية بتكلفتها التاريخيةالتي تشمل على ثمن الشراء بعد اقتطاع التخفيضات التجارية و المالية، مضافا إليها حقوق الجماركوالرسوم غبر المسترجعة،والأعباء المباشرة لإيصال الأصل إلى موقع إستغلاله وجعله في موضع الإستخدام، وأيضا التقدير الأولى للتكاليف الواجبة للتفكيك وإرجاع الموقع على حالته، وهذا يتوافق مع المادة 5-121 من النظام المحاسبي المالي[1].

أما إذا كانت السلع منتجة من قبل المؤسسةفإنها تقيم بتكلفة الإنتاج، بينما التثبيتات المتحصل عليها عن طريق التبادل فتسجل بالقيمة العادلة للعناصر غير المتشابهة، أما العناصر المتشابهة فتسجل بالقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت المعطى للتبادل مقربة مع الدفعات التكميلية.

ملاحظة: خاصة بالأعباء المالية المرتبطة بالسداد المؤجل بعيدا عن شروط الدين العادي، الفرق بين الثمن الفوري ومجموع التسديدات يسجل ضمن الأعباء المالية على فترة الدين بشرط أن لا تدمج ضمن تكلفة الأصل كما ينص عليها المعيار IAS23.

أ) المقاربة بالمكونات: كل جزء من التثبيتات المادية له تكلفة ذات دلالة بالنسبة إلى التكلفة الكلية للعنصر، أو التي تدر منافع إقتصادية حسب نسق مختلف مثل مكونات الطائرة مثلا يجب أن يسجل ويهتلك بصفة منفصلة.حيث تكون لديه مدة إستخدام تختلف عن الأجزاء الأخرى للتثبيت، أو نمط إهتلاك مختلف، وهو ما يتوافق مع المادة 4-121 من النظام المحاسبي المالي[2]. تطبق هذه الطريقة في الحالات التالية:

- **إقتناء كل أو جزء من أصل مثبت**:العناصر ذات مدة الإستخدام والإهتلاك المختلف تسجل منفردة ضمن الاصول اذا كانت قيمة الوحدة ذات دلالة ويمكن تقييمها بصورة صادقة.
- **التجديد الجزئي للأصل**:في حالة إستبدال عنصر يمثل جزء من تجهيز، يسجل منفردا حيث:
  * تكلفة التبديل للمكون تدرج ضمن الأصول
  * القيمة الصافية المحاسبية للمكون المستبدل ضمن الأعباء (مستهلك).

ب) التكاليف اللاحقة المرتبطة بتثبيت مسجل سابقا لا تحسب إلا إذا إستوفت للشروط العامة لتسجيل الأصل (التثبيت المادي). وكل الأعباء اللاحقة الأخرى تسجل محاسبيا ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها.

كما تؤخذ بعين الإعتبار النفقات اللاحقة المرتبطة بالتثبيتات المادية وغير المادية المسجلة ضمنالتثبيتات، فتسجل ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيهاإذا كان الغرض منها الإصلاح والصيانة للحفاظ على الحالة الراهنة للأصل، أو الرفع من كفاءة الأصل، الأمر الذي يستلزم إستنفاذ تلك النفقات. وتسجل ضمن

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:8

[2] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:8

التثبيتات إذا كان الغرض زيادة القيمة المحاسبية للأصل ، يعني أن المنافع الإقتصادية المتوقعة ستزيد عما كانت عليه في المستوى الأول، وبالتالي رسملتها[1]. والتي توافق(الفقرة 23 من IAS16).

لرسملة التكاليف يجب توافر أحد الشروط التالية:

- حدوث زيادة في العمر الإنتاجي للأصل.
- حدوث زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل.
- حدوث تحسن واضح في نوعية الوحدات التي ينتجها الأصل[2].

إن الإستثمارات تفقد جزءا من قيمتها نتيجة عامل الزمن والإستعمال في الإستغلال والتطور التكنولوجي، الأمر الذي يتطلب تحديد الإهتلاك .

مع الأخذ بعين الإعتبار عملية التحيين في حالة التسديد المؤجل إذا تجاوز الشروط العادية للدين.

ثانيا: التقييم اللاحقللتثبيتات المادية

المعيار IAS 16المتطابق مع المادة 21-121 من النظام المحاسبي المالي[3] يبينطريقتين للتسجيل:نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.إن الإختيار بين الطريقتين يتم حسب نوع التثبيتات، مع الأخذ بعين الإعتبار تجميع الأصول ذات الطبيعة والإستخدام المتماثل[4].

- **طريقة التكلفة**:تبين هذه الطريقة أنه بعد التسجيل الأولي كأصل، التثبيت المادي يجب أن يعالج محاسبيا بتكلفته مخفضا منه الإهتلاكات وخسائر القيمة.

القيمة المحاسبية= التكلفة – تراكم الاهتلاكات – تركم خسائر القيمة

- **طريقة إعادة التقييم**: تنص هذه الطريقة على أن تسجل التثبيتات المادية بالمبلغ المعاد تقديره، إنطلاقا من معرفة قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخفضا منه تراكم الإهتلاكات السابقة وتراكم خسائر القيمة السابقة[5].

عملية إعادة التقييم تجرى بإنتظام حتى لا يكون هناك إختلاف واضح بين القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة العادلة، التي يشترط أن تكون صادقة، أي أنها تمثل قيمة السوق أو تكلفة التبديل الصافية من الإهتلاكات.

- بالنسبة لخسارة القيمة الناتجة عن إعادة التقييم تسجل في حساب النتائج إلا إذا كان هناك فرق إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة.

---

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق. ص.8

[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق ،ص.478.

[3] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:10

[4] خالد جمال الجعارات. (2008): **معايير التقارير المالية 2007**, اثراء للنشر و التوزيع عمان الاردن .ص.362.

[5] Catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p.52

- فإذا كان فرق إعادة التقييم موجب يسجل ضمن الأموال الخاصة[1] إذا زادت القيمة المحاسبية للأصل نتيجة إعادة التقييم، إلا إذا كانت هناك عملية مقاصة لإعادة التقييم السالب المسجل سابقا في النتيجة[2].
- فرق إعادة التقييم يسترجع ويحول إلى النتائج غير الموزعة حسب نسق إهتلاك الأصل المعاد تقييمه، أوفي حالة الاستغناء عن الأصل.

القيمة العادلة للأراضي والمباني هي في العادة قيمة السوق. هذه القيمة تحدد على أساس تقدير يقوم به المقومين المهنيين ذوي الاختصاص.

والأمثلة التالية تخص توضيح المعالجة المحاسبية عند إعادة تقييم بعض التثبيتات على النحو التالي:

مثال 1:إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك

في 12/31/ن قبل الجردلدى احدى المؤسسات معدات صناعية قيمتها المحاسبية الصافية 1200000 دج، تكلفة اقتنائها 2000000 دج، عمرها الانتاجي 10 سنوات، تراكم إهتلاكها في هذا التاريخ بلغ 800000 دج.

تم إعادة تقييم هذه المعدات في نفس التاريخ بقيمة 1500000 دج. نسبة الضريبة 25IBS%.

21		معدات صناعية	500000	
	281	إهتلاك المعدات		200000
	105	فرق التقييم		175000
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		125000

ملاحظة: في نهاية كل فترة يتم إطفاء فائض إعادة التقييم على العمر الإنتاجي للإستثمار وذلك بتحويله إلى نتيجة الدورة بالشكل التالي:

105		فرق اعادة التقييم	17500	
	12	نتيجة الدورة		17500

175000 ÷ 10=17500 دج

مثال 2:إهتلاك أصل تم إعادة تقييمه

في 12/31/ن لدى احدى المؤسسات معدات صناعية تكلفة اقتنائها 1000000 دج تاريخ اقتناؤها 01/01/ ن، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، تم إهتلاكها بطريقة الأقساط الثابتة،قيمتها كأنقاض في نهاية المدة 100000 دج.

تم إعادة تقييم هذه المعدات في12/31/ ن بقيمة عادلة 950000 دج. نسبة الضريبة 25IBS% .

[1]Bernard raffournier, OP; CIT . p 140.

[2] Obert robert, pratique des normes ias/ifrs OP; CIT :. P 52

قيد الإهتلاك

681		مخصصات الإهتلاكات	90000	
	281	إهتلاك المعدات		90000
		(1000000-100000)÷10		

قيد إعادة التقييم

281		إهتلاك المعدات	90000	
	21	معدات صناعية		50000
	105	إعادة التقييم		30000
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		10000
		(1000000-100000)÷10		

ثالثا: مخطط الإهتلاك

النظام المحاسبي المالي يحدد بأن كل مركب للتثبيت المادي الذي تكون تكلفته ذات دلالة بالنسبة لمجموع التثبيت، يجب أن يهتلك بصفة منفردة.ومن محددات مخطط الإهتلاك: الأساس، المدة والشكل.

أ)**القيمة القابلة للإهتلاك:** هيتكلفة الأصل أوكل مبلغ أخر بديل، مخفضا منه القيمة الباقية VR للأصل، الذي يوزع بصفة منتظمة على مدة إستخدامه.

مخصصات الإهتلاكات لكل فترة يجب أن تسجل محاسبيا ضمن الأعباء بشرط أن ألا تحمل إلى القيمة المحاسبية لأصل أخر.

القيمة الباقية VR: المبلغ المتوقع أن تحصل عليه الوحدة حاليا من خروج الأصل، بعد تخفيض تكاليف الخروج المقدرة، إذا بلغ الأصل عمره الإنتاجي ويوجد على الحالة المقدرة في نهاية مدة المنفعة.

مبلغ إهتلاك الأصل يجب أن يوزع بإنتظام على مدة إستخدامه.

ب)**مدة الإستخدام:**

هي الفترة التي تنتظر فيها المؤسسةإستخدام الأصل،أوعدد الوحدات المنتجة أو المماثلة التي تنتظر المؤسسة الحصول عليها من الأصل.

ج)طرق الإهتلاك:

النظام المحاسبي المالي ينص على أن الإهتلاك يجب أن يعكس وتيرة إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من المؤسسة(خطي، متناقص، أو طريقة الوحدات المنتجة).

كما يجبأن تشتمل مخططات الإهتلاك علىالقيمة الباقية التي يجب أن تحدد بصورة صادقة، ومدة الإستخدام وطريقة الإهتلاك يجب أن تراجع على الأقل في نهاية كل دورة سنوية[1].وأي تغيير في مخطط الإهتلاك لا بد أن يسجل محاسبيا كتغيير للتقديرات سيكون له (تأثير مستقبلي في حساب النتائج).

رابعا: التنازل عن التثبيتات العينية

التثبيت المادي يحذف من الميزانية عند خروج الأصل، أو لم يعد يستعمل بصفة نهائية، وأن المؤسسة لم تعد تنتظر تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية من خروجه.

بالنسبة للنتيجةالمترتبةعنإستبعاد أو خروج التثبيت المادي يجب أن تحدد بالفرق الحاصل بين نواتج الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل. ويجب أن تسجل ضمن نواتج أو أعباء النشاطات العادية في حساب النتائجحسب القيد التالي:

ـــحالة الربح

512		ح/البنك	X	
28		إهتلاك التثبيت	X	
29		خسارة القيمة عن التثبيت	X	
	2	التثبيت		X
	752	فوائض القيمة عن خروج التثبيتات		X

ـــ حالة الخسارة

512		ح/البنك	X	
28		إهتلاك التثبيت	X	
29		خسارة القيمة عن التثبيت	X	
652		نواقص القيمة عن خروج التثبيتات	X	
	2	التثبيت		X

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:9

خامسا: الإفصاح

حتى تكون القوائم المالية معبرة بصدق عن وضعية المؤسسة يجب أن تحدد لكل صنف من التثبيتات المادية:

- اتفاقات التقييم المستعملة لتحديد القيم الإجمالية المحاسبية.
- طرق الإهتلاكات المستخدمة.
- مدد الإستخدام أو معدلات الإهتلاك المستعملة.
- القيم الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهتلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية ونهاية الفترة.
- مقاربة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية الفترة مبرزين التغيرات (المدخولات، المخروجات، الزيادات أو الإنقاصات الناتجة عن إعادة التقييم وخسائر القيمة)[1].

سادسا: اثر تطبيقمبادئ النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية

- طرق حساب الإهتلاك في النظام المحاسبي المالي ترتبط بمشكلة توزيع الأعباء(مخصصات الإهتلاكات)عند تقييم تكلفة المنتجات، مما يؤثر في حساب النتيجة، وهذا طبعاسيؤثر على قرارات السعر.
- إن إختيار طريقة الإهتلاك لها أهمية كبيرة بالنسبة للمسيرين عند إتخاذ القرارفيما يخص تحديد عمر وإستبدال التثبيتات.

3 ـ 2.1.1عقارات التوظيف

الفقرة 16-121 من النظام المحاسبي المالي[2]التي تتوافق مع المعيار (IAS40)تبين أنعقارات التوظيف هي السلع العقارية (الأراضي المقتناة من أجل الإستفادة من إرتفاع قيمتها في المدى الطويل أو المباني التي يتم تأجيره إيجارا تشغيليا أو جزء من مبنى أو كلاهما) المحتجزة من قبل المالك أو من المستأجر، في إطار عقد إيجار تمويلي بسيط بغرض تلقي إيجارات أو تثمين قيمة الرأسمال، أو الإثنين، بدلا من إستخدامه في الإنتاج أو لوازم السلع أو الخدمات أوإستعماله لأغراض إدارية أو بيعه في إطار النشاط العادي.

أولا: التقييم الأولي لعقارات التوظيف:

تقيم عقارات التوظيف في البدايةمثل التثبيتات العينية أي بتكلفته التي تشمل على: ثمن الشراء مضافا إليها النفقات المباشرة المخصصة، بما فيها تكاليف الصفقة.مع الأخذ بعين الإعتبار عملية التحيين: إذا كان التسديد مؤجل إلى ما بعد الشروط العادية للدين[3].بالنسبة للمصروفات اللاحقة يجب التمييز كون إعتبارها

[1]Brun stephan, OP; CIT :. p.110

[2]الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:10

[3]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 424

رأسمالية أو إيراديه، فترسمل إذا كانت ستؤدي إلى زيادة عمر الأصل أو إنتاجيته أو تحسين منتجاته. أماإذا كان الغرض من تلك النفقات هو الصيانة وضمان الإستمرارية في هذه الحالة تعتبر المصروفات إيراديه وتحمل لحساب النتائج.

ثانيا: التقييم اللاحق للتسجيل الأولي:

المادة 17-121 من النظام المحاسبي المالي[1] المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية تترك للمؤسسة الإختيار بين طريقتين محاسبيتين: طريقة التكلفةوطريقة القيمة العادلة، بشرط أن يكون الإختيار هو نفسه لكل العقارات.

أ) نموذج التكلفة

بعد التسجيل الأولى، الوحدة تقوم تقييم كل عقارات التوظيف باستعمال التحليل المرجعي للمعيار IAS 16، بمعنيتكلفة الدخول مخفضا منها تراكم الإستهلاكات وخسائر القيمة المتراكمة[2].

و تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

- **اقتناء العقار**

-		إستثمارات عقارية- أراضي	X	
-		إستثمارات عقارية- مباني	X	
	5	النقدية		X

- **التأجير و إستلام الدفعة الأولى من الإيجار**

5		نقديات	X	
	706	خدمات أخرى مؤدات		X

- **تسوية الإيجار المقبوض مسبقا**

706		خدماتأخريمقدمة	X	
	487	نواتج مقيدة سلفا		X

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:10

[2] Catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p.61

- **تسجيل الإهتلاك**

681		مخصصات الإهتلاكات للمباني	X	
	281	اهتلاك المباني		X

ب) نموذج القيمة العادلة

- بعد التسجيل الأولى، المؤسسة التي تختار هذا النموذج يجب عليها تقييم كل عقارات التوظيف بالقيمة العادلة.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن تغييرات القيمة العادلة لعقار التوظيف يجب أن تسجل ضمن النتيجة الصافية للفترة التي نشأت فيها.مع العلم أن عقارات التوظيف لا تهتلك وفق هذا النموذج.
- القيمة العادلة تقيم بالثمن المحتمل الحصول عليه في تاريخ إغلاق الفترة. وعند تعذر تحديدها بصورة موضوعية ومستمرة، يجب تقييم عقارات التوظيف بإستعمال التحليل المرجعي للمعيار IAS 16ابمعني تكلفة الدخول مخفضا منها تراكم الإستهلاكات وخسائر القيمة المتراكمة.
- طريقة القيمة العادلة تتطلب التحيين السنوي للتقييم.

والإختلاف بين الطريقتين يقتصر على المرحلة الرابعة فقط و التي تسجل كما يلي:

-		إستثمارات عقارية– أراضي	X	
-		إستثمارات عقارية– مباني	X	
	105	فرق إعادة تقييم		X

ثالثا: الإفصاح

بالإضافة إلى الطريقة المستعملة سواء كانت حسب نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، فانالمؤسسة مطالبة بتوفير المعلومات التالية:

- المعايير التي أعتمدت للتصنيف لما توجد صعوبة في التمييز بين الأصول المادية وعقارات التوظيف.
- الطرائق والفرضيات الهامة المستعملة في تحديد القيمة العادلة لعقارات التوظيف.
- أسس التقييم، طرق الإهتلاكاتوالمعدلات المستعملة لعقارات التوظيف المقيمة حسب طريقة التكلفة.
- الإلتزامات التعاقدية لشراء، بناء و تهيئة عقارات التوظيف أو التي تخص الصيانة و المحافظة.

- المنتوجات الإيجارية.
- الأعباء التشغيلية المحملة مباشرة إلى عقارات التوظيفالتي ولدت مداخيل عقارية.

رابعا: أثر تطبيقالنظام المحاسبي المالي لعقارات التوظيفعلى جودة المعلومة المحاسبية

المؤسسة لها الإختيار بين طريقتي التقييم، نموذج التكلفة أو القيمة العادلة، ولكل طريقة اثرها على الميزانية أو حساب النتائج. على إعتبار أن أسعار العقارات في إرتفاع مستمروتغطي الإنخفاضات التي تحدث نتيجة الإستخدام. طريقة التكلفة تؤدي إلى تقييم الأصول بأقل من قيمتها الحقيقية، و أيضا تستلزم ملاحظة الإهتلاكات وما يترتب عنها من أثر على النتيجة. وعليه تبقى طريقة القيمة العادلة الأفضل بالنسبة لمردودية المؤسسة بشرط أن يكون هناك سوق نشط لمثل هذه التثبيتات.

3 ـ3.1.1تدهور الأصول: الإهتلاكات و الإنخفاضات

مفهوم إنخفاض الأصول يتميز عن مفهوم **الإهتلاك**. المعيار (IAS 36)(إنخفاض الأصول) حسب منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وكذلك النظام المحاسبي المالي يفرقان بين **الإهتلاك** وخسارة القيمة. و الهدف هو توضيح الطرائق الواجب على المؤسسة تطبيقها من أجل التأكد من أن أصولها سجلت محاسبيا بقيمة لا تزيد عن قيمتها القابلة للتحصيل. وتحديد كيفية الإعتراف بخسائر القيمة في قيمة **الأصولو** كيفية قياسها وإسترجاعها.

في البداية لابد من توضيح بعض المصطلحات التي تفيد في تحديد وتوضيح المفاهيم المرتبطة بتدهور الأصول[1]:

خسارة القيمةللأصـل: زيادة القيمة الدفترية على القيمة القابلة للإسترجاع للأصل.

القيمة الدفترية للأصل: هي القيمة التي يظهر بها الاصل في الميزانية بعد طرح الإهتلاك المتراكم و خسائر القيمة المجمعة.

القيمةالقابلة للاسترجاع VR:القيمة الأكبربين القيمة العادلة مخفضا منها تكاليف البيع و قيمة الإستخدام.

قيمة الإستخدام: القيمة الحالية المخصومة لتدفقات الخزينة المستقبلية اللازم تحقيقها من الأصل وعند التخلص منه نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة مخفضا منها تكاليف البيع: المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل نتيجة صفقة في ظل شروط منافسة عادية بين أطراف راغبة وذوي معرفة، مخفضا منه تكاليف الخروج.

تكاليف الخروج: التكاليف الهامشية المرتبطة مباشرة بخروج أصل، بإستثناء الأعباء المالية وأعباء الضرائب على الأرباح.

---

[1] Pascal barneto op; cit . P.115

أولا: الإهتلاكات

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فإن تكلفة التثبيت تمثل أساس الإهتلاك. بينما المادة 8-121من النظام المحاسبي المالي[1] تنص على أنه:(يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، المدة النفعية، القيمة المتبقية في نهاية المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية).

ففي حالة حدوث أي تعديل مهم للوتيرة المنتظرة للمنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، يجب أن تعدل التوقعات والتقديرات التي تعكس هذا التغيير في الوتيرة.

إذا كان هذا التغيير ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لوكان تغيير تقدير محاسبي، ويعدل المبلغ المخصص للإهتلاكات للفترة وللفترات المستقبلية.

أما المادة 7-121 من النظام المحاسبي المالي[2] تنص على أن تطبق المبادئ التالية[3]:

- يوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة منتظمة على مدة إستخدام الأصل، مع الأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب إستخدامه من قبل المؤسسة، بشرط تحديدها بصورة صادقة.
- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة الحصول عليه من أصل في نهاية مدة الإستخدام بعد طرح تكاليف الخروج المحتملة.
- طريقة إهتلاك أصل هي إنعكاس تطور إستهلاك المنافع الإقتصادية للأصل.

ملاحظة: السؤال المطروح هو متى يبدأ في حساب الإهتلاكات؟ هل إنطلاقا من تاريخ الإنتاج، أو تاريخ الوضع في الخدمة؟

معاييرالمحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي يقومان على أساس مبدأ أفضلية الجوهر الإقتصادي عن الشكل القانوني، لذلك فإن الإهتلاك يبدأ من تاريخ بداية الأصل في الخدمة، ومدته هي مدة الإستخدام المتوقعة من التثبيت.

أما فيما يخص طريقة الإهتلاك يجب أن تعكس كيفية إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، والنظام المحاسبي المالي يترك الحرية للمؤسسة في الإختيار بين طرق الإهتلاك التالية: الخطي، المتناقص، المتزايد و طريقة عدد الوحدات المنتجة.

ثانيا: نموذج خسارة القيمة

---

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق ، ص:9

[2] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق ، ص:9

[3] A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , cours de comptabilité' financière , selon les normes , ias/ifrs et le scf 2007 , enag édition, Alger .p :164

المعيار(IAS 36) ينص على أن كل مؤسسة مطالبة بإجراء إختبار خسارة القيمة في نهاية كل فترة إذا كان هناك مؤشر يدل علىأن أصل ما نقصت قيمته نتيجة إنخفاض في المردود (أداء ضعيف، منافسة شديدة)، هذا المفهوم يختلف عن الإهتلاك الذي يعني إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية.وإذا تحقق ذلك المؤشر فعلى المؤسسة تقدير القيمة القابلة لإسترجاع الأصل.

وهذا ما يتطابق مع ما جاء في النظام المحاسبي المالي[1] فيما يخص خسارة القيمة، حيث أن المادة 1-112 التي تنص" ترتكز طريقة تقييم العناصر المسجلة في الحسابات كقاعدة عامة على إتفاقية التكلفة التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة لبعض العناصرالى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى: القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة (قيمة المنفعة)".

أما المادة 6-112 من النظام المحاسبي المالي[2] تنص"تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية".

***ثمن البيع الصافي**هو المبلغ الممكن الحصول عليهمن بيع أي أصل في إطار معاملة ضمن ظروف المنافسة العادلة بين أطراف على علم تام و دراية و تراضي، مع طرح تكاليف الخروج.

* **القيمة النفعية**لأي أصل هي القيمة المحينة لتدفقات الخزينة المستقبليةالمنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

ملاحظة: – في حالة تعذر تحديد ثمن البيع الصافي تكون القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة النفعية.

– في حالة عدم قدرة أصل على توليد تدفقات خزينة مستقبلية، القيمة القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة.

في نهاية كل دورة المؤسسة مطالبة بالتحقق فيما إذا كان هناك مؤشر يؤكد وجود خسارة قيمة لأصل ما (بما فيها التثبيتات). في حالة حدوثها يجب مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للسلعة بقيمتها القابلة للتحصيل التي تمثل القيمة الأكبر بين ثمن البيع (قيمة السوق) وقيمة الإستخدام (القيمة المقدرة للتدفقات النقدية المنتظرة للإستعمال المستمر للأصل حتى خروجه من الميزانية). يجب تكوين مخصص يدعى **خسارة القيمة** إذا كانت القيمة المحاسبية أكبر من قيمة الإستخدام[3]. والتثبيتات التي تصاب بخسارة القيمة تكون محل مراجعة لمخطط الإهتلاك.

هذا التدهور في قيمة الأصول له مؤشرات داخلية و أخرى خارجية نذكر بعضا منها:

---

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق ، ص:6

[2] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق ، ص:7

[3] Pascal barneto OP; CIT . p.118

- مؤشرات خارجية

– إنخفاض القيمة السوقية للأصل،أكبر من الإنخفاض الناتج عن الإهتلاك.

– تغيير غير محبذ في المحيط التكنولوجي، الإقتصادي، القانوني أو السوق الذي تعمل فيه المؤسسة.

– إرتفاع معدلات الفائدة التي تؤثر على معدلات الخصم عند تحديد قيمة إستخدام الأصل.

– زيادة القيمة المحاسبية الصافية للأصل عن القيمة السوقية له.

- مؤشراتداخلية

– تلف أو تدهور كمي في عناصر الأصول.

– تغيير سلبي في إستخدام الأصل.

– الأداء الإقتصادي أقل من التوقعات وما يترتب عنه من إنخفاض التدفقات النقدية التي يولدها الاصل.

أ)إختبار الإنخفاض

من أجل تحديد قيمة إستخدام الأصل المعيار (IAS 36) يلزم المؤسسةبإجراء[1]:

– تقدير تدفقات الخزينة المستقبلية المحينة

– تقدير التدفقات الداخلة و الخارجة المتعلقة بالأصل في وضعه الحالي

– تقدي التدفقات خارج أنشطة التمويل و قبل الضرائب

– إستخدام الميزانيات التقديرية على فترة 5 سنوات كحد أقصى بالتقريب، ثم نستنتجتحديد معدل التحيين قبل الضرائب آخذين بعين الإعتبار:

– القيمة الزمنية للنقود

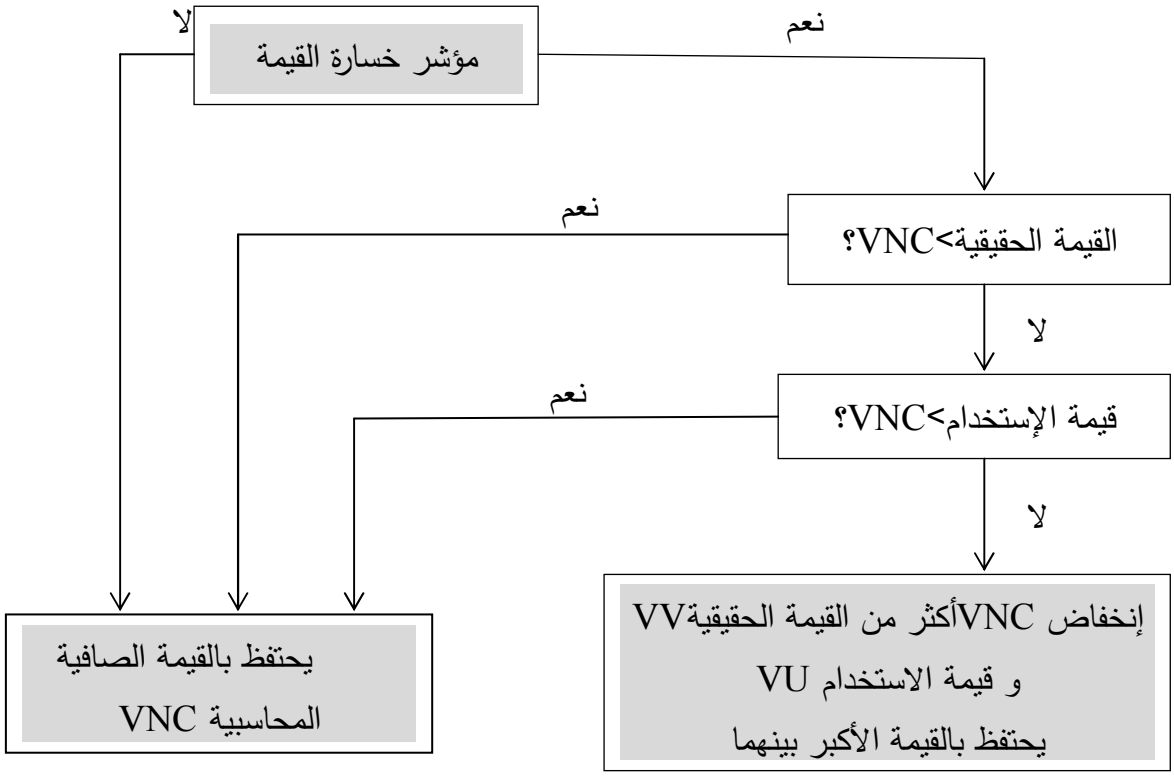
– الأخطار النوعية للأصل (إلا إذا أخذ في الحسبان)

كما يمكن التحقق من إختبار الإنخفاض بإستخدام الخطوات التالية:

- أولا التأكد من وجود مؤشر الذي يثبت خسارة القيمة.
- البحث عن قيمة التنازل.
- فإذا كانت قيمة التنازل(القيمة القابلة للتحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا توجد خسارة قيمة.
- فإذا كانت قيمة التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تحديد قيمة الإستخدام.
- فإذا كانت قيمة الإستخدام أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا توجد خسار القيمة.
- فإذا كانت قيمة الإستخدام أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تخفيض قيمة الأصل بطريقة تكون فيها القيمة المحاسبية الصافية هي الأكبربين قيمة التنازل وقيمة الإستخدام.

[1]A. kaddouri- a.mimeche , , OP; CIT . p 169-170

والشكل التالي رقم(9)يوضح كيفية تحديد خسارة القيمة:



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المرجع[1]

ب)التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة

- نموذج التكلفة:

في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة لابد من إجراء إختبار الإنخفاض: فاذا كانت القيمة الحالية للتثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية المعيار IAS 36يلزم بتسجيل خسارة القيمة كعبء في حساب النتائج بالنسبة للأصول المسجلة بالتكلفةو ذلك بتخفيض القيمة المحاسبية كما يلي[2] المادة 121-24:

681	مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية		×	
	خسارة قيمة المعدات الصناعية	29××		×

والقيمة الحالية هي القيمة الأكبر بين القيمة الحقيقية و قيمة الإستخدام.

[1] Pascal barneto op; cit . p.115

[2] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:11

مثال: في 12/31/ ن قبل الجرد القيمة الأصلية للمعدات الصناعية 8000000 دج، تم إقتناؤها منذ 4 سنوات وبلغ تراكم إهتلاكها الخطي 2400000 دج بمعدل 10%.بعد إجراء إختبار خسارة القيمة تبين وجود إنخفاض في قيمة المعدات، حيث بلغت القيمة العادلة للمعدات 5200000 دج وتكاليف البيع 400000دج. أما القيمة الحالية (للتدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام هذه المعدات وقيمتها كخردة في نهاية عمر الإستثمار) هي5400000 دج.

- أولا يجب تحديد القيمة القابلة للإسترجاع و هي القيمة الأكبر بين صافي القيمة العادلة والقيمة الحالية للتدفقات النقدية:

* صافي القيمة العادلة = 5200000- 400000 = 4800000 دج
* القيمة الحالية للتدفقات النقدية = 5400000 دج.
* وعليه فان القيمة القابلة للإسترجاع هي 5800000 دج لأنهاأكبر من القيمة العادلة .
*يتم تحديد خسارة القيمة بطرح القيمة القابلة للإسترداد من القيمة المحاسبية الصافية
= (8000000 – 2400000) – 5400000 = 200000 خسارة

- بعد ذلك يتم ملاحظة الخسارة في اليومية كالاتي:

681		مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية	200000	
	291	خسارة قيمة المعدات الصناعية		200000

- نموذج إعادة التقدير:

خسارة القيمة تعالج كإعادة تقدير سالبللأصول المسجلة بالمبلغ المعاد تقييمه[1]المادة121-24.

مثال: حالة تعرض أصل أعيد تقييمه إلى إنخفاض القيمة، وكان لديه زيادة عند إعادة تقييمه في الفترة السابقة.تتم معالجة خسارة القيمة بخصمها من فائض فرق إعادة التقييم، وفي حالة عدم كفايته تسجل ضمن الأعباء (مخصصات خسائر القيمة).

مثال:في 12/31/ ن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات الصناعية التي تم إقتناؤها منذ 3 سنوات2100000 دج، تكلفة اقتنائها 3000000 دج، حيث بلغ تراكم إهتلاكها الخطي 900000 دج بمعدل 10%.علما أنه يوجد فائض مسجل في الفترة السابقة نتيجة إعادة تقييم هذه المعدات بقيمة 300000 دج في نهاية الفترة الحالية تم إعادة تقييم المعدات الصناعية بقيمة عادلة 1700000 دج.

- أولا يجب تحديد خسارة قيمةالمعدات الصناعية = القيمة المحاسبية الصافية- القيمة القابلة للإسترداد

[1]الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:11

= 2100000 –1700000 = 400000 دج

- القيد الخاص بخسارة القيمة يكون كما يلي:

681		مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية	100000	
105		فرق اعادة التقييم	300000	
	291	خسائر قيمة المعدات الصناعية		100000
	281	اهتلاك المعدات الصناعية		300000

ملاحظة:

- يترتب عن ملاحظة خسارة القيمة: تغيير تلقائي لمخطط الإهتلاك.
- بعد تسجيل خسارة القيمة، يجب أن يعدل مخصص إهتلاكات الأصل بالنسبة للفترات المستقبلية، من أجل أن تكون القيمة المحاسبية المدققة للأصل مخفضا منها القيمة الباقية إن وجدت، موزعة بطريقة منظمة على مدة المنفعة المتبقية.

ج)إسترجاع خسارة القيمة

إذا تحسنت قيمة الأصول التي حدث فيها الإنخفاض، تقوم المؤسسةبإجراءإسترجاع خسارة القيمة، حيث يتم إتباع نفس الطريقة التي تم بها تحديد الإنخفاض عند إعداد الميزانية، فإذالوحظإنخفاض في قيمة خسائر القيمة يتم تحديد القيمة القابلة للإسترداد بشرط أن لا يصل إلى القيمة المحاسبية للأصل أكبر من لو لم تكن هناك خسارة قيمة.

ويتم الإعتراف بخسائر القيمة المسترجعة كدخل ضمن جدول حسابات النتائج، إلا اذا كانت تتعلق بإعادة تقييم أصول معينة حيث يتم زيادة الفائض بها[1] المادة121-23.

مثال: حالة تعرض أصل لإنخفاض القيمة في الفترة السابقة، وظهرت زيادة عند إعادة تقييمه في الفترة اللاحقة، بمعنى زيادة قيمته العادلة عن القيمة المحاسبية الصافية. هذه الزيادة ستجل ضمن النواتج في قائمة الدخل من خلال إسترجاع من خسائر قيمة الأصول غير الجارية، ويتم زيادة قيمة الأصل حتى يظهر بالقيمة العادلة.

في 12/31/ ن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات الصناعية التي تم إقتناؤها منذ 5 سنوات 2000000 دج، تكلفة اقتنائها 4000000 دج، حيث بلغ تراكم إهتلاكها الخطي 2000000 دج بمعدل 10%.علما أنه توجد خسارة قيمة مسجلة في الفترة السابقة نتيجة أعادة تقييم هذه المعدات بقيمة 250000 دج.

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:11

في نهاية الفترة الحالية تم إعادة تقييم المعدات الصناعية بقيمة عادلة 2300000 دج.

أولا يجب تحديد فائض إعادة تقييم المعدات الصناعية = القيمة العادلة – القيمة المحاسبية الصافية

= 2030000 –2000000 = 300000 دج

- القيد الخاص بخسارة القيمة يكون كما يلي:

291		خسائر قيمة الاصول غير الجارية	250000	
28		إهتلاك المعدات	50000	
	781	إسترجاع من خسائر قيمة المعدات		250000
	104	فرق التقييم		50000

ثالثا: الإفصاح

بالنسبة لكل صنف من الأصول، يجب أن تبين القوائم المالية مبلغ خسائر القيمة وكذا الإسترجاعات المسجلة في حساب النتائج خلال الفترة و البنود التي تأثرت بالإنخفاض في قائمة الدخل[1].

أما على المستوى القطاعي يجب الإفصاح عن القطاعات الرئيسية فقط مثل خطوط الإنتاج، وخسائر القيمة التي تم الإعتراف بها، وخسائر القيمة التي تم إسترجاعها. أما اذا كانت قيمة إنخفاض القيمة أو الإسترجاع لأصل ما ذات أهمية لا بد من الإفصاح عن الأحداث التي أدت إلى ذلك، وتحديد الأصل وكذا طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه، وعن الأساس المعتمد لتحديد القيمة العادلة إذا كانت القيمة القابلة للإسترداد هي نفسها القيمة العادلة.

رابعا: أثر تطبيق معيار الإنخفاضات و الإهتلاكات على نوعية المعلومة المحاسبية

بالرغم من الصعوبة التي تواجه المؤسسة في تحديد خسارة القيمة للعدد الهائل من الأصول التي تتوفر عليها، إلا أنه ترك للمؤسسة الحرية في تحديد الإنخفاض عندما تكون القيمة المحاسبية أقل من قيمة السوق، حتى يتم التعبير عن القيمة الإقتصادية للمؤسسة بصورة صادقة وتقدم قوائم مالية تحتوي على معلومات محاسبية ذات نوعية.

3 ـ 4.1.1التثبيتات المعنوية

[1] محمد ابو نصار – جمعة حميدات (2008): **معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية**, دار وائل للنشر الاردن .ص.590.

الجزء الكبير من ممتلكات المؤسسة هو غير مادي، بل هي أصول غير ملموسة، و في وقتنا الحالي تمثل الجزء الهام من رأسمال بعض المؤسسات.

النظام المحاسبي المالي المتطابق معالمعيار IAS 38 يعرفالتثبيت المعنوي بأنه "أصل غير نقدي معرف و بدون جوهر كمي".وعليه لا يدرج العنصر كتثبيت المعنوي إذاإستوفى الشروط التالية:

- إمكانية فصله بحيث يكون في إستطاعة المؤسسةبيعه، تحويله، تأجيره.
- أوأن يكوننناتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية.
- إستطاعت المؤسسة تحقيق شرطان متزامنان وهو:
  - احتمال تحقيق المنافع الإقتصادية المستقبلية.
  - التقييم الصادق لتكلفة الأصل.

النظام المحاسبي المالي[1] في مادته 14-121أدرج نفقات الدراسات والأبحاث ضمن الأصول المعنوية في الميزانية، بدلا من إدراجها في قائمة الدخل ضمن الأعباء الجارية في نهاية الدورة. وميز بين مرحلتين:

مرحلة البحث: بالنسبة لنفقات الأبحاثالمنتظمة التي تهدف إلى إكتشاف و إبتكار معرفة جديدة، وينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة، أو إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة. فإنها تعتبر كأعباء ولا يمكن أن تكون إستثماراتلعدم توفر الشروط الضرورية لتسجيلها كأصل معنوي(الفقرة 45 من المعيار IAS38)[2].

مرحلة التطوير: بالنسبة للمصروفات الخاصة بتطوير المشروع و المتمثلة في ترجمة نتائج الأبحاث إلى خطة وتصميم منتج أو عملية، أو تؤدي إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الإستخدام، فإنها تسجل ضمن الأصول[3] إذا توفرت الشروط التالية:

- الكفاية التقنية
- النية من إتمام التثبيت المعنوي
- إمكانية الإستخدام أو بيع التثبيت المعنوي
- الشكل الذي من خلاله التثبيت المعنوي سيولد المنافع الإقتصادية المستقبلية
- توفر الموارد التقنية والمالية من أجل إتمام التطوير
- إمكانية التقييم بطريقة عادلة للنفقات اللازمة

. مع ملاحظة أن العلامات، عناوين اليوميات، المجلات، قوائم الزبائن، والشهرة المولدة داخليا لا يمكن تسجيلهم ضمن التثبيتات المعنوية.

---

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:9

[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق. ص. 570.

[3] Bernard raffournier (OP; CIT . p. 387.

بالنسبة للنفقات اللاحقة الخاصة بالتثبيت المعنوي بمجرد إقتنائه أو إتمامه يجب أن تسجل ضمن الأعباء لما تصبح مستحقة حسب ما جاء في المادة 15-121 من النظام المحاسبي المالي[1]، إلا إذا كانت تطابق شروط التسجيل السابقة الذكر، يجب أن يضافوا إلى تكلفة التثبيت المعنوي.

أما المصروفات التي سجلت في الأساس ضمن الأعباء عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها، فلا يمكن إسترجاعها ضمن الأصول[2].

أولا: التسجيل والتقييم الأولي

يقيم التثبيت المعنوي في البداية[3]بالتكلفةالتي تشتمل على ثمنالشراءبما في فيه حقوق الجمارك والرسوم غبر المسترجعة، بعد إنقاص كل التخفيضات ،وكذا كلالتكاليف المباشرةالمخصصة لتحضير الأصل من أجل الإستخدام المتوقع مثل تكاليف العمال من أجل وضع الأصل في الخدمة، تكاليف التحضيروالتركيب، إختبارات التجريب، وغيرها.هذه التكاليف يجب أن تحينإذا كانت ستدفع لاحقا.

نموذج التكلفة يطبق على التثبيت المعنوي سواء أنشأ داخليا أو تم الحصول عليه من الخارج.

ملاحظة: الأصول غير الملموسة التي تنتج من خلال إندماج الأعمال أو عن طريق المبادلة مع أصل مالي آخر فإنها تقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء إلا اذا كان لا يمكن قياسها بموثوقية فإنهيتم قياس الأصل المعنوي بالقيمة المحاسبية المسجلة في الدفاتر أو قيمة التنازل في حالة المبادلة.

ثانيا: التقييم اللاحق للتسجيل الأولي

النظام المحاسبي المالي و كذا المعيار IAS 38يقدمانطريقتان محاسبيتان لتقييم التثبيتات المعنوية:

- **نموذج التكلفة:** بعد التسجيل الأولي، التثبيت المعنوي يجب أن يسجل بتكلفته مخفضا منها تراكم الإهتلاكات وخسائر القيمة. يجب إفتراض أن القيمة المتبقية للأصل المعنوي هي الصفر إذا كان هناك إلتزام من طرف ثالث لشراء الاصل في نهاية عمره الانتاجي أو هناك سوق نشط لمثل هذا الأصل.
- **نموذج إعادة التقييم:** المعيار IAS 38 يسمح بتسجيل التثبيت المعنوي بمبلغ يعاد تقديره إلى القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم، مخفضا منه تراكم الإهتلاكات و تراكم خسائر القيمة. القيمة العادلة يجب أن تحدد (فقط إذا كان السوق نشط). ويمكن القول بأن السوقنشطإذا توفرت 3 شروط:
  - تجانس العناصر التي هي محلتفاوض.
  - دوام وجود البائعين والمشترين المتوافقين

[1]الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:10

[2]Pascal barneto OP; CIT . p.118

[3]catherine maillet ،anne le manh, op; cit .p.46

- أن تكون الأسعار عمومية.

نموذج إعادة التقييم محدود في الميدان على بعض الحالات الخاصةمثل: حقوق السيارات، الصيد، حصص الإنتاج. وفي حالة عدم وجود سوق نشط التقييم يتم بطريقة التكلفة.

ايضا الفقرة 13-121 من النظام المحاسبي المالي[1] تنص على أن المدة النفعية لأي تثبيت معنوي لا تتجاوز 20 عاما، و عليه فانه في حالة الإهتلاك على مدة طويلة أو حالة عدم الإهتلاك يجب تقديم المعلومات الخاصة في الملحق. بينما المعيار IAS 38 يبن فيما يخص التثبيتات المعنوية[2]:

- التي تكون مدة نفعيتها غير محددة لا يطبق عليها الإهتلاك، لكنها تخضع لتجربة الإختبار من أجل تحديد خسارة القيمة.

- أما التي تكون مدتها محددة، و المنافع الإقتصادية التي تنتجها تستهلك على مدار السنوات، لابد أن تطبق الإهتلاكات على العمر الإنتاجي الذي يمكن تحديده من خلال مجموعة من العوامل: دورة حياة الأصل، تطور الطلب، المنافسة، مستوى نفقات الصيانة، مدة الحماية القانونية، مدة الإهتلاك المستعمل على السلع المرتبطة بها.

مثال:في 01/02/ ن تحصلت احدى المؤسسات على رخصة استغلال سوق الجملة للخضر و الفواكه لمدة 10 سنوات بقيمة 400000 دج، مع العلم أن المؤسسة تستعمل طريقة الإهتلاك الثابت لإطفاء الأصل المعنوي.

في نهاية الفترة السادسة و نتيجة إزدهار نشاط السوق إرتفعت قيمة الرخصة العادلة الى 300000 دج. والمطلوب توضيح التسجيل المحاسبي للعنصر المعنوي في نهاية الفترة السادسة باستخدام أسلوب اعادة التقييم.

- الإهتلاك السنوي لرخصة الاستغلال400000÷10= 40000 دج
- تراكمالإهتلاك في نهاية الفترة السادسة240000 دج
- القيمة المحاسبية الصافية في نهاية الفترة السادسة400000 –240000 = 160000 دج.
- فائض إعادة التقييم 300000 –160000 =140000 دج.

المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الاصل غير الملموس تتم بإحدى الطريقتين:

و عليه فإن المعالجة المحاسبية تقوم على الغاء الإهتلاك و خسائر القيمة، ثم تسجيل فائض إعادة التقييم.

28		اهتلاك العناصر غير الملموسة	240000	
20		العناصر غير الملموسة		240000

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:9.

[2] catherine maillet ،anne le manh, op; cit ,p.48

20		العناصر غير الملموسة	140000	
	105	فائض اعادة التقييم		140000

ثالثا: فارق الإقتناء:

فيما يخصشهرة المحلو من أجل تثبيتها لابد من مقارنة قيمة الأصول الملموسة و غير الملموسة التي يمكن تعيينها مع سعر شراء المنشأة المقتناة، والفرق يمثل قيمة شهرة المحل.

فعملية تحديد سعر شراء المنشأة والشهرة الناتجة عنها عملية صعبة، فإذا كان بالإمكان تحديد القيمة العادلة للأصول، فإنه من الصعب تحديد قيمة العناصر غير الملموسة مثل الإدارة الجيدة و الزبائن وسمعة المؤسسة.

من بين الطرق الكثيرة لتقييم شهرة المحل طريقة الأرباح غير العادية، المتمثلة في الأرباح التي تحققها المؤسسة مقارنة مع الأرباح العادية في المؤسسات الشبيهة، بشرط تحديد معدل العائد العادي ومعدل الخصم الذي يستخدم في تحديد القيمة الحالية في الفترة التي سيتم فيها خصم الأرباح غير العادية.

أحيانا تحدث الحالة العكسية التي تكون فيها القيمة العادلة (قيمة السوق) للأصول المقتناةأكبر من سعر شرائها، في هذه الحالة تكون شهرة المحل سالبة، ويكون من الأفضل للشركة أن تبيع الأصول منفردة عن بيعها مجتمعة

المادة13-132 من النظام المحاسبي المالي[1] تنص على أنه يتم تحديد فارق الإقتناء (الإدماج) الأول المثبت لدى دخول كيان ما في الإدماج بالفرق بين:

- تكلفةاقتناء سندات المؤسسة المعنية كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه الأسهم.
- الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة لهذه المؤسسة التي تعود إلى الشركة المالكة، بما فيها حصة النتيجة المكتتب عند دخول المؤسسة في محيط الإدماج.

أما المادة 14-132 من النظام المحاسبي المالي تشرح مكونات فارق الإقتناء على أنه: " يتركب فارق الإقتناء الأول الإيجابي على العموم من عنصرين إثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة عند تحضير الحسابات المدمجة:

- فارق التقييم الموافق للفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقة لنفس هذه العناصر في تاريخ إقتناء السندات.
- فارق الإقتناء (GOODWILL) الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، و الذي هو مسجل في منصب خاص في الأصول.

أما المادة 15-132 من النظام المحاسبي المالي تنص على أنه في إطار عملية الإدماج:

[1] الجريدة الرسمية ،رقم 19، مرجع سابق، ص:17

- تنسب فوارق التحميل إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الإقتناء.
- يسجل فارق الإقتناء ضمن الأصول غير الجارية للميزانية في صنف محدد إذا كان موجبا، في الحالة العكسية يسجل ضمن خصوم الميزانية و يمثل نواتج مقيدة سلفا حساب 487.

ملاحظة:

المادة 16-132 من النظام المحاسبي المالي[1] التي تنص على أن يتم في نهاية كل فترة جردية مقارنة مبلغ فارق الإقتناء الايجابي مع القيمة الإقتصادية للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق. ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الإقتناء عند الإنقضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق الى قيمته الإقتصادية.علما أن خسارة القيمة لفارق الإقتناء (GOODWILL) غير إنعكاسية، ولا يمكن إسترجاعها لاحقا.

رابعا: الإفصاح

بالنسبة لكل عنصر من التثبيتات المعنوية، القوائم المالية تظهر المعلومات التالية:

- مدد الإستخدام آو معدلات الإهتلاك المستعملة وكذا نوع الإهتلاك المطبق.
- القيمة الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهتلاكات(مع تراكم خسائر القيمة) في بداية و نهاية الفترة.
- مقاربة بين القيم المحاسبية (للفترة وN و N-1) في بداية و نهاية الفترة، معإظهار: الزيادات والإنقاصات الناتجة عن إعادة التقدير، خسائر القيمة والإهتلاكاتالمسجلة[2].

خامسا: أثر تطبيق معيارالتثبيتات المعنوية على نوعية المعلومة المحاسبية

إدراج التثبيتات المعنوية في النظام المحاسبي المالي لأنها تمثل مكون أساسي لقيمة المؤسسة، وخاصة في نشاط الخدمات، لكنها لا يظهر إلا قليلا في ميزانية المؤسسة،مما يعني أن القواعد المحاسبية الحالية لا توافق المؤسسات الحديثة. هذا المعيار بسط بصورة كبيرة الطرائق المحاسبية في هذا المجال،وتفادى تأثير نفقات الأبحاث والتنمية من خلال إقتطاعها من الأصول والأموال الخاصة، و أستبدالهافي حساب النتائج بمخصصات الإهتلاكالمسجلة خلال الفترة،وبالتالي التعبير بصورة صادقة عن نتيجة الدورة للفترة، ومن ثم تلبية رغبات مستخدمو القوائم المالية.

3 ـ 5.1.1 المخزون

---

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص: 17

[2] Brun stephan, OP; CIT :. p.117.

المعيار IAS 2 **يعرف المخزون:** على أنه الأصول المحتفظ بها من أجل البيع خلال النشاط العادي، أو قيد الإنتاج لغرض البيع، أو التي تكون في صورة مواد أولية أو لوازم التي ستستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.(الفقرة 4 من IAS 2)والتي تتوافق مع النظام المحاسبي المالي[1] الفقرة1-123.

أولا: التقييم الأولي للمخزون

المادة 2-123 من النظام المحاسبي المالي[2] تنص<<تقيم المخزونات في البداية بكل التكاليف الضرورية لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها>>وهي[3]:

بتكلفة الاقتناء و تتضمن:

- ثمن الشراء مطروحا منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات.
- الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للإسترداد، الرسوم الأخرى غير مسترجعة.
- مصاريف النقل، التحميل، التنزيل، التخليص وأية مصاريف أخرى مباشرة ترتبط باقتناء البضائع والمواد.

بالنسبة لمصروفات الشراء الداخلية (مصروفات وظيفة الشراء والتموين تعتبر كأعباء ادارية، ولا تدخل في تكلفة الشراء).

بتكلفة التحويل:المتعلقة بتكاليف الوحدات الصناعية، التي تقوم بتحويل المواد الاولية إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة للبيع، وتشمل جميع التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة، المباشرة وغير المباشرة اللازمة لتحويل المواد الاولية الى منتجات تامة.

لقد نص المعيار على أنه في حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية متدنية من نفس عملية إنتاج السلع الرئيسة، فإنه يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسية.

كما تستثنى مجموعة من المصروفات المتعلقة بالمخزونات عند إحتساب التكلفة وهي:

- التلف غير الطبيعي، أما التلف العادي فيعتبر جزء من تكلفة المخزون.
- تكاليف البيع و التسويق.
- فرق العملة الاجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقا.

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق، ص: 12

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 13

[3] catherine maillet ،anne le manh, op; cit .p.68

- تكاليف الإقتراض أو التمويل في حالة شراء المخزون بشروط التسديد الآجل، مما يجعل سعر السداد أعلى من سعر العادي، حيث يحمل الفرق كمصروف فائدة على مدة تأجيل الدفع.

إلا أن النظام المحاسبي المالي في مادته 3-126 معالجة محاسبية مسموحة[1] ينص على أن"تكاليف الإقتراض التي ترتبط مباشرة بإقتناء بناء، إنتاج أصل يتطلب فترة طويلة من التحضير أكبر من 12 شهر قبل أن يستخدم أو يباع تدمج في تكلفة هذا الأصل(إستثمار مثبت، مخزون خمري)".

كما أشار المعيار إلى أنه يتم رسملة المخزونات المحملة لأصول أخرى، كالمخزونات المستخدمة في بناء أصول طويلة الأجل، و يتم الإعتراف بهذه المخزونات كمصروفات خلال العمر الإنتاجي لهذه الأصول.

ثانيا: طرق تقييم المخزون

توجد طرق كثيرة يمكن إستعمالها لتقييم تكاليف المخزون:

طريقة التكاليف الحقيقية، التي تتطلب تحديد قيمة المخزون مع الإحتفاظ بتكاليف الإنتاج المنفقة فعلا.أما بالنسبة للعناصر التي تعتبر سريعة التلف فإنها تقيم باستعمال طريقة الداخل أولا الصادر أول (FIFO) أو التكلفة المتوسطة للوحدة المرجحة (CMUP).

طريقة التكاليف المعيارية، التي يمكن إستعمالها في التقارير المالية لأغراض تطبيقية إذا كانت ستعطي نتيجة قريبة من الحقيقة. ويجب إعادة فحصها دوريا وبانتظام[2].

ثالثا: تقييم المخزون في نهاية الفترة

وفقا لمبدأ الحيطة و الحذر، المخزون يجب أن يقيم بالتكلفة الأقل والقيمة الصافية القابلة للإنجاز،(الفقرة 6 من IAS 2). القيمة الصافية القابلة للتحقق تمثل ذلك المقدار الذي سيتم الحصول عليه من هذا المخزون في المستقبل[3].

إنطلاقا من مبدا الحيطة و الحذر، المخزون يقيم بالقيمة الأقل بين تكلفة الدخول و القيمة الصافية للإنجاز. بالنسبة للمخزونات الأخرى، تكلفة المخزون يجب أن تحدد بإستعمال طريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO). أو التكلفة المتوسطة المرجحة.

والمقصود بالقيمة الصافية للإنجاز هي سعر البيع المقدر في الحالة العادية للنشاط، مخفضا منه التكاليف المقدرة للإتمام، و التكاليف المقدرة الضرورية للتوزيع. و عليه فإن:

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ،مرجع سابق ص: 14

[2] طارق عبد العال حماد (2006): **موسوعة معايير المحاسبة**, الدار الجامعية الاسكندرية مصر .ص.364.

[3] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق. ص423

- ✓ **القيمة الصافية القابلة للإنجاز للبضائع أو المنتجات التامة:** في هذه الحالة يبقى سعر السوق هو المرجع، عندما يتعلق الأمر بعنصر يدخل في إطارعقد البيع، أو الخدمة المقدمة محتواه، فإن القيمة الصافية القابلة للتحقق هي سعر البيع المسجل في العقد مخفضا منه المصروفات الباقي الإلتزام بها .
- ✓ **القيمة الصافية القابلة للإنجاز للمواد الأولية واللوازم:** مخزون المواد الأولية أو اللوازم فان (الفقرة 30 من IAS 2)تشير أنه لا يجب تخفيض قيمة هذه العناصر ما دام أن المنتجات التي ستستعملهم، يمكن بيعها بسعر أكبر أو يساوي من تكلفتهم.

في حالة كون تكلفة المخزون أكبر من القيم الصافي لإنجاز هذا المخزون فإنه يتطلب تسجيل خسارة القيمة ضمن الأعباء في جدول حسابات النتائج، كل سلعة على حدا.وهذا ما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي[1] التي تنص مادته رقم 5- 123"عملا بمبدأ الحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافيةVNR والمتمثلة في سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الاتمام والتسويق. تسجل خسارة قيمة عن المخزون في حساب النتائج لما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون".

685		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة لعناصر الأصول الجارية	X	
	39	خسائر القيمة عن المخزونات		X

في بعض الحالات تلاحظ المؤسسة بأن خسارة القيمة المكونة أصبحت غير مبررة أي مسجلة بأكبر من قيمتها الحقيقية لا بد من إسترجاعها وتسجيله ضمن حساب النتيجة كما يلي:

39		خسائر القيمة عن المخزونات	X	
	785	إسترجاعات الإستغلال عن خسائرالقيمة والمؤونات- الأصول الجارية		X

ملاحظة: بالنسبة للمؤسسات التي تتحصل على تمويناتها عن طريق الإستيراد تجد صعوبة في عملية التقييم والتسجيل، هذه الإشكالية تطرق لها النظام المحاسبي المالي[2] في المادة 1-137 التي عالجت إشكالية فرق الصرف المرتبط بالمخزون: "تحول الاصول المكتسبة بالعملة الصعبة الى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 13

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 20

بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم اتمام المعاملة. و يحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ إستهلاك أو التنازل أو زوال الأصول".

رابعا: الإفصاح

حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية لابد من الإفصاح عما يلي:

-الطرق المحاسبية المستخدمة في تحديد قيمة المخزون.

-قيمة المخزون الدفترية حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.

-توضيح قيمة المخزون المحاسبية المسجلة بالقيمة العادلة مخفضا منها التكاليف المقدرة حتى نقاط البيع.

-مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.

-المبالغ المسترجعة من تخفيض المخزون و الذي تم الاعتراف بها كمصاريف في الفترة التي حدثت فيها الاستعادة.

-الظروف التي أدت الى إستعادة تخفيض قيمة المخزون.

-تبرير قيمة المخزون المرهون كضمان لالتزامات المنشاة.

خامسا: أثر معيار المخزون على جودة المعلومة المحاسبية

المخزون يمثل قيمة هامة من رأسمال المؤسسة، ويعتبر العنصر الأساسي في دورة الإستغلال، فله تأثير مزدوج: على قائمة الميزانية كونه يمثل العنصر الأهم في أصول المؤسسة، وفي حساب النتائج من حيث المؤونات التي تكون لمجابهة خسائر القيمة. و إختيار طريقة متابعة المخزون و تقييمه لها أثر على نتيجة المؤسسة.والنظام المحاسبي المالي ترك الحرية للوحدة في تحديد قيمة المخزون أما بطريقة التكلفة الحقيقية أو بطريقة التكلفة المعيارية[1]، مما يضفي من أهميته على جانب رقابة الموازنة، فهي مساهمة هامة من أجل مساعدة المسيرين بمقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية ومن ثم إتخاذ القرارات المناسبة.

3 ـ2.1عناصر الخصوم غير المالية

النظام المحاسبي المالي لم يغفل جانب خصوم الميزانية بل تطرق لعناصر كثيرة تطرقت لها المعايير المحاسبية الدولية، لها من الأهمية بما يحسن من نوعية المعلومات المحاسبية.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:30

3 ـ 1.2.1عقودالإيجار

العقود الإيجارية ليست بندا من بنود الميزانية في حد ذاتها، بل تمثل وجها من وجوه المعاملات التي إما ستوفر أصولا مستأجرة للمنشأة، أو عائدات عن أصول مؤجرة، ولكن رغم هذا فهي بتلك الأهمية مما جعل لجنة المعايير المحاسبية تخصها بمعيار مستقل هو المعيار IAS17 "عقود الإيجار"، وذلك لكثافة إنتشار هذا النوع من العقود لما يقدمه من ميزات إقتصادية للمنشآت المستأجرة.

إنطلاقا من مبدأ أفضلية الجوهر الإقتصادي عن الشكل القانوني التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدوليةوكذا النظام المحاسبي الماليالتي تحبذ إظهار عقود الإيجارالتمويلي كإقتناء تثبيتات ضمن أصول الميزانية، ممولة بقروض في خصوم نفس الميزانية. وتؤثر في التحليل من الناحية الإقتصادية للعملية.

عقد الإيجارهو عقد من خلاله يتنازل المؤجر إلى المستأجر عن حق إستعمال أصل لفترة محددة، مقابل تسديد مبلغ أو سلسلة دفعات.وهنا ميز مجلس معايير المحاسبة الدولية بين عقد الإيجار التمويلي وعقد الإيجار البسيط.

عقود الإيجار البسيط: هو كل عقد آخر لا تنطبق عليه الشروط التي يتم معها تصنيف الإيجار كتمويلي، حيث ينظر اليه كمصروف من وجهة نظر المستأجر وكإيراد من زاوية المؤجر.

عقد الإيجار التمويلي:المادة 1-135 من النظام المحاسبي المالي[1] المتوافقة مع المعيار(العقود الايجاريةIAS17)[2] تعرف عق الايجار التمويلي بأنه: "عقد يترتب عنه نقل شبه كلي للأخطار والمنافعالمرتبطة بملكية الأصل المؤجرإلى المستأجر،مقرونبتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها".

والأمثلة التالية تعبر عن الحالات التي يكون فيها عقد الإيجار تمويلي:

- تحويل ملكية الأصل إلى المشتريحسب أجل العقد.
- خيار شراء الأصل بسعر أقل من القيمة العادلة في تاريخ الإختيار.
- مدة العقد تغطي أغلبية مدة الحياة الاقتصادية للأصل.
- القيمة المحينة للتسديدات الأدنى القريبة من القيمة العادلة للأصل.
- أصل نوعي له طبيعة خاصة بالنسبة للمشتري، حيث يتطلب إستخدامه من قبل المستأجرإجراء تعديلات جوهرية عليه[3].

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 19

[2] philippe dessertine- patrick provillard,(2004),intégre les normes ias/ifrs, pearson education France.P ;203

[3] Pascal barneto(2004) OP; CIT . p.131.

فالإستثمارات المتحصل عليها في إطار القروض الإيجاريةتسجل ضمن الأصول والخصوم (ديون مالية) بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة والقيمة المحينة للتسديدات المتفق عليها حسب العقد. والإهتلاك يسجل ضمن المصروفات إذا كان الإستثمار ملك للمؤسسة[1]، بشرط :

- تحويل الأصل الى المستأجر في نهاية مدة العقد
- عقد الإيجار يمنح المستأجر حق شراء الأصل بسعر أقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الإقتصاديةللأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية.
- القيمة المحينة للدفوعات الدنيا بمقتضى هذا الإيجار تصل بشكل شبه كلي الى القيمة الحقيقية للأصل المستأجر.
- طبيعية الاصول المستأجرة هي التي يمكن للمستأجر إستخدامها بدون إجراء تغييرات كبيرة.
- المستأجر يتحمل الأعباء المحتملة بتعديل أو فسخ العقد.
- الأعباء والخسائر المستحقة نتيجة تغيير القيمة للقيمة الباقية هي على عاتق المستأجر.
- المستأجر له الحق في متابعة الإستئجار لفترة ثانية بسعر أقل

ملاحظة:عقد إيجار الأراضي التي لا تؤدي الى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقودإيجار تمويل.

أولا: التقييم و التسجيل لعقود الإيجار التمويلي

أ) التقييم الاولي واللاحق لعقود الإيجار التمويلي

-في محاسبة المستأجر

يدرج الأصل المؤجر ضمن أصول الميزانية بالقيمة المحينة للدفوعات أو بقيمته الحقيقية.

* **طريقة التحيين** تستوجب تحديد أولا معدل التحيين المستخدم الجي يمكن أن يكون:
  - المعدل المشروط في العقد
  - أو معدل القرض الهامشي للمستأجر

* **المعدل المشروط** يتحصل عليه بطريقة **TRI** معدل المردودية الداخلي المعروف من قبل المختصين الماليين، ويحسب كما يلي[2]:

القيمة العادلة = $\sum$ الايجار$(1+i)^{-t}$ +القيمة الباقية $(1+i)^{-N}$

[1] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق. ص. 552

[2] A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :175

المادة 3-135 من النظام المحاسبي المالي[1] تبين كيفية تجزئة الدفعة:

- بعد تحديد المعدل i يتم اعداد جدول إهتلاك القرض.
- بعدها يمكن فصل الفوائد عن الأصل وتسجيلهم في اليومية عند كل دفعة.
- تسجل الفوائد ضمن الأعباء في حساب النتائج وتسديد القرض في حدود الإهتلاك.

***التقييم اللاحق:** في نهاية الفترة المحاسبية السلعة المقتناة في شكل ايجار تمويل تسجل ضمن الأصول مع ملاحظة الإهتلاك وخسارة القيمة مثل السلع الأخرى الشبيهة.

- في محاسبة المؤجر

المؤجر لا يستفيد مباشرة من المنافع الإقتصادية للأصل المقدم في شكل إيجار تمويل، أيضا لا يتحمل المخاطر، وعليه لا يتم تسجيل السلعة ضمن أصول الميزانية.

لكن المبالغ الدورية التي يستلمها المؤجر في شكل إيجار تمويل التي تشتمل على جزء من إهتلاك الأصل وجزء يمثل الفوائد، حسب المعيار (IAS17) والنظام المحاسبي المالي تظهر في بداية العقد في ميزانية المؤجر ضمن الحقوق بمبلغ يساوي المبلغ المسبق، أما التحصيلات اللاحقة تجزء بين تسديد الحق و الفوائد المستلمة.

ب)التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويليلدى المستأجر

-التسجيل المحاسبي الأولي لدى المستأجر:

في بداية فترة الإيجار: الأصل المستأجر يسجل ضمن أصول الميزانية والالتزام بتسديد الإيجارات المستقبلية في خصوم الميزانية بالقيمة العادلة للسلعة المستأجرة، ولما تكون هذه القيمة أقل، تسجل بالقيمة الحاليةللدفعات الأدنى في شكل إيجار.

21		الأصل المستأجر	×	
	167	إلتزام عقود استئجار		×

- التسجيل المحاسبي أثناء العقد لدى المستأجر:

- تجزئةالتسديداتالممثلة في الإيجار بين العبء المالي وإهتلاك الدين.
- الإيجارات المشروطةتساوي أعباء الدورة التي من خلالها تكون مطلوبة.
- لكل فترة محاسبية، عقد الإيجار التمويلي بترتب عنه عبئ إهتلاك الأصل الذي يعالج محاسبيا يحسب(IAS 16)وعلى أساس أن الأصل المستأجرإنتقل الى دفاتر المستـأجر بكل مخـــاطره، وتم

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:20

تسجيله في دفاتره، فإنه يتم إهتلاك هذا الأصل مثل باقي إستثماراته. وفي حالة عدم التأكد المنطقي لإنتقال الملكية نتيجة العقد، يتم الإهتلاك على الفترة الأقل من بين فترة عقد الإيجار أو مدة إستخدام الأصل[1].

*** قيد إثبات دفعة الاستئجار**

167		إلتزامات عقود الاستئجار	×	
66		مصروف فائدة الإستئجار	×	
	512	ح/ البنك		×

*** قيد إثبات اهتلاك الاصل المستأجر**

681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خ/ القيمة	×	
	28	اهتلاك الأصل		×

ج) التسجيل المحاسبي لدى المؤجر:

في بداية فترة الإيجار،المؤجر يسجل في ميزانيته الأصول المحتجزة بمقتضى عقد إيجار تمويلي، وتقديمهم كحقوق بمبلغ يساوي الاستثمار الصافي في عقد الإيجار.

274		الحقوق و الإقراض المترتبة على عقد ايجار تمويل	×	
	21	الأصل المؤجر		×

المعالجة المحاسبية للعوائد المالية يجب أن تتم على أساس قاعدة تترجم معدل مردودية ثابت على صافي إستثمارت المؤجر كإيجار تمويلي.

المؤجر يحول كل الأخطار و المنافع المرتبطة بالملكية القانونية، وبناء عليه يسجل الدفعةالتي سيستلم في شكل إيجار جزء منها تسديد للأساس والباقي نواتج مالية[2].

[1] philippe dessertine- patrick provillard,(2004),op; cit .p :205
[2] pascal barneto) 2004(op; cit . p.130

512		النقدية	×	
	76	نواتج مالية		×
	274	الحقوق و الاقراض المترتبة على عقد ايجار تمويل		×

ملاحظة: يصنف العقد ضمن عقد الايجار التمويلي اذا توفر على القيمة المضمونة في نهاية مدة العقد وتغطية مدة العقد للجزء الاكبر من العمر الإنتاجي.

ثانيا: عقود التنازل عن الإيجار

التنازل عن الإيجار هو عملية يتنازل من خلالها المالك عن الأصل إلى الغير من أجل استرجاعه كإيجار،حيث يكون التسديد في شكل إيجار. وتكون المعالجة المحاسبية لعملية التنازل عن الإيجار حسب نوع عقد الإيجار كونه تمويلي أو تشغيلي. فإذا كانت عملية التنازل عن الإيجار سيؤدي إلى عقد إيجار التمويل، كل الفائض عن نواتج التنازل مقارنة مع القيمة المحاسبية لا يسجل فورا ضمن حساب النتائج من قبل البائع، بل يجب ان يؤجل ويهتلك على مدة عقد الإيجار حسب ما جاء في المعيار(IAS 17)الذي يتطابق مع النظام المحاسبي المالي[1] في مادته 4-135.

ثالثا: المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

المؤسسات التي تعمل في إطار عقود الإيجار مطالبة بالإفصاح عن:

- القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل مسجل في الميزانية.
- مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الايجار وقيمتها الحالية.
- الإيجارات المعترف بها كمصروف خلال الفترة.
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الايجارالمستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار وغير القابلة للإلغاء.
- تحديد شروط عقد الايجار الهامة للمستأجر مثل: قواعد تحديد دفعات الايجار، وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء.

رابعا: أثر تطبيق عقود الإيجار على مستخدمي القوائم المالية:

من وجهة النظر المالية عقد الايجار التمويلي مرادف للقرض، حيث يجد المستأجر نفسه في نفس الحالة كما لو إقترض المبلغ اللازم لإقتناء السلعة، ويستفيد من هذه السلعة كما لو كان مالكا لها، ويجب عليه في

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:20

المقابل تسديد الإيجارات المناسبة لأقساط القرض.الأمر الذي يستوجب التسجيل المحاسبي بنفس الكيفية لطريقتي التمويل، وذلك:

- بزيادة الاصول بالقيمة الحقيقة للسلعة.
- زيادة الخصوم بالقيمة المحينة لأقساط الدفعات الباقي تسديدها.
- وتحميل الباقي للأموال الخاصة.

طبعا هذه الطريقة ستؤدي الى إضفاء المصداقية على قائمة الميزانية، وسيترتب عنها تحسين قيمة النسب المعنية بالتحليل المالي للمؤسسة من قبل المستخدمين مما يمكنهم من إتخاذ القرارات السليمة.

3 ـ 2.2.1القروض و تكاليف الإقتراض

المؤسسة لا تعتمد فقط على التمويل الذاتي بلإن البحث عن مصادر خارجية للتمويل أصبح أمر ضروري للسماح للمؤسسة من زيادة إستثماراتها وتحسين إنتاجها وزيادة القدرة التنافسية. ويترتب عن هذا التمويل الخارجي سداد الدين عند إستحقاقه، مع سداد الفوائد في مواعيد إستحقاق دفعها.

أولا:القروض:

عند الحصول على القرض أو حدوث الدين المالي يسجل محاسبيا بالتكلفة التي تمثل القيمة العادلة للمبلغ الصافي المتحصل عليه بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

المادة 1-126 من النظام المحاسبي المالي[1] توضح أنه "بالنسبة للديون المالية الأخرى بإستثناء المحتفظ بها لأغراض معاملة تجارية، تقيمبالتكلفة المهتلكة والمتمثلة في القيمة التي قدرت بها في التسجيل الأولي، منقوصا منها التسديدات من الأصل، مضافا إليها أو منقوصا تراكم الإستهلاكات الناتجة عن الفرق بين المبلغ الأصلي والمبلغ في تاريخ الإستحقاق".

ثانيا: تكاليف الإقتراض

المؤسسة لا تعتمد فقط على التمويل الذاتي بلأن البحث عن مصادر خارجية للتمويل أصبح أمر ضروري للسماح للمؤسسات من زيادةإستثماراتها وتحسين إنتاجها وزيادة القدرة التنافسية. يترتب عن هذا التمويل الخارجي سداد الدين عند إستحقاقه، وسداد الفوائد في مواعيد إستحقاق دفعها.

في حالة المديونية، الفوائد تطرح مشكلة ربطها بتكاليف السلع المقتناة أو المحققة الممولة بأموال مقترضة يعني رسملة تكاليف الإقتراض التي سيترتب عنها إمتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة، وذلك للأسباب التالية:

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 14

- تكاليف الإقتناء تحتوي منطقيا على حصة الفوائد على القرض الذي سمح بالحصول أو تصنيع السلعة المعينة.
- تحميل فوائد القروض على تكاليف السلع يسمح بتقريب تقييم الأصول بالتدفقات التي ستولدها.
- إدماج فوائد القروض يسمح بمقارنة جيدة بين التثبيتات المتحصل عليها والمنتجة.

إن المقصود بتكاليف الإقتراض حسب المعيار IAS 23كل المصروفات التي تتحملها المؤسسة نتيجة إقتراض الأموال من الغير. بينما النظام المحاسبي المالي[1] في مادته 3-126 يعرف تكاليف الإقتراض على أنها: " تلك الأعباء المرتبطة بإقتناء، بناء أو إنتاج أصل مؤهليتطلب إنشائه وإعداده للإستخدام فترة زمنية طويلة أكبر من 12 شهر. ويمكن أن يكون هذا الأصل أحد عناصر المخزون الكرمي أو أحد التثبيتات المادية، كما قد يكون أصلا معنوي تم تطويره خلال الفترة".

أما المادة 2-126 تتطرق للتكاليف الثانوية للقرض الواجب أخذها بالإعتبار عند المعالجة المحاسبية على مدى مدة القرض و هي:

- فوائد السحب على المكشوفات المصرفية والقروض.
- الأعباء المالية التي يقتضيها الإيجار التمويلي.
- فروق الصرف الناجمة عن الإقتراض بالعملة الصعبة.
- إستهلاك علاوات الإصدار، أو التسديدات المرتبطة بالقروض

هذه العلاوات تمثل أعباء إضافية للقرض توزع عادة على عمر القرض في شكل إهتلاكات[2] .

ثالثا:شروط إدماج تكاليف الإقتراض

شروط إدماج تكاليف الإقتراض ترتكز على العناصر التالية:

أ) الأحداث المولدة للإدماج:يتم إدماج تكاليف الإقتراض إلى تكلفة السلعة المعنية مباشرة:

-عندما تكون النفقات المرتبطة بالإقتناء أو تحقيق السلعة قد تمت فعلا.

- تكاليف الإقتراض معتبرة.
- الأنشطة التحضيرية للإستخدام أو لبيع السلعة المعنية قيد الإنجاز.

ب) توقف الإدماج:يتم توقيف إدماج تكاليف الإقتراض إلى تكلفة السلعة المعنية مباشرة بعد:

- إتمام إنجاز السلعة، و تصبح جاهزة للإستخدام أو البيع.
- توقف إنتاج الأصل لفترة طويلة.

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 14

[2] Bernard raffournier OP; CIT , p. 226.

– عند الإنتهاء من أجزاء مستقلة من المشروع مع الإستمرار في أجزاء أخرى مع إمكانية إستخدام و إستغلال الأجزاء التي إنتهى منها العمل ، يجب التوقف عن رسملة الفوائد للأجزاء المنتهية.

ج) عدم إلغاء الإدماج: الشروط التالية لا تستدعي توقيف إدماج تكاليف الإقتراض:

– لما يتوقف الإنتاج لفترة قصيرة.

– لما يكون توقف الإنتاج مرتبط بالآجال الضرورية لإنجاز الأشغال التقنية أو الإدارية.

رابع:الأصول المعنية بالإرتباط بتكاليف الإقتراض

النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعيار(IAS23) يأخذ بخيار إرتباط الفوائد بتمويل الإقتناء أو الإنتاج لعناصر الأصول.

فالأصول التي تتطلب فترة طويلة للتحضير قبل بيعها أو إستخدامها هي فقط المعنية بالارتباط وهي[1]:

– المخزون الذي يتطلب فترة طويلة من التخزين قبل بيعه و التي تتطلب في بعض الحالات فترة أكثر من سنة والتي تتطلب تمويل متوسط أو طويل الأجل بفوائد التي تستوجب تحميلها على التكلفة النهائية.

– التثبيتات التي تتطلب فترة طويلة للإنتاج أو التركيب.

خامسا: المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض

يتم التعامل مع تكاليف الإقتراض بطريقتين:

المعالجة الأصلية: يجب معالجة جميع تكاليف الإقتراض كأعباء، وتحميلها للفترة المالية التي تخصها. حيث يتم تحميل كل أعباء الإقتراض إلى قائمة النتائج و لا يتم رسملتها.

المعالجة البديلة المسموح بها: النظام المحاسبي المالي في مادته 3-126يجيز رسملة تكاليف الإقتراض المرتبطة بعملية إقتناء الأصل أو تشييده و إنتاجه، ويعتبر تكلفة الإقتراض جزء من تكلفة الأصل عند تحقق الشرطين التالين :

– من المتوقع أن تعود تكاليف الإقتراض بمنافع إقتصادية مستقبلية على المنشأة.

– من الممكن قياس التكلفة بصورة صادقة.

إذا لم تلبي تكاليف الإقتراض هذه الشروط ، يتم معالجتها كأعباء[2].

لما تتحصل المؤسسة على قرض بشكل محدد لأصل مؤهل فيتم في هذه الحالة رسملة تكاليف الإقتراض الفعلية المدفوعة عن ذلك القرض مع خصم الإيراد المتحقق من الإستثمار المؤقت لجزء منه غير

---

[1]A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :138

[2]pascal barneto op; cit . p.154

مستغل للغاية التي إقترض من أجلها.وعندما يقوم المقترض بإستثمار جزء من القرض ويتحصل على عوائد، في هذه الحالة تخصم العوائد من تكاليف الإقتراض المدفوعة ويرسمل الباقي.

في حالة الإقتراض بشكل غير محدد لأصل معين، يتم إحتساب مبلغ الفائدة الواجبة الرسملة بناء على قيمة النفقات على الأصل وبإستخدام المتوسط المقرب لتكاليف الإقتراض للقروض ككل.

سادسا:الإفصاح

يستوجب الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات التالية :

- الطريقة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض.
- مبالغ تكاليف الإقتراض المحتواة (المرسملة) في تكلفة الأصل خلال الفترة.
- معدلفائدة الإقتراضالتيسترسمل ضمن تكلفة الأصل.

سابعا:اثر تطبيق معيارتكاليف الإقتراض علىنوعيةالمعلومة المحاسبية

قبل إدخال النظام المحاسبيالمالي حيز التطبيق كانت تكاليف الإقتراض تحمل مباشرة للأعباء الجارية للدورة وتعرض ضمن قائمة الدخل.

حاليا ولأغراضحساب الربح، المعالجة المحاسبية الجديدة لتكاليف الإقتراض جاءت بمساهمة كبيرة في حساب النتيجة،ومن ثم إتخاذ القرارات الصحيحة فيما يخصص قرارات الأسعار.

3 ـ 3.2.1 مؤوناتالأعباء والمخاطر

إنطلاقا من مبدأ الحيطة و الحذر النظام المحاسبي المالي[1] في مادته 1-125 المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ينص"أن المنشأة قد تتكبد خسائر أو مصروفات سيتم دفعها مستقبلا بناءً على أحداث معينة ستقع لاحقا مرتبطة بأحداث ماضية، الأمر الذي يستوجب تكوين مخصصات لمجابهة هذه الأحداث، بشرط أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ الى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[2]".

أولا: شروط إدراج مؤونات الأعباء والمخاطر في الحسابات

لا تدرج مؤونات الأعباء والمخاطر في الحسابات إلا إذا توفرت الشروط التالية[3]:

أ) أن يكون للمؤسسة إلتزام حالي إتجاه الغير

إذا لم يكن للمؤسسة إختيار أخر للتخلص من إلتزامها.مجال المؤونة في هذه الحالة محدد بالغير، فمؤونةخسائر الإستغلال المستقبلية حسب المعيار37 المؤونات، الخصوم المحتملة و الاصول المحتملة أصبحت ممنوعة لأنها لم تنتج عن إلتزام إتجاه الغير. كما لا يمكن تكوين مؤونة الإصلاحات الكبرى.

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 14

[2] A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :264

[3] Catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p122

يوجد نوعان من الالتزامات[1]:

- **إلتزامات قانونية:** التي بموجبها تلتزم المؤسسة بتطبيق القوانين والعقود، فالعملية هنا مرتبطة بالمسؤولية الإجتماعية، الإلتزامات الضريبية والإجتماعية، مثل الإلتزام بإعادة إستثمار على حالته، فالمؤونة لا تسجل إلا إذا نشأ الإلتزام وتم نشر قرار التنفيذ.
- **إلتزاماتضمنية:** التي ترتبط بإحترام الأعراف والمحافظة على علاقات العمل الجيدة، ومن خلال هذا الإلتزام المهني، المؤسسة تقبل بعض المسؤوليات التي تتطلب أموال ويترتب عنها ديون، فالمؤسسة تعفي الجهة المقابلة من أي دين محتمل وتولد رضا قانوني لدى الغير. مثل المحافظة على البيئة، أو الإلتزام بإعادة السلع خلال فترة محددة لعدم مطابقتها للمواصفات.

ب) أن يكون ناتج عن حدث سابق

يعني أن الإلتزام يجب أن يحدث قبل الإعتراف بالدين، وعليه فإن الشرط الأول أن يكون الدين قد حدث في تاريخ الإغلاق ويؤدي إلى إلتزام حالي يجب تسجيله محاسبيا. فالأضرار غير مسموح بها التي تضر بالمحيط وما يترتب عنها من صيانة للمرافق حتى ترجع على حالها وكذا الغرامات، فإنها تمثل حدث سابق يتولد عنه إلتزام حالي، يجب أن يسجل. أما الشرط الثاني فيتمثل في وجود الدائن في تاريخ الإغلاق يترتب عليه التزام حالي حتى تستطيع المؤسسة تكوين المؤونة.

ج)إحتمال خروج موارد تمثل منافع إقتصادية ضرورية لسداد الالتزام

تكون المؤونة فقط إذا كان يحتمل حدوث الالتزام، أما في الحالة العكسية فلا تكون المؤونة،ويصبح في محل دين احتمالي الأمر الذي لا يمكن من تحديد التدفق المالي بكل دقة.

د) أن يتم تقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا به

بإمكان المؤسسة تحديد تشكيلة من النتائج الممكنة ثم تقوم بتقدير موضوعي للإلتزام من أجل تسجيله محاسبيا.

إذا لم تتوفر هذه الشروط مجتمعة لا يتم تكوين أي مؤونة للأعباء، كما تلغى فكرة مؤونة الخسائر المحتملة، ويمنع تكوين مؤونة الصيانة الكبرى.

ثانيا:تقدير المؤونة

عند تقدير المؤونة لا بد من مراعاة بعض الأمور والقضايا نذكر منها:

- المبلغ المسجل كمؤونة يجب أن يكون أحسن تقدير للنفقة اللازمة لتسديد الإلتزام الحالي في نهاية السنة المالية حسب المادة 3-125 من النظام المحاسبي المالي[2]. بمعنى ان المخصص لحدث معين

[1]Catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p122

[2]الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 14

(تسوية نزاع قضائي– تنظيف البيئة– إعادة الهيكلة) يتم قياسه بالقيمة المخصومة بمعدل خصم قبل الضريبة.

- الأخطارغير المؤكدة التي لا يمكن تجنبها لعدد من الأحداث والحالات يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار حتى تصل الى تقييم أحسن للمؤونة.

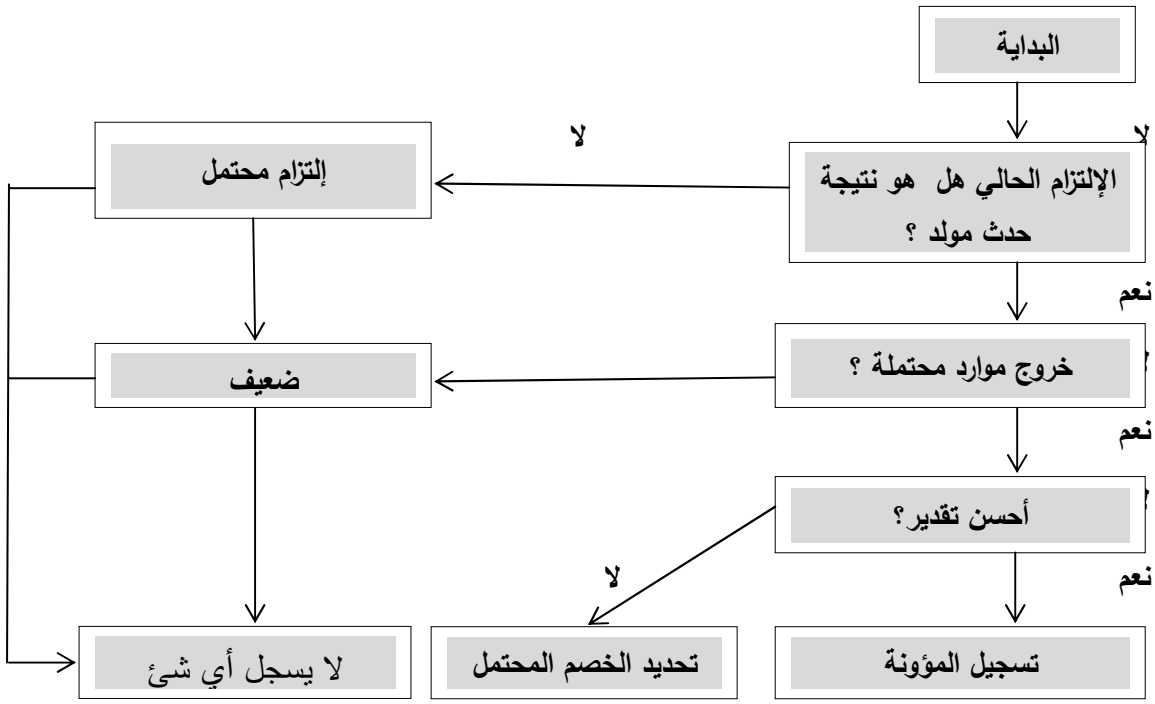
أ) **المبلغ الواجب تسجيله:**عند تسجيل المبلغ لابد من الأخذ بعين الإعتبار

- تقدير الأخطار و عدم المبالغة في المؤونة.
- الأحداث المستقبلية يمكن أن يكون لها أثر على المبلغ الضروري لإطفاء الإلتزام يجب إن يترجم مبلغ المؤونة عند وجود مؤشرات مبررة تدل على أن الأحداث سوف تقع.
- المؤونة يجب أن تكون قبل الضريبة.

ب) **تحيين المؤونة:** لما يكون تأثير عامل الزمن للنقود ذا دلالة، مبلغ المؤونة يجب أن يكون القيمة الحالية للنفقات المنتظرة الضرورية لتسديد الإلتزام.

ج) **التعديلات اللاحقة:** الأحداث اللاحقة التي ستؤثر على المبلغ اللازم لترصيد الإلتزام والتي يمكن إعتبارها مبررة تستوجب تعديل المؤونة.

الشكل التالي رقم (10) يبين لنا التنظيم المنهجي لإدراج مؤونات الأعباء و المخاطر في الحسابات:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار 37

ثالثا:التسجيل المحاسبي لمؤونات المخاطر والأعباء

أ) بالنسبة مؤونة الأخطار

الأخطار هي المبالغ المهمة التي يحتمل أن تدفعها المؤسسة للغير كتعويضات ناتجة عن نزاعات قضائية معهم، مثل النزاع مع الزبائن أو الموردين حول نوعية السلع، نزاع مع عامل بسبب توقيفه عن العمل...الخ[1]. وعليه منذ ظهور النزاع تكون المؤنة بالمبلغ المحتمل دفعه كتعويض للغير حسب الشكل التالي:

683		المخصصات للمؤونات – الخصوم غير الجارية	×	
	151	مؤونة الاخطار		×

في نهاية السنة الموالية إذا تبين أن مبلغ المؤونة لابد من إنقاصه أو إلغائه إذا أصبح غير مبرر يسجل القيد التالي:

151		مؤونة الاخطار	×	
	783	إسترجاعات الإستغلال عن للمؤونات – الخصوم غير الجارية		×

ب) بالنسبة للمؤونات الاخرى للأعباء– الخصوم غير الجارية

المؤونات الأخرى للأعباء هي المؤونات المتعلقة بالأعباء المحتمل أن تنفقها المؤسسة في الدورة المقبلة من أجل إزالة تثبيت، تطهير وإزالة تلوث، إعادة تأهيل موقع...الخ.

تكون مؤونة للأعباء في نهاية السنة الموالية عندما تتوقع المؤسسة حدوث عبء محتمل في السنوات الموالية بالقيد التالي:

683		المخصصات للمؤونات – الخصوم غير الجارية	×	
	158	المؤونة الأخرى للاعباء– الخصوم غير الجارية		×

أحيانا تلجأ المؤسسة الى تخفيض قيمة المخصص عندما يكون العبء المتوقع في نهاية السنة المالية الحالية أقل من المؤونة المسجلة سابقا حسب القيد التالي:

[1]philippe dessertine- patrick provillard,(2004), op; cit .p :225

158		المؤونة الاخرى للاعباء–الخصوم غير الجارية	×	
	783	إسترجاعات الإستغلال عن للمؤونات – الخصوم غير الجارية		×

ج)تطبيقات على حالات خاصة

– مؤونةإعادة الهيكلة

إعادة الهيكلة هو برنامج منظم و مخطط له بشكل محدد من طرف المؤسسة. وللإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة لا بد من وجود خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسة المتأثرة، و التعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الإستغناء عنهم، ويستثنى من هذا المخصص تكاليف إعادة التدريب والتسويق و تكاليف الأنظمة الجديدة، بل يقتصر على التكاليف المباشرة للعملية فقط.

– حالة عقود البناء الخاسرة

في حالة كون العقد سينتهي بخسارة، الإلتزام الحالي المرتبط بالعقد(يعني الخسارة المحتملة) يجب أن تسجل وتقيم في شكل مؤونة ضمن خصوم الميزانية.

– حالة الخسائر التشغيلية

مؤونة الخسائر التشغيلية المستقبلية تتطلب تقديم مؤشر إنخفاض الأصول. حسب المادة 2–125 من النظام المحاسبي المالي[1]فإنهيمنع تسجيل مؤونة للخسائر التشغيلية المستقبلية.في حالة خسارة قيمة أصول المؤسسة، لابد عليها تطبيق الإجراءات المنصوص عليها في المعيار (IAS 36).

رابعا:متطلبات الافصاح

لكل فئة من مؤونة الأخطار لابد من تقديم في الملحق المعلومة التي تخص العناصر التالية[2]:

- القيمة الصافية المحاسبية في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات التيكونتخلال الفترة.
- كل المبالغ التيأستعملت والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة (الإسترجاعات نتيجة تخفيض المخصص) خلال الفترة.

يجب أن تفصح المنشاة أيضا ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- تحديد طبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.

[1]الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 14

[2]pascal barneto op; cit . p.150

- التنبيه الى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة وتوضيح الإفتراضات في ذلك.
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

3 ـ4.2.1 الإعـــانـــات

المادة 1-124 من النظام المحاسبي المالي[1] تطرق للإعانات العمومية فعرفتها:"عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل إمتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا ".

إن المقصود من هذه العملية هو إعطاء الأفضلية الإقتصادية النوعية للمؤسسة، لتغطية تكاليفها المتحملة أو التي ستتحمل مقابل مطابقتها لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها.

أولا: التسجيل المحاسبي للإعانات المرتبطة بالأصول

تسجل الإعانات المرتبطة بالأصول ضمن النواتج المؤجلة (النواتج المقيدة سلفا)، أو تخفض من القيمة المحاسبية للأصل(الفقرة 24 من المعيار IAS 20)[2]. ولا يمكن أن تظهر الإعانة ضمن الأموال الخاصة[3] بإعتبارها موارد أجنبية.وهو ما يتوافق مع المادة 2-124 من النظام المحاسبي المالي[4] التي تنص على إدراج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحقوالتي يفترض فيها تعويضها. وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك، تكون الكلفة هي الإهتلاك.وهكذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتوجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب. وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بأصول كمنتوجات مؤجلة.

ويتم تسجيل القيود التالية للفترة (ن):

- تسجيل التثبيت بثمن الاقتناء

21		التثبيت العيني	X	
	51	الخزينة		X

- تسجيل الحصول على الإعانة

51		الخزينة	X	
	13	إعانات التجهيز أو الاستثمار		X

- تسجيل قسط الإهتلاك السنوي

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سابق. ص.13

[2] A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :274

[3] Laurent Bailly(2005) : comprendre les ifrs 2 édition maxima paris. p. 74.

[4] الجريدة الرسمية، العدد 19 ،مرجع سابق. ص.13

681		مخصصات الإهتلاكات	X	
	282	إهتلاك التثبيت		X

- تسجيل جزء الإعانة المتناسب مع الإهتلاك

13		إعانات التجهيز أو الإستثمار	X	
	754	أقساط اعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة		X

في حالة ما إذا كان الأصل المعني بالإعانة غير مهتلك، لا تحول الإعانة إلى النتائج.
طريقة أخرى لتسجيل الإعانات المرتبطة بالأصول تقضي بتخفيض تكلفة الأصل، وعليه فإن الإعانة تظهر من خلال تخفيض قسط الإهتلاك[1].

- تسجيل التثبيت بثمن الإقتناء

21		التثبيت العيني	X	
	51	الخزينة		X

- تسجيل تخفيض التثبيت بقيمة الإعانة

51		الخزينة	X	
	21	التثبيت العيني		X

- تسجيل قسط الإهتلاك السنوي من رصيد التثبيت

681		مخصصات الإهتلاكات	X	
	282	إهتلاك التثبيت		X

ثانيا: التسجيل المحاسبي للإعانات المرتبطة النتيجة

[1]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 202

أما إذا كانت الإعانة موجهة لتغطية أعباء وخسائر أصبحت مستحقة، أو تهدف إلى تقديم دعم مالي فوري بدون إرتباطها بتكاليف مستقبلية فإنها تسجل ضمن النواتج في التاريخ الذي تستلم فيه[1]، وهو ما يتوافق مع المادة 3-124 من النظام المحاسبي المالي[2].

ـــ تسجيل إستلام الإعانة بالمبلغ الكلي:

5		الخزينة	X	
	468	نواتج معاينة سلفا		X

ـــــ تحميل الفترة بقسط الإعانة

468		نواتج معاينة سلفا	X	
	74	إعاناتالاستغلال		X

ملاحظة:

المادة 5-124من النظام المحاسبي المالي[3] تنص على أن الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقة لا تكون محل تسجيل محاسبي ضمن جدول حسابات النتائج أو الخصوم (النواتج المقيدة سلفا) إلا إذا كان هناك مبرر عقلاني:

- بأن المؤسسة تمتثل للشروط المرتبطة بالإعانة
- وأن الإعانات سيتم إستلامها فعلا.

في الحالة الإستثنائية التي يدفع فيها الكيانإلى تسديد إعانة، فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات بإعتباره تغيير لتقدير حسابي كما نصت عليه المادة 6-125 من النظام المحاسب المالي[4]:

- يرجع التسديد في المقام الأول الى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة
- يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

ثالثا: النتائج بالنسبة لمستخدمي القوائم

---

[1] a. kaddouri- a.mimeche , (2009) , op; cit .p :275

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق. ص.13

[3] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق. ص.14

[4] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق. ص.14

بصورة عامة التفرقة بين الإعانات العمومية المرتبطة بالأصول أو النتيجة عملية سهلة، وعلى المؤسسة أن تستفيد من هذا اللبس لإختيار التصنيف الذي تراه أكثر قبولا. فوجود طريقتين لتسجيل الإعانات العمومية فوائد في مجال التحليل المالي، حيث أن إدماج الإعانة على تكلفة الأصل تسمح بتسجيله بتكلفته الحقيقية بينما تسجيل الإعانة العمومية ضمن النواتج المؤجلة يؤدي الى إظهار الأصل بقيمته العادلة.

ان الإختيار بين الطريقتين حتما سيكون له الأثر على التحليل المالي، حيث أن الطريقة الأولى تؤدي الى تخفيض مجموع الأصول وكذا الإهتلاكات، بينما الطريقة الثانية ليس لها أثر على هاته المناصب، وبالتالي لا تؤثر على النسب المالية الخاصة بهم.

بينما تسجيل الإعانات ضمن النواتج المؤجلة تطرح إشكالية تصنيف هذا المنصب في التحليل المالي، طبعا لا يمكن إعتباره دين لأن هذه الإعانات تلقائيا من خلال التعريف لا ترجع، ولا يمكن إعتبارها أيضا من الأموال الخاصة، وعليه الحل الأفضل هو تخفيض هذا المبلغ من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات كما توضيحه في الطريقة الاولى. من هذا المنطلق إدماج الإعانة على تكلفة إقتناء الأصل هو الحل المقبول.

3 ـ2 تطابقالعناصر المالية للميزانية وفق SCFمع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار IAS 32 يقدم لمستخدمي القوائم المالية الوسائل التي تسمح لهم بفهم دلالة الأدوات المالية من خلال[1]:

- توضيح الأصول والإلتزامات المالية.
- وضع المبادئ الأساسية في تصنيف الأدوات المالية، عند الإعتراف الأولي بها أو عند إبرام المؤسسة لعقود مع الغير، بإعتبارها إلتزام مالي أو حقوق ملكية.
- بيان الحالات التي يتم فيها إجراء المقاصة بين الأصول والإلتزامات المالية.

3 ـ2.1الأصول المالية غير الجارية

النظام المحاسبي المالي[2] في مادته 1-122 يميز بين نوعين من الأصول المالية الجارية وغير الجارية، ولأهمية الموضوع سنتطرق للأصول المالية غير الجارية التي تمثل الأصول المالية المملوكة للمؤسسة والمتمثلة في الفئات الأربعة الأتية:

- سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيد لنشاط المؤسسة، خاصة أنها تمثل نفوذا على الشركة التي تصدر هذه السندات و مراقبتها.

[1] pascal barneto op; cit . p.174

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 11

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط الرأسمال أو التوظيفات طويلة المدى التي يمكن للمؤسسة الإحتفاظ بها حتى حلول تاريخ إستحقاقها.
- القروض و الحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي القيام ببيعها في المدى القصير: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، و غيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من إثنى عشرة شهرا أو القروض التي تزيد على إثنتا عشرة شهرا و المقدمة لأطراف أخرى.

هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تظهر على أنها أصول مالية غير جارية (لكن في الكشوف المالية المدمجة، تكون سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة محل اعادة معالجة طبقا لقواعد الإدماج).

1 ــ التقييم و التسجيل الأولي للأصول المالية

الترتيب مهم جدا لأنه يترتب عنه:التقييم الأولي، التقييم اللاحق، ثم المعالجة المحاسبيةبما في ذلك تغيرات القيمة العادلة، واختبار الإنخفاض.

ان الترتيب يرتبط بطبيعة الأداة و نية (استراتيجية)المؤسسة. من خلال التبليغ عنالاستراتيجية المتبعة في مجابهة الأخطار المعترضة. طبعا كل ذلك له تأثير على تلاشي النتيجة و/ أو الأموال الخاصة .

أ) التقييم بالقيمة العادلة

يتم قياس الأصول المالية عند الإعتراف الأولي بها بالقيمة العادلة[1] التي تناسب عادة الثمن المدفوع لها مضافا إليها تكاليف العملية(مصروفات الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصروفات البنك ، ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع إستلامها غير المدفوعة و المستحقة قبل الإكتساب).

المعيار(IAS39) يسمح بقياس الأصول و الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة التي عرفها على أنها القيمة التي يمكن بواسطتها مبادلة الأصل أو سداد التزام بها بين أطراف ذوي معرفة، وراغبة في إتمام الصفقة على أساس تجاري، هذا التعريف يتوافق تماما مع ما جاء في المادة 2-122 من النظام المحاسبي المالي[2] . وتم تحديد ثلاث حالات لتحديد القيمة العادلة من أجل تقييم الأصول المالية:

- **وجود سوق نشط:** أين تكون الأسعار متوفرة، معلنة ومتاحة بسهولة و بشكل منتظم من خلال (البورصة)، وتعبر القيمة العادلة المبلغ الذي يتحدد فعلا من خلال عمليات التبادل بشكل منتظم وعلى أساس تجاري.

[1] pascal barneto op; cit . p.179

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:12

- **غياب سوق نشط:** في حالة كون الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي في تاريخ إعداد القوائم المالية، أسعار آخر معاملة قبل هذا التاريخ يمثل القيمة العادلة.
- بالنسبة للأصول التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط، حيث لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يجب قياس الأدوات المالية **بالتكلفة**بتطبيق نموذج تحيين التدفقات النقدية المستقبلية بمعدل فائدة السوق لأصل مالي معرف[1].

ب) التقييم بالتكلفة المهتلكة

لما يكون من الصعب تحديد القيمة العادلة بصورة صادقة، الأدوات المالية تقيم بالتكلفة المهتلكة.

والتكلفة المهتلكة لأصل أو إلتزام مالي حسب المادة 4-122 من النظام المحاسبي المالي[2]هي: القيمة التي من أجلها يقيم الأصل أو الالتزام المالي أثناء تسجيله الأولي مخفضا منه التسديدات من الأصل، مضافا اليه أو مخفضا الإهتلاك المتراكم المحسوب بطريقة معدل الفائدة الفعلي للفرق بين المبلغ الاولي والمبلغ في تاريخ الإستحقاق، ومخفضا منه كل الإنقاصات.

معدل الفائدة الفعلي هو المعدل الذي بواسطته تحين التسديدات أو تحصيلات الخزينة المستقبلية على مدة العمر المتوقع للأداة المالية[3].

وعليه التسجيل الأولي لسندات الفروع(ح/26)التي تملكها المؤسسة في فروع تابعة لها تتم بالشكل التالي:

261		سندات الفروع	X	
	51	حسابات بنكية		X
		الحصول على الأصل المالي		

اما بالنسبة لسندات المساهمة المقيمة بالمعادلة التي تحدث نتيجة بيع سلعة معينة لشركة مرتبطة بعلاقة شراكة كأن يتم ببضائع مقابل إصدار سندات تعادلها في القيمة لصالح الشركة الممونة التسجيل الأولي يتم بالشكل التالي:

267		سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة	X	
	700	مبيعات بضائع		X
		الحصول على الاصل المالي		

[1]A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :281

[2]الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:12

[3]A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :290

بالنسبة لباقي الحسابات الفرعية لحساب (حسابات المساهمات) تكون مدينة مقابل حساب الخزينة.
أما حساب أصول مالية أخرى(ح/ 27)فهو يتنوع من مؤسسة لأخرى حسب النشاط وحسب الشكل القانوني، تكون مدينة مقابل حساب الخزينة أو حساب الزبائن، بإستثناء حساب 276 مديونيات أخرى ثابتة الذي يمثل حقوق المؤسسة مثل أوراق القبض طويلة الأجل أو القروض للغير فإن التسجيل الأولي يكون كما يلي:

276		مديونياتأخرى ثابتة	X	
	467	حساباتأخرى دائنة		X
		الحصول على الاصل المالي		

ج) التقييم اللاحقللأصول المالية

بعد الإعتراف المبدئي للأصول المالية، يتم بتاريخ إعداد القوائم المالية إعادة قياس تلك الأصول بما فيها المشتقات المالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة وفق نوعها وكما يلي :

- **الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق، الاقراض و الحسابات الدائنة الاخرى:** حسب المادة 6-122 من النظام المحاسبي المالي[1]يعاد قياسها عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة المهتلكةالتي تمثل المبلغ المسجل الأولي مخفضا منه التسديدات التي تمت زائد أو ناقص تراكم علاوة الإصدار المحتملة، ناقص الإنخفاضات المحتملة، وتخضع هذه الأصول الى إختبار خسارة القيمة عند وجود مؤشرات كافية لحدوث إنخفاض جوهري في قيمة الأصل، و هذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.
- **الأصول المالية المتاحة للبيع:** عند إعداد القوائم المالية لا بد من إعادة تقييمها وتسجيلها بالقيمة العادلة، والأخذ بعين الإعتبار الفروقات في قيمتها العادلة وتسجيلها مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية[2].

د) التسجيل المحاسبي للأصول المالية في نهاية الفترة

- **بالنسبة للأصول المالية المقيمة بالقيمة العادلة**

بالنسبة لفوارق التقييم الموجبة المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة العادلة تدرج في الحسابات في شكل إرتفاع لرؤوس الاموال الخاصة.

[1]الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:12

[2]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 401

26	104	مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات فارق التقييم الحصول على الاصل المالي	X	X

أما إذا كان فارق التقييم لعناصر الأصول المالية المقيمة بالقيمة العادلة سالب، ففي هذه الحالة يجب إخراج الخسارة الصافية من رؤوس الأموال الخاصة و تسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية بإعتبارها خسارة في القيمة حسب ما جاء في المادة 5-122 من النظام المحاسبي المالي[1].

و يسجل القيد التالي:

104	296	فارق التقييم خسائر القيمة عن المساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات ترصيد حساب فارق التقييم	X	X

- بالنسبة للأصول المالية المقيمة بالقيمة المهتلكة

خسارة القيمة للأصول المالية المقيمة بالتكلفة المهتلكة هي الفرق بين القيمة المحاسبية للأصل و القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المحينة بالمعدل الفعلي الاولي للأصل[2]. ويسجل القيد التالي:

686	296	مخصصات الإهتلاكات و المؤوناتو خسائر القيمة للعناصر المالية خسائر القيمة عن المساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات تكوين مخصص	X	X

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:12

[2] Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 408

عندما تنخفض خسارة القيمة للأصل المالي نتيجة حدث فعال، تعدل و تسجل ضمن النواتج، بشرط أن لا تؤدي العملية إلى إظهار الأصل بقيمة محاسبية أكبر من التي لو لم يكن هناك تسجيل أولى قد تم.

296		خسائر القيمة عن المساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات	X	
	786	الإسترجاعات المالية عن خسار القيم و المؤونات		X

و) التنازل عن الأصول المالية

المادة 7-122 من النظام المحاسبي المالي[1] تنص على أن تدرج القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتوجات أو أعباء عملياتية. ويتم تسجيل الأتي:

- حالة التنازل مع تحقيق ربح

512		البنك	X	
296		خسائر القيمة عن المساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات	X	
	261	سندات الفروع		X
	767	الأرباح الصافية عن عمليات بيع الاصول المالية		X

- حالة التنازل مع تحقيق خسارة

512		البنك	X	
296		خسائر القيمة عن المساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات	X	
667		الخسائر الصافية عن عمليات بيع الاصول المالية	X	
	261	سندات الفروع		X

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:12

2 ــأثر تطبيق قواعد الاصول المالية غير الجارية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية

الأصول المالية غير الجارية تمثل حجم الأموال المستثمر في الشركات الأخرى، مما يستوجب المتابعة والمراقبة والتقييم الدائم. ونظرا لأهمية عناصر الأصول المالية غير الجارية النظام المحاسبي المالية لم يترك الحرية للمؤسسة في إختيار طريقة تقييم أصولها المالية، بل حدد بالتدقيق العناصر التي تقيم بالقيمة العادلة والعناصر التي تحدد بالتكلفة المهتلكة، ذلك لما يترتب عنه من أثر على النتيجة والأموال الخاصة، وما يترتب عنه على التحليل المالي للمؤسسة.

لذلكفإن المؤسسة مطالبة بتصنيف أصولها المالية منذ التسجيل الأولى هل ترغب في الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق أو التنازل عنها قبل ذلك،فالأولى تقيم بالتكلفة المهتلكة و الثانية بالقيمة العادلة، حتى يتسنى تحديد طريقة التقييم التي ترغب فيها في نهاية الفترة، والتي تساهم في تقديم معلوماتذات جودة تمكن من تقديم قوائم مالية ذات مصداقية.

3 ــ3 تقييم النتيجة

حسب المرجع IAS/IFRS النتيجة تمثل الفرق بين الأموال الخاصة في تاريخ الإغلاق والإفتتاح للفترة المحاسبية، بإستثناء التعاقدات مع المساهمين.الرصيد يتشكل من النواتج و الأعباء(للنشاطات العادية والعناصر الغير عادية).

3 ــ3.1الضرائبالمؤجلة

النظام المحاسبي المالي[1] في مادته 2-134 يبين بأن الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع(ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- إختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما و أخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل اذا كانت نسبتها الى أرباحجبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات و إقصاء و إعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

وهذ ما يتوافق مع المعيار رقم (12) "ضرائب الدخل" الذي يهدف الى:

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:19

- توضيح كيفية تحديد و إحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة.
- توضيح كيفية التعامل مع الإختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والدخل الخاضع للضريبة، و كذلك كيفية معالجة الإختلافات الدائمة والإختلافات المؤقتة بينهما.

1 ــ تعريفات

قبل التطرق لمتطلبات الضرائب المؤجلة، لا بد أولا التعرف على المصطلحات التي من شأنها أن تبسط الموضوع كونه جديد في النظام المحاسبي الجزائري، وسنحاول الإختصار في ذلك:

الربح المحاسبي: يمثل صافي الربح (أو الخسارة)المحسوب وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك قبل طرح ضريبة الدخل منه.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): يمثل صافي الربح المعد وفقا للتشريعات الضريبية، وهو الأساس في حساب ضريبة الدخل[1].

الضريبة الحالية: هي ضريبةعلى النتائج الواجب السداد عن الفترة الحالية، التي تحسب على أساس الربح الخاضع للضريبة.

العبئ الضريبي: هو مقدار ضريبة الدخل الذي ستتحمله المنشأة في الدورة الحالية والذي يجب أن يظهر في قائمة حساب النتائج بعد تعديله بإضافة أو طرح الضرائب المؤجلة.

التزامات (خصوم) ضريبية مؤجلة: هي ضريبة الدخل المعدة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب القانون الضريبي خلال الفترات المستقبلية، و تتعلق بالفروقات المؤقتة، التي تنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل محاسبيا أكبر من أساسه الضريبي أو قيمة الالتزام أقل من أساسه الضريبي.

أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من ضرائب الدخل) في الفترات المستقبلية[2]، وتتعلق بما يلي :

- الزيادة في الضريبة المستحقة بموجب القانون عن الضريبة المعدة محاسبيا.
- الخسائر القابلة للتدوير و الإستفادة من خصمها من الدخل الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية.
- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها للاستفادة منها في الدورات اللاحقة.

[1]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 107

[2]Catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p141

الفروقات المؤقتة: هي تلكالاختلافاتالتيتنتجعنبعضبنودالإيراداتوالمصروفاتنتيجةإدراجهافيالقوائمالماليةللأغراضالمحاسبيةفيفتراتماليةتختلف عنالفتراتالتيتدرجفيهانفسالبنودعندقياس

الربحالضريبي،ويكونذلكبسببباختلافالمعالجةالمحاسبيةعنالمعاملةالضريبيةلتلكالبنود .تنشأتلكالفروقفيفترةماليةوينعكستأثيرهاعلىفتراتماليةتالية،فقدتؤدىإلىزيادةالربحالضريبيعنالمحاسبيفيفترةماليةممايترتبع نهزيادةالعبءالضريبيفيهذهالفترة،وينعكسهذاعلىفترةأوفتراتمستقبلية،فيزيدفيهاالربحالمحاسبيعنالضريبيخلالهذهالفتراتالتالية[1] .

2 ــالتسجيل المحاسبي

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS12)إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي،التي تتبنى مقاربة الميزانية من خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والخصوم، حيث يتم الإعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة للسنوات السابقة التي تنعكس على الفترة الحالية، وكذا التي تخص الفترة الحالية و تنعكس على فترات لاحقة. سنتطرق بإختصار لأهم متطلبات الإعتراف التي تتعلق بمختلف البنود الضريبية.

- فخصوم الضرائب المؤجلة تناسب مبالغ الضرائب التي ستدفع خلال الفترات اللاحقة بينما هي نشأت نتيجة عمليات حققت خلال سنوات سابقة من فرضها.
- أما أصول الضرائب المؤجلة فتتمثل في مبالغ الضرائب التي سيتحصل عليها خلال الفترات المستقبلية، بينما هي نتيجة عمليات سنوات سابقة للإنقاص.

تسجل الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول أم خصوم في نهاية الفترة بكل الفروق المؤقتة، التي يحتمل أن يترتب عنها لاحقا عبئ أو ناتج ضريبي.

مثال1: مؤسسة تجارية طبقت نظام الإهتلاك المتناقص على آلة اقتنيت بقيمة 20000 دج في 01/01/ن، وكان الإهتلاك المطبق يقدر في نهاية الفترة ب 8000 دج. تقرر تغيير نظام الإهتلاك إلى الطريقة الخطية ويكون في حدود 4000 دج، معدل الضريبة على الأرباح 25%.

28		اهتلاك التثبيت	4000	
	12	النتيجة		3000
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		1000

[1] Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 108

مثال2: جزء من مخزون البضائع التي تظهر في ميزانية المؤسسة التجارية الأم في31 /12/ن الخاص بأحد الفروع يحتوي على أرباح المبيعات المحققة والمقدرة ب 20000 دج، معدل الضريبة على الأرباح 25% .

12		النتيجة	15000	
133		ضرائب المؤجلة على الأصول	5000	
	30	مخزون البضائع		20000

مثال3: مؤسسةتمتلك تثبيتات عينية قيمتها الأصلية 16000، تراكم الإهتلاكات 6000 . أعيد تقييم الأصول ب: 19000. التعديل على المستوى الضريبي لم ينجز بعد.

وعليه فان قيمة الأصول بعد التقييم أكبر من قيمتها الخاضعة للضريبة وهي 10000(16000-6000).فإذا كان للمؤسسة نية بيع الأصول فإن ضريبة الخصوم المؤجلة تقيم ب 20%. ضريبة الخصوم المؤجلة قيمت بمعدل 20%. ماهي قيمة الضريبة المؤجلة في الحالتين لما لايكون للمؤسسة نية البيع، ولما يكون لديها نية البيع.

الحالة الاولى: عدم وجود نية البيع: أساس ضريبة الخصوم المؤجلة هو 9000 (19000-10000).معدل الضريبة 25%.قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة: 9000 X 25% = 2250

2		التثبيت	9000	
	105	فارق اعادة التقييم		9000
105		فارق اعادة التقييم	2700	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		2700

الحالةالثانية: وجود نية البيع: قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة هو 9000 (19000-10000).معدل الضريبة 25%.قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة: 9000 X 20% = 1800

2		التثبيت	9000	
	105	فارق اعادة التقييم		9000

105		فارق اعادة التقييم	1800	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		1800

ملاحظة:

المعيار (IAS12) يوضح بأن[1]:

- الضرائب المؤجلة لا تحين.
- يجب أن تقدم في الميزانية منفصلة عن الضرائب المطلوبة.
- يجب أن لا تدمج ضمن الأصول و الديون الجارية.

هذا ما يتوافق مع المادة 3-134 من النظام المحاسبي المالي[2] التي تنص على أن تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند نهاية كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون **حساب التحيين**.

3 ــ الإفصاح

بعد الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة، لابد من الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة و كل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة:

- مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العامة لكل فترة معروضة.
- مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.
- مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في القوائم المالية.

4 ــأهمية ادخال الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي

طبعا الهدف الأساسي يصب في تمكين المؤسسة من إجراء أحسن مقارنة للقوائم المالية، وتقليل الأعباء الضريبية مع الأخذ بعين الإعتبار الضريبة المرتبطة بالأرباح غير الموزعة لفروعها وكذا المؤسسات

[1]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 115

[2]الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:19

الحليفة.إن تسجيل الضرائب المؤجلة على الأصول يسمح أيضا بتقليل العبء الضريبي، وما يترتب عنه من تحقيق أرباح ضريبية تكفي للسنوات اللاحقة الذي يبقى أمرا ذاتيا.

الجدول التالي رقم:(**06**) يبين أهم الفروق في المعالجة المحاسبية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، والتي يمكن اعتبارها كأثار جراء إصلاح المنظومة المحاسبية، و التي ستؤدي حتما الى تحسين نوعية المعلومة المحاسبية:

المعيار	المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي و المالي
IAS 1 تقديم القوائم المالية	– الميزانية – جدول حسابات النتائج	– الميزانية – جدول حسابات النتائج – قائمة تدفقات الخزينة – جدول تغيرات الاموال الخاصة
IAS 2 تقييم المخزونات	التكلفة المتوسطة المرجحة	– الداخل أولا الصادرأولا – التكفة المتوسطة المرجحة
IAS 18 الاهتلاكات	طريقة الاهتلاك الخطي	– الطريقة الخطية – الاهتلاك المتناقص – طريقة الوحدات المنتجة
IAS 16 التثبيتات المادية	التثبيتات المادية تقيد بتكلفتها التاريخية	التثبيتات المادية تقيد بتكلفتها التاريخية، و يعاد تقييمها بالقيمة العادلة
IAS 18 نواتج الانشطة العادية	ايرادات تتمثل في مدخولات للخزينة حقيقية أو محتملة المولدة أو التي ستولد من عمليات الوحدة المستمرة.	الدخل يقسم الى نواتج و أرباح.فالنواتج هي التي تتولد من الانشطة العادية للوحدة، بينما الأرباح هي العوائد المولدة من الانشطة غير العادية.
IAS 23 تكاليف الاقتراض	لا تحمل الى الاصول	مصروفات الاقتراض التي ترتبط مباشرة بإقتناء،إ أو بناء لأصول تدخل في تكلفة الاصل.
IAS 36 انخفاض الاصول	تسجل كأعباء ضمن جدول حسابات النتائج	خسارة القيمة هي زيادة قيمة الاصل المحاسبية عن قيمته الحقيقية
IAS 38 التثبيتات المعنوية	القيم المعنوية ترتبط بالرأسمال التجاري و حق الملكية التجارية و الصناعية.	نفقات الابحاث و التطوير تسجل كأصول معنوية.

المصدر: من إعداد الطالب

خلاصة

إن الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية كان لابد لها من أن تتوج بإصلاح النظام المحاسبي و جعله يتماشى مع المتطلبات الإقتصادية العالمية، والنظام المحاسبي المالي أخذ بعين الإعتبار ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، لذلك في هذا الفصل تم التطرق لبعض عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي، و محاولة إبراز مدى تناسق هذه العناصر مع معايير المحاسبة الدولية، التي جاءت بجديد فيما يخص تحسين نوعية المعلومات المحاسبية و تساعد مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات و الرقابة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

النظام المحاسبي المالي جاء بأشياء كثيرة تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية و الهدف منها تحسين المعلومات المحاسبية، نذكر منها ما يتعلق بأهم قائمة ألا و هي الميزانية من حيث طرق التقييم والتسجيل و كذا الإفصاح.،فتم التطرق في هذا الفصل الى بعض العناصر الهامة منها التثبيتات المادية من حيث التقييم و التسجيل و خاصة فيما يخصالإهتلاك و إنخفاض القيمة، و التطرق إلى المستجدات فيما يتعلق بالعقارية الموظفة و الأصولالمستأجرة عن طريق الإقتراض.أيضا كيفية معالجة التثبيتات المعنوية (نفقات الابحاث والتطوير). أيضا تم التطرق الى لأهم عنصر في المؤسسة لما له من دور فعال في دورة الإستغلال ألا و هو المخزون و محاولة إبراز مدى التقارب بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية. ايضا التمييز بين نواتج الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية.كذلك تم التطرق الإعانات الحكومية و الضرائب المؤجلة و التمييز بين تكاليف الإقتراض التي ترسمل والتي تدرج في قائمة الدخل. كذلك تم تناول التثبيتات المالية من حيث التقييم و التسجيل.

عموما تم إبراز أوجه التشابه و نقاط الإلتقاء و بالتالي التناسق التام بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، كل ذلك بطبيعة الحال سيساهم في تحسين المعلومات المحاسبية وبالتالي تقديم قوائم مالية أكثر مصداقية تمكن من إتخاذ القرارات الصحيحة.

الفصل الرابع مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية

تمهيد

إن تحسينالمعلومة المحاسبية وزيادة جودتها يؤدي حتما إلى زيادةمنفعتهافيإتخاذالقراراتبما يرجع بالفائدة على المؤسسة، والنظام المحاسبي المالي يصب في نفس المنوال بإعتباره مستوحى من معايير المحاسبة الدولية.إن المؤسسةالإقتصادية من خلال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي تسعى لتحقيقمنافعتساعد في إتخاذ القرارات الرشيدةبمايحققأهدافها، إنطلاقا من كونالقوائمالمالية ذات الجودة العالية تقدممعلومات على درجة عاليةمن الملائمةوالموثوقيةعنالمركز المالي للمؤسسة ونتائجنشاطها،إضافةإلى أنزيادةمنفعة المعلوماتالمحاسبيةتؤديإلىتوفيرمتطلباتالإفصاح والشفافية.وعليه فإنتطبيقالمؤسسة للنظام المحاسبي الماليسيساعد مستخدمي القوائم المالية وبالأخصالمستثمرين فيتحديدالعوائدوالمخاطر المرتبطة بقرارالإستثمار،واجتذابالمزيدمنالموارد الماليةوسطتنافسشديدعليها،وتشجيعالمستثمر على إتخاذ القراراتالرشيدة.

طبعا عملية إنتقالالمؤسسةمنتطبيقنظاممحاسبيإلىآخرسيدفعهاإلىإجراءتغييراتعلى مستويات ومراحلمختلفة،بدءابإستعدادهالاحتواءأثرالتغيراتالناشئةعنأولتطبيق للنظام المحاسبي المالي في موعدهالمحدد،،فضلاعنتأثر جلأنظمتهاالمعلوماتية هياكلها التنظيميةومختلفالوظائفالتيتمارسداخلها.

سنتناول في هذا الفصل**أولا:** التعرفإلى حاجة المؤسسة الإقتصادية الى المعلومة المحاسبية والمالية الصادقةوالموضوعية والشفافة التي تمكنها من إتخاذ القرارات المناسبة من ناحية وكذا جلب المستثمرين الجدد مما يتيح جلب رؤوس أموال جديدة تمكنها من جلب التكنلوجيا الحديثة وكذا تطوير وزيادة الإنتاج مما يسمح للمؤسسة من غزو أسواق جديدة الأمر الذي يحسن من مردوديتها.

ثانيا: سنتطرقالى التطورات الناتجة عن تطبيقالنظام المحاسبي الماليمن الناحية المحاسبية مبرزين أهم المبادئ الواجب على المؤسسة تطبيقها حتى تصل الى تقديم قوائم مالية ذات معلومات محاسبية تتميز بنوعية عالية.

ثالثا:إبرازالتغيرات التي طرأت على التحليل المالي للمؤسسة الإقتصادية جراء تغيير القوائم المالية شكلاومضمونا، إنطلاقا من كون مخرجات النظام المحاسبي المالي هي قوائم تحتوي على معلومات محاسبية مالية وليس معلومات محاسبية تاريخية، الأمر الذي سيؤدي الى تعظيممنفعةالمعلوماتالمحاسبية والماليةوتحقيــقعناصرالمنفعةالمتمثلةفيالملائمةوالموثوقية.

4 ــ1 حاجة المؤسسة الإقتصادية إلى المعلومة المحاسبية:

الهدف الأساسي من المحاسبة هو تقديم معلومة كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة، وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين، وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم. فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية. تقدم صورة صادقة: عن الوضعية المالية للمؤسسة، وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الإلتزامات القانونية الواجب عليها إحترامها.

إن الحاجة إلى المعلومة المحاسبية تنشأ من نقص المعرفة و حالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الإقتصادي، وتوفيرها سيخفف من حالة القلق التي تنتاب مستخدمي القوائم المالية، وتمكنهم من زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلا.

إن المحاسبة المالية تختص بصفة رئيسية بتزويد مستخدمي القوائم المالية داخليين كانوا أم خارجيين بالمعلومة المالية الملائمة عن المركز المالي ومقدار الرأسمال العامل ومصادرهواستخداماته وغيرها من المعلومات التي تساعدهم في إتخاذ قراراتهم.

في ظل العولمة الجارفة التي لم تستثنى أي مجال من المجالات المحيطة بالإنسان والمؤسسات، التي أدت إلى عولمة المحاسبة، وتوسيع نطاق نشاط المؤسسات وزيادة الإنتاج كنتيجة عن التطور التكنولوجي الهائل الذي لم يعد محدودا لا في الزمان ولا في المكان. مواكبة لهذا التغير أصبحت المؤسسات تبحث عن أسواق خارجية من ناحية، والبحث عن اليد العاملة الرخيصة من ناحية اخرى، الأمر الذي جعل المؤسسات تفضل تواجدها في أكثر من منطقة كخيار إستراتيجي يضمن لها **أولا:** التقرب من مصادر المواد الأولية واليد العاملة المؤهلة، **وثانيا:** إيجاد مكان في السوق العالمي، **وثالثا:** الإستفادة من مختلف الإمتيازات التي لا تتوفر في موطنها الأصلي. هذا التطور السريعإستوجب توحيد المفاهيم المحاسبية وتوحيد لغة المحاسبةوكذا المبادئ والممارسات المحاسبية[1]. وتم تحقيق ذلك بعد ما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISACالذي أصبح يدعى IASBمنذ 2001) الذي أنشئ سنة1973، المعايير المحاسبية الأساسية (IAS) التي أصبح يطلق عليها تسمية (IFRS) منذ 2002 التي أصبحت مقبولة في جميع دول العالم.

أيضا نتيجة ترابط إقتصاديات الدول مع بعضها البعض من خلال فتح المجال أمامالرأسمال الأجنبي، وخصخصة الشركات وقيام الشراكة بين المؤسسات الوطنية والأجنبية وانطلاقا من أهمية الدور الذي تؤديه المعايير المحاسبية الدولية في تفادي التأثيرات السلبية لتعدد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي كان لابد على المحاسبة ان تتطور لتتجاوز العوائق التي تواجه الممارسة المحاسبية ذات البعد الدولي، الأمر الذي جعل الدولة الجزائرية تراجع نظامها المحاسبي وجعله يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية التي تراعي إحتياجات مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي، هذه الإصلاحات هدفها توفير للمستثمرين الخواص المحليين والأجانب فضاء إقتصادي جديد، يتسم بالأمان والشفافية في المعاملات الإقتصادية، و توفير كافة احتياجات المستثمرين من المعلومات التي تمكنهم من ترشيد قراراتهم المتخذة.

[1] محمد مبروك أبو زيد:(2005)، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، اتراك للطباعة و النشر و التوزيع،القاهرة مصر، ص267

لذلك فالجزائر مثلها مثل بقية دول العالم كيفت محاسبتها باعتماد معايير المحاسبة الدولية، والإنضمامالى الركب العالمي،الأمر الذي جعل الجهات الرسمية والمهنية والخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمؤسسات بمختلف أنواعها تشارك بفعالية في هذه الأعمال من خلال الملتقيات المكثفة تحضيرا لتطبيق هذه المعايير مستقبلا في ظروف جيدة، وهذا طبعا يعد مساهمة وجب تثمينها وتدخل في إطار تطوير المعايير المحاسبية المالية التي ستؤدي بالضرورة إلى تطور المؤسسات.

4 ـ2أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين المعلومات المحاسبية

المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي إجباريا بموجب القرار الذي أصدرته الدولة الجزائرية المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11 بتاريخ 2007/11/25. الأمر الذي تطلب منها الدراسة الجيدة، واستيعاب وفهم الأسس والمقومات الجديدة لممارسة وظيفة المحاسبة. فالفلسفة الجديدة من المحاسبة هو تمكين المؤسسة الإقتصادية من تلبية إحتياجات مستخدمي مستخرجات النظام المحاسبي. فهم بحاجة إلى معلومات صحيحة عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتائج أعمالها تساعدهم على إتخاذ القرارات الصائبة. هذه العملية تبين مدى الإهتمام المعطى للمستثمر للإستفادة منه ماليا وتكنلوجيا.

إنطلاقا من كون المستثمر هو الذي من المحتمل أن يتعرض للمخاطر، كان لابد من إعطاء الأهمية لقائمة الميزانية بإعتبارها أكثر القوائم قدرة على تحديد مقدرة المؤسسة على تكوين الثروة الحقيقية، وأن تكون المعالجة المحاسبية لعناصرها على أساس جوهرها الإقتصادي وليس شكلها القانوني، وإستخدام القيمة العادلة كمقياس ملائم لتقييم عناصر الميزانية. طبعا هذه المقومات سيكون لها انعكاس على المؤسسة الإقتصادية تتعلق أساسا بالهدف المرجو من إصلاح النظام المحاسبي المالي ألا وهو تقديم قوائم مالية ذات نوعية عالية تسهل من مهمة المستثمر في إتخاذ القرار السليم في الإستثمار في المؤسسة.

النوعية في هذا المجال تعني مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية، بما يحقق الهدف من إستخدامها. فهي تعبر عن مدى صدق هذه القوائم، ومدى الإعتماد عليها، ومدى إعتمادها على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي جاء بها النظام المحاسبي المالي[1] حتى تسهل عملية المقارنة.

4ـ2.1نطاق النظام المحاسبي المالي

[1] النظام المحاسبي المالي (القانون رقم 7 بتاريخ 2007/11/25)، المادة 6، ص:10

في إطار إستكمال الإصلاحات الإقتصادية التي باشرتها الدولة الجزائرية منذ سنة 1992، أردفتها بإصلاح النظام المحاسبي الذي توج بإصدار المرسوم الخاص بالنظام المحاسبي المالي بتاريخ 25 مارس 2009،والذي تم البدء في تطبيقه ابتداء من سنة 2010و الهدف منه أساسا هو تحسين المعلومة المحاسبية وتمكين المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من تقديم صورة صادقة عن وضعيتها المالية، وبالتالي توفير لمختلف المستخدمين المعلومات الجيدة التي تساعدهم على إتخاذ القرارات السليمة. ولتحقيق تلك الاهداف السامية لابد على المؤسسة الاقتصادية أن تلتزم و تطبق كل ما جاء به النظام المحاسبي المالي من إطار مفاهيمي و مبادئ وقواعد للتقييم و التسجيل التي تم تناولها في الفصول السابقة.

4 ـ 1.1.2حاجة المؤسساتالإقتصادية الجزائرية الى النظام المحاسبي المالي

الدولة الجزائرية في إصلاحها للنظام المحاسبي أخذت بعين الإعتبار عدم مسايرة النظام المحاسبي الجزائري للمستجدات على الساحة العالمية وما ترتب عنه من توافق وتناسق الأنظمة المحاسبي للعديد من الدول مع المعايير المحاسبية الدولية. فكان لا بد من إصدار النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير IASB، الذي يوفر معلومات ذات دلالة و قابلية للمقارنة، يتوافق مع المتطلبات العالمية. وبالتالي القضاء على السلبياتوالنقائص التي كانت تقف عائقا أمام المستثمر الأجنبي، وتمكين المؤسسة الإقتصادية الجزائرية من الولوج إلى الأسواق العالمية والاستفادة طبعا من التكنلوجيا والرأسمال من خلال جلب الإستثمارات الأجنبية.

إن حماية و جلبالإستثماراتيتطلب توفير للمستثمر قوائم مالية ذات جودة عالية تتصف بالقابلية للمقارنة. والنظام المحاسبي المالي في ماته 07 من القانون رقم 07-11 جاء بإطار تصوري: يعرف المفاهيم التي تساعدفي إعداد وعرض القوائم المالية، يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي،ويقدم القواعد و المبادئ و الأسس التي تعتبر المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتبليغها للمستفيدين.

وعليه فأن النظام المحاسبي المالي يهدف في الأساس إلى:

- تقديم معلومات ذات نوعية عالية تلبي إحتياجات المستخدم الداخلي و الأجنبي.
- يساعد المؤسسات الاقتصادية على الولوج في الأسواق العالمية من خلال تحرير الممارسات المحاسبيةوجعلها تتوافق و تنسجم مع معايير المحاسبة الدولية.

4 ـ 2.1.2 المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي

المادة 4 من النظام المحاسبي المالي[1] تبين بالتدقيق المؤسسات المعنية بتطبيق هذا النظام حيث نصت:

- المؤسسات الخاضعة لإجراءات القانون التجاري.
- التعاضديات.

[1]القانون رقم 7 بتاريخ 2007/11/25،مرجع سابق ، ص:9

- لأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينتجون السلع والخدمات.

وإستثنى النظام المحاسبي المالي الجزائري في مادته رقم 5 المؤسسات الصغيرة المطالبة بمسك محاسبة مالية مبسطة[1]،وهي المؤسسات التي يكون رقم أعمالها أو عدد عمالها لا يتجاوز حد معين، هذا الإستثناء أخذ بعين الإعتبار طبعا حد التكلفة/ المنفعة، إنطلاقا من كون المؤسسة مطالبة بالمقارنة بين تكلفة الإلتزامبتطبيق النظام المحاسبي المالي والمنفعة التي تعود على العدد الكبير أو القليل من مستخدمي القوائم المالية لهذه المؤسسات. والقاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها على تكلفتها، حكمها في ذلك حكم انتاج أي خدمة إقتصادية أخرى[2].

4ـ2.2مقوماتتحسينالمعلومات المحاسبية

النظام المحاسبي المالي يعتمد على بعض المقومات التي أصدرهامجلسمعاييرالمحاسبةالدولية IASB والمتمثلة في العناصر الأساسية التالية: التركيزعلى أهمية قائمةالميزانيةبدلقائمةالدخل، وإعطاء أهمية كبرى لقائمة التدفقات النقدية التي توفر معلومات لا تظهر في القائمتين السابقتين، تفضيلالمستثمر كمستخدم رئيسيللقوائمالمالية، تعميمإستخداممقياسالقيمةالعادلة، أفضلية الجوهر الإقتصادي علىالشكل القانوني،وأخيرا قياس الأداء من خلال تحليل القوائم المالية .

4 ـ 1.2.2القيمةالعادلة

مهنة المحاسبة في الجزائر خطت خطوة كبيرة نحو تقدير الأصول بقيمتها العادلة ويتجلى ذلك من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي في البنود الخاصة بالقياس والتقييم. هذا المفهوم الأنجلو سكسوني يتعارض مع مبدأ التكلفة التاريخية التي تمثل التكلفة الحقيقية للشراء، بينما القيمة العادلة تترجم التقييم بالقيمة الحالية في سوق اليوم، والغرضمن ذلك طبعا هو إعداد معلوماتمفيدةوملائمةتعكسالواقعالإقتصاديوتتنبأبالمستقبل.

وقدعرفت IASC القيمةالعادلةكمايلي" هيالمبلغالذييمكنبموجبهتبادلأصلأوتسويةالتزامبينطرفين، يتوفرلدىكلمنهماالرغبةفيإتماماالصفقةوعلىبينةمنالحقائق ويتعاملانبإرادةحرة[3]".

فالقيمةالعادلةيمكنتحديدهابسهولةمنقبلمعديالقوائم الماليةوقابلةللفهممنقبلمستخدميها،وأعتبرتالسوقالنشطةهيالسوقالتيتكونفيهاجميع العناصرمتجانسة،يتواجدالمشترونوالبائعونالراغبونفيالتعاملعادةفيأيوقتوالأسعار متاحةللجمهور،أماإذالمتتوفرأسعارالسوقفيكونالتقديرللقيمةالعادلةعلىأساسأفضل المعلوماتالمتاحةفيهذهالظروف[4].

فالقيمةالعادلةهيالمقياسالأكثرملاءمةلقياسالأصولوالخصومالتي تتاجرفيها المؤسسةمن أجل تقديم معلومات تعبر عن

[1]القانون رقم 7 بتاريخ 2007/11/25،مرجع سابق ، ص:10

[2]عباس مهدي الشيرازي:(1990)، نظرية المحاسبة، مرجع سابق, ص: 208

[3]Philippe dessertine- Patrick provillard,(2004),op cit, p :65

[4]Bruno Bachy – Michel Sion,(2009), op cit, p :100

الواقع الإقتصادي الحقيقي للمؤسسة. فالمستثمرون يهتمون بمعرفةقدرةالمؤسسةعلى تسييرأصولها والتزاماتهابشكلأمثل حتى يتخذوا القرارات الرشيدة.

وكانلإستخداماالقيمةالعادلةفيالتقييمأثركبيرعلىعمليةالإفصاحالماليبشكلعام،فقدأدى إتباعهالإظهارمعظمالأصولوالإلتزاماتفيالميزانيةبموجبقيمهاالإقتصادية،وإظهارالنتائجالشاملةللعملياتوالتغيراتالجاريةعلىالأصولوالإلتزاماتالناتجةعنالأحداث الإقتصاديةفيحينها،دونالإنتظارلأخذهافيالحسبانعندتحققها.

كما تشكلالقيمةالعادلةأساسالقيامبمدخلجديدللعرضالماليللمؤسسة،كونها تقيسالأصولوالإلتزاماتبأكثرالقيممملاءمةوالتيتسمحلمستخدمالقوائمالماليةبتحديدالربحأو الخسارةالناتجةعنالحقيقةوالجوهرالإقتصاديللمعاملاتالتيتقومبهاالمؤسسة. حيث يساعد إستخدام القيمة العادلة في عملية التقييم وإظهارالحقائقالإقتصاديةالتي تتطلب تطبيق قواعد التقييم و التسجيل، العملية التي ما زالت العديد من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بعيدة كل البعد عن تطبيقها و الإعتماد على التكلفة التاريخية وبالتالي إظهار القوائم المالية بالقيم المحاسبية وليس بالقيم المالية الحالية.

فالآثارالمرتقبةمنتطبيقالقيمةالعادلةيفترضأنتكونإيجابيةأكثربالنسبة للمستخدمينالخارجيينللقوائمالماليةمنالمؤسسةفيحدذاتها،و تسمح لهمبتخفيفالمخاطرالتي يتحملونهاالناتجةعنأخطاءالمسيرين،كماأنظهورالأدواتالمالية بقيمتهاالعادلةيخفضمنقدرةالمسيرينعلىالتلاعب بالنتائجحسباستراتيجيتهممنالإفصاح المالي.وعلىالرغممنالمزاياالتيتترتبعنإستخداماالقيمةالعادلةفيالتقييموالمتمثلة عمومافيتدعيمقدرةالمستثمرينعلىالمقارنةبينمختلفالبدائلمنخلالالعرضالدقيقللواقع الإقتصاديلمؤسسات.

ويتم القياس والافصاح عن القيمة العادلة بأحد المداخل الثلاث الاتية[1]:

- **مدخل السوق:** الذي يعتمد على الأسعار المعلنة بالسوق،بالإضافة الى أي معلومة أخرى متاحة بالسوق تخص أصول أو إلتزامات مماثلة أو قابلة للمقارنة.
- **مدخل الدخل:** يعتمد هذا الأسلوب على تحيين التدفقات النقدية المستقبلية مثل أسلوب القيمة الحالية.
- **مدخل التكلفة:** هذه الطريقة تقوم على أساس تحديد التكلفة الجارية لإستبدال الأصل بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم، حيث يتم قياس الأصل بتكلفة إقتناءأصل بديل بطاقة مشابهة للأصل القائم بالمؤسسة في تاريخ محدد.

في حالة إعتمادهذه المداخل يجب مراعاة ما يلي[2]:

- الثبات في تطبيق المدخل
- تفضيل أسعار السوق عن تقديرات المؤسسة.
- بإمكان المؤسسة استخدام أكثر من مدخل لقياس القيمة العادلة لنفس العنصر ثم المفاضلة بين القيم الناتجة.

[1] الجريدة الفرسمية، مرجع سابق، ص:6

[2] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص: 356

فاذا كانت القيمة العادلة ترمي الى تقديم نظرة أكثر إقتصادية، فإن ذلك لا يمنع من أن تكون لها تأثيرات سلبية على قراءة القوائم المالية[1]:

- إعداد الميزانية بالقيمة العادلة يزيد من فك إرتباط المعلومة المالية بتسيير المؤسسة. فالميزانية تقدم في إطار نظرة قصيرة الأجل لا تلائم إحتياجات التسيير.
- حساب النتائجيصبح أقل مقروئية لأن تعديلات القيمة في حساب النتائج تختلط بعناصر الأداء التشغيلي.
- زيادة التقلب في النتيجة والأموال الخاصة.
- نتيجة ذلك تصبح المقارنة التاريخية لبعض النسب أمرا صعبا.

إن التسجيل بقيمة السوق سينقل تغيرات مناصب الميزانية من سنة لأخرى. وعليه عند إجراء التحليل المالي لا بد من الأخذ بعين الاعتبار[2]:

- ما يرفع مباشرة في مساهمة المجموعة لتحسين الهيكل المالي(إنقاص المديونية، تحسين الخزينة، الخ) و مؤشرات الأداء(المردودية المالية، خلق القيمة، الخ).
- حساسية عناصر الميزانية إلى المتغيرات الخارجية، فتحيين التدفقات والتسجيل بالقيمة العادلة تخضع إلى تضخم الأسواق المالية، لا سيما معدلات الفائدة. أي إنخفاض في معدل الفائدة يضاعف في قيمة الميزانية والعكس صحيح.

4 ـ 2.2.2أفضليةالميزانيةعلىقائمةالدخل

قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي المؤسسة الإقتصادية الجزائرية كانت تعطى الأفضلية والأهمية لجدول حسابات النتائج على أساس أنه يلبي إحتياجات المالك من حيث معرفة النتيجة الصافية في نهاية الفترة، بعد ذلك أصبحت قائمة الميزانيةأكثرأهميةلأنهاتعبرعنالمركز المالي للمؤسسةوتمثلالمواردالمتاحة لسداد إلتزاماتها تجاهالدائنينوالبنوك وبالتالي خدمة الأطراف الخارجية التي لها علاقة مع المؤسسة. فمعبدايةفترةالسبعيناتمنالقرن الماضيإتجهمستخدموالقوائم المالية إلى التركيزأكثر علىقائمةالدخلبدرجةأكبربحيثكانتالرغبة الإستثمارية للمؤسساتفيهذهالفترة مرتبطة بالنمو فيالعائدمعتزايدإهتماممالمستثمرينبتعظيمربحيةالسهم علىالمدىالقصير، الأمر الذي جعل قائمة الدخل أكثرإفادةفيتقييمأداءالإدارةومن خلالهاتحقيق الأرباح التي تعتبر خيرضمانلسداد القروض،لكن التقلبات الإقتصادية وما ترتب عنها منموجاتالتضخم والكسادالتيعمتالعالم أثناءتلك الفترةجددت الإهتمام بالميزانية وجعلها أهم قائمة.

فإذا كان جدول حساب النتائج يمثل ويعبر عن دورة الإستغلال، فإن قائمة الميزانية في ظل الإهتمام بالمستثمر تمثل وتعبر عن قدرات المؤسسة. هذا الهدف يؤدي إلى إدماج الإلتزامات المالية التي لم تكن تظهر في السابق،

[1]Bruno bachy – Michel sion, (2009) , op cit, p :101

[2]Pascal Barneto (2004) : op cit . p .229

وعدم الإعتماد على التكلفة التاريخية كطريقة وحيدة للتقييم والتسجيل بل استعمال طرق أخرى لقياس (القيمة العادلة) للأصول والخصوم، واستعمال الطرق المالية **كتحيين** التدفقات المستقبلية[1].

تجدرالإشارةأنتفضيلالميزانيةلايعنيإهمالباقيالقوائمالأخرى،بل يوجد تكامل بين القوائم المالية، فقائمةالدخل مثلا بمايعرضفيهامن معلوماتعنأداءالمؤسسة تكملمايردمنمعلوماتعنمركزها المالي فيالميزانية،والقائمتينمعا تكملانمايعرضفيقائمةالتدفقاتالنقديةمنمعلومات.

4 ـ 3.2.2الإهتمام بالمستثمركمستخدمرئيسيللقوائمالمالية

مع التطور الإقتصادي الذي عرفته البشرية عبر الزمن، إزداد عدد الإطراف المعنية بنتائج المؤسسة الذين أصبح يطلق عنهم مستخدمو القوائمالمالية. وتشيرالوقائعإلىوجودتطوركبيرفيالفكرالمحاسبيفيما يتعلقبالمستفيدالأولمنالقوائم المالية،قبل الأزمة العالمية لسنة 1929كانت المعلوماتالمحاسبية توجه لخدمةالإدارة والدائنين، ثمتحولت النظرة بعدذلك إلى الإهتمامبالمستثمرين الذين أعطيت لهمالأولويةعند إعداد ونشرالقوائم الماليةمنحيث خصائص ونوعية المعلوماتالتي تضمنها. و بالرغم من تعدد مستخدمو القوائم الماليةإلاأنالمستثمرينهم الأكثر تعرضا للمخاطر بإعتبارهم أصحابرأسالماللذلك منالمنطقي تلبيةإحتياجاتهممنغيرهم.وحسبالإطار المفاهيميفإنتفضيلالمستثمرناشئكذلكعنكثرةإحتياجاته للمعلوماتوعنشمولها لإحتياجاتباقي الفئات.

أيضا نلاحظ زيادة درجة الوعي لدي فئة المستثمرين حيث أصبح لديهم القدرةعلىالحكمعلىنجاعة وأداء المؤسسة الإقتصادية،وأصبحوا يتمتعونبثقافةمحاسبيةواقتصاديةوقدرةتحليليةكافية، وعدم الإكتفاء برأي مدققي الحسابات فقط عند إتخاذ قراراتهم، لذلك كان لابد أن تقدم لهم معلومات محاسبية ملائمةذات مصداقية تفيدهم في إتخاذ القرارات الصائبة.

4 ـ 4.2.2 أفضلية الجوهر الاقتصادي علىالشكل القانوني

النظام المحاسبي المالي يتماشى مع المبادئ التي جاء بها مجلس معايير المحاسبةالدولية فيما يخصتفضيلالواقعالإقتصاديعلىالشكلالقانونيفي المعالجةالمحاسبيةللأحداثالاقتصادية،حتىتمثلالمعلوماتتمثيلاصادقاللمعاملات والأحداثالتيتخص المؤسسة.الامر الذي يستوجبعلىالمحاسبأنيغلبالمضمونالإقتصادي عند حدوث تعارضبينالمضمونالإقتصاديللحدث معالشكلالقانوني،على سبيلالمثاليمكنأنتقومالمؤسسةببيعأصلإلىطرفآخرمعوجودإتفاقاتبينهماتضمن إستمراريةتمتعالمؤسسةبالمنافعالإقتصاديةالمستقبليةللأصل،في هذه الحالة لم يعبر عن العمليةبصدق[2].

[1]Bruno Bachy – Michel Sion, (2009) , op cit, p :99

[2]Eric Tort - Lionel Escaffre, (2012) , op cit, p :4

الواقعأنتغليبالجوهرالإقتصاديعلىالشكلالقانونيغيرمعمولبهفيالبلدانالتييتم
ضبطالممارسةالمحاسبيةفيهاإستنادالإجراءاتقانونية(البلدانالمطبقةللنموذجالمحاسبي
الأوروبيمثلا)،حيثأساستسجيلعناصرذمةالمؤسسةهوملكيةهذهالعناصر،الأمرالذيقد
يتعارضمعواقعالمؤسساتالتيتتحصلعلىإستثماراتهاعنطريققرض الإيجار،مما يجعل المؤسسة القيام
بإستغلالتجهيزاتمرتفعةالتكلفةدونأنيكونلذلكأي
أثرعلىميزانيتها،لأنهفيهذهالحالةأقساطالإيجارفقطهيالتيتظهرفيقائمةالدخلبينماتظهر
كلالمعلوماتالأخرىالمتعلقةبالإستثماراتالتيتمتحيازتهاقرضالإيجارفيالملاحق،مثل
القيمةالأصليةللتجهيزات،الأقساطالمتبقية ... وعلىالعكسمنذلكفإنالمعالجةالمحاسبية المعتمدةفيالدولالأنجلو
سكسونيةتقضيبتسجيلالعناصرالتيتمتحيازتهابواسطةقرض
الإيجارضمنعناصرالأصولفيميزانيةالمؤسسةالحائزة،وتسجيلالديونالمقابلةلهاضمن
عناصرالخصوم،وهومايعكسبشكلجليننتيجةتفضيلالجوهرفوقالشكل.

ان تطبيق المؤسسة الإقتصادية لهذا المبدأ سيسمح لها بإظهار عناصر وحسابات جديدة ضمن القوائم المالية لم تكن موجودة في النظام المحاسبي السابق منها:

- الأخذ بعين الإعتبار لخسائر القيمة عند حساب الإهتلاكات.
- إظهار القرض الايجاري ضمن عناصر الميزانية.
- الإهتلاكات يطبق إبتداء من تاريخ الإستغلال وليس من تاريخ الفوترة
- إستعمال القيمة العادلة و إستبعاد طريقة تقييم الداخل أخيرا الخارج أولا عند تقييم المخزونات.

4 ـ 5.2.2تفعيل دور البورصة:

ان تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة للإقتصاد الوطني لتفعيل دور البورصة، بإعتبارها أهم مايجب أن يرافق تطبيقه في الجزائر، وذلك بضرورة منح الأهمية اللازمة لها والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في إتفاقية الشراكة مع منظمة التجارة الدولية، وتفعيل دورها في الإقتصاد الوطني وتشجيع المؤسسات على الولوج إليها والإعتماد عليها في عملية التمويل، وذلك بغية الإستفادة من المزايا التي تقدمها المعايير المحاسبية الدولية، التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية التي يلجأ إليها المستثمرون والمؤسسات على حد السواء للإستثمار وطلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع على جلب الإستثمار الأجنبي، بإعتبار أن المعلومات المقدمة تكون لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر.

4ـ3.2تطويرالإفصاحعنالمعلومات المحاسبية

انطلاقا من كون المعلومة الجيدة يجب أن تكون مفيدة لمستخدميها، فإن الإفصاح يعتبر من أبرز المبادئ المحاسبية الذي بواسطته يتم الابلاغ عن كل المعلومات والبيانات المحاسبية التي سيتم تحليلها لتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة حتى تتمكن الإطرافالإخذة من إتخاذ القرارات الصائبة.

فالحاجة الى المعلومة المحاسبية الجيدة جعلت الجزائر مثلها مثل بقية الدول تعد نظام محاسبي مالي يلزم المؤسسات الاقتصادية بنشر القوائم المالية دوريا بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية عن الإحداث الواقعة خلال الفترة، والهدف من كل ذلك هو تخفيض حالة عدم التأكد ومن ثم إتخاذ القرار السليم غير المضلل، و إن أي إخفاء أو تضليل لبعض المعلومات قد يؤدي الى إتخاذ قرار مغاير للأول[1]. فالمؤسسة مطالبة بتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي من قواعد وقوانين و مبادئ حتى يكتسب الإفصاح والقوائم المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين، إضافة الى ذلك وجوب المصادقة على عدالة القوائم المالية من قبل مدقق الحسابات.

4 ـ 1.3.2 أهمية الافصاح عن المعلومات المحاسبية بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية

الإصلاحات الإقتصادية التي باشرتها الدولة الجزائرية ترتب عنها التوجه نحو نظام اقتصاد السوق وتحرير التجارة وخوصصة الشركات و فتح رأسمالها، الإمر الذي أدى إلى ظهور شركات الأموال التي تنص قوانينها الداخلية على ضرورة نشر القوائم المالية قبل إنعقاد الجمعيات العمومية السنوية، وضمان الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بالقدر الذي يمكن الأطراف الأخذة من إتخاذ قراراتهم بشكل سليم.

لذلك فإن الإفصاح المناسب يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات اللازمة، مما يؤدي إلى نمو السوق وإزدهاره و يضمن إستمراريته.ويمكن تلخيص أهمية الإفصاح فيما يلي:

- كونه من المبادئ الأساسية الثابتة التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية وأيضا النظام المحاسبي المالي عند اعداد القوائم المالية.
- يساعد مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة.
- دقة المعلومات والحسابات وشفافيتها يؤدي الى زيادة ثقة المساهمين في الشركة وتمسكهم بأسهمها حتى لو كانت المعلومات المفصح عنها ستؤدي إلى إنخفاض سعر السهم في السوق. الأمر الذي سيجلب مساهمين جدد، مما يوفر مصادر مالية جديدة للمؤسسة تمكنها من تحقيق الأرباح.

إلا أن الإفصاح في التقارير المالية يتأثر بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر بعض الصفات للحكم على كفاءتها حتى تكون مفيدة لمستخدميها. فالمعلومات الواردة في القوائم المالية ما هي إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الإستفادة منها حسب طبيعة الفئة التي ستقرأ البيانات[2].

أيضا توجد عوامل تتعلق بالمؤسسة تؤثر على عملية الإفصاح منها:

[1] عباس مهدي الشيرازي،(1990)، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، ،ص 321

[2] حسين القاضي– مأمون حمدان، (2001)، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن، ص213

- حجم المشروع خاصة فيما يخص حجم الأصول، أين تكون تكلفة إعداد المعلومات المحاسبية وإستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب في المؤسسات الكبيرة غير ملموسة إذا قورنت بالمشروعاتالصغيرة الحجم.
- عدد المساهمين، حيث أنه كلما زاد عددهم أدى ذلك إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها.
- التسجيل في البورصة، العملية التي تتطلب زيادة درجة الافصاح عن أهداف المؤسسة، نشاطهاونتائج أعمالها.
- المراجع الخارجي، الذي يمكن أن يؤثرعلى درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية.

4 ـ 2.3.2 وسائل أخرى مكملة للإفصاح :

النظام المحاسبي المالي يمكن من إستخدام المقارنات للقوائم المالية وكذلك المعلومات المقارنة عن سنوات سابقة مثل أرقام المبيعات، المصروفات، الأرباح الموزعة أو غير ذلك من المعلومات التي تهم المستخدمين لتحديد الإتجاهات وفهم واقع المؤسسة وبالتالي إتخاذ القرارات الرشيدة.

كذلك يمكن إستخدام النسب المالية لمساعدة مستخدمي المعلومات على فهم المعلومات وتحديد إتجاهات الزيادة أو النقصان في أي بند من البنود بمقارنة هذه النسب مع مثيلاتها في السنوات السابقة أو مع مثيلاتها في المؤسسات المماثلة .

فمن حيث الشكل لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المحاسبية كافيا بل صارت الحاجة تدعو الى عرض وسائل أخرى أكثر وضوحا كتعزيز للبيانات المقدمة في التقرير، بحيث تعجل في فهم القارئ، وتعطيه صورة دقيقة عن أوضاع المشروع، وذلك كالخرائط و الصور، الرسوم البيانية الإحصائية لتحسين الإفصاح وتوصيل المعلومات لمستخدميها في سهولة ويسر لتحقيق أهدافهم[1].

لذلك فإن الإفصاح يعتبر من العناصر الأساسية التي تساهم بشكل فعال في إسترجاع ثقة المستثمرين، وإستقطاب المزيد من الإستثمارات المحلية أو الأجنبية ويتم ذلك من خلال رفع مستوى الشفافية في البيانات والمعلومات المحاسبية.

4ـ3المعلومات المحاسبية الملائمةكأداة لتحليل القوائم المالية وقياس أداء المؤسسة الاقتصادية

من بين الأهداف الأساسية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هو قياس أداء المؤسسة من خلال إجراء المقارنة الزمانية والمكانية للقوائم المالية،**أولا** في مجال التحليل المالي لتحديد القيمة المالية والاقتصادية للمؤسسة من خلال تحليل قائمتي الميزانية وتدفقات الخزينة،**وثانيا** في مجال تحليل دورة الإستغلال من أجل تحليل تطور المؤسسة و التنبؤات المستقبلية، من أجل تمكين المستخدمين الداخلين و الخارجين من إتخاذ القرارات الصحيحة كل حسب موقعه، وهذا ما يتوافق مع التعريف التالي للتحليل المالي بأنه: "عملية يتم من خلالها إستكشاف أو

[1] حسين القاضي– مأمون حمدان، (2001)، مرجع سابق، ص207

اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع، تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمشروع، وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر أخرى، لكي يتم إستخدام هذه المؤشرات في تقييم أداء المشروع بقصد إتخاذ القرار المناسب ".[1]

في البداية وقبل التعمق في الجانب المالي للنظام المحاسبي المالي لابد من الإشارة الى الأثار الهامة التى ستترب عن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبية الدولية على التحليل المالي[2]:

- إعطاءالأفضلية للميزانية كونها تقدم معلومات ذات قيمةتمكن و تسهل من إجراء تحليل الوضعية المالية للمؤسسة للأسباب التالية:
  - التحسين الأساسي يتمثل في النظرة الأكثر إرتباط بالمديونية المالية، لأنه يوجد الكثير من الديون خارج الميزانية منها على سبيل المثال: القروض الإيجارية، الأوراق التجارية المخصومة والتي لم يحن تاريخ إستحقاقها أصبحت تدرج ضمن عناصر الميزانية.
  - النظرة إلى الأصل تحسنت أيضاسواء من جانب الإدراج حيث أنه لابد من إستفاء شروط تعريف الأصل، أومن جانب التقييم كون قيمة الأصول أصبحت تختبر على الأقل مرة في السنة مما يخفض من خطر وجود أصول مقيمة بأكثر من قيمتها.
  - الميزانية أيضا أصبحت تبرز كل مراكز الأدوات المشتقة(الخسائر و الارباح المؤجلة).
- نقص الأهمية لجدول حساب النتائج حيث لم تعد الأعباء مرتبة حسب طبيعتها كما في نظام المخطط الوطني المحاسبي أين يمكن إجراء التحليل بالنتائج الوسيطة. نظام المحاسبي المالي يقدم الأعباء مجتمعة حسب الوظيفة.
- الإنتقال الإجباري لجدول تدفقات الخزينة، حيث أن نقص الأهمية لجدول حساب النتائج أدى بالمحللين إلى إستغلالوتحليل تدفقات الخزينة المولدة من النشاط.
- قياس الأداء حسب الفروع التشغيلية: فالنظام المحاسبي المالي يلزم المجمعات التجارية والصناعية على تقديم معلومات قطاعية أكثر تفصيلا يمكن إستغلالها في عملية التحليل، كونها تمكن المحلل الخارجي بتحليل: تطور النشاط، ربحية: الأموال المستثمرة والإستثمارات لكل فرع تشغيلي ومنطقة جغرافية.

لذلك فإن تحليل القوائم المالية يتخذ ثلاث أشكال:

- **التحليل الأفقي:** الذي يعتمد على إجراء مقارنة للقوائم المالية لفترتين أو أكثر من أجل الحصول على المؤشرات لما يمكن توقعه من سلوك الأداء المالي والتشغيلي في الفترات المستقبلية.
- **التحليل الرأسي:** يعتمد هذا النوع من التحليل على قيمة كل مفردة من مفردات القوائم المالية الى مجموع معين يرتبط به، أي تحليل النسب بهدف توفير معلومـات هامة و مفيدة عن ربحيـة المؤسسة الإقتصادية

[1] وليد ناجي الحيالي، (2007): الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، الاكاديمية العربية، الدنمارك، ص22.

[2] Bruno Bachy – Michel Sion, (2009) , op cit, p :151

وسيولتها وقدرتها على الوفاء بالإلتزامات، على إعتبار أن إدارة المؤسسة معنية و مهتمة بكل جوانب النشاط فيها[1].

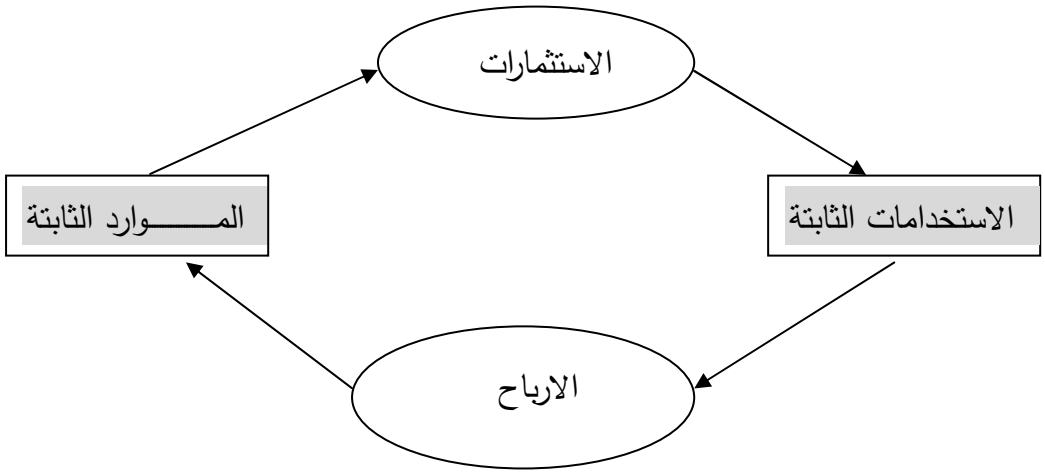
لذلك فإن النظام المحاسبي المالي كونه يقدم معلومات محاسبية و أيضا ماليه من حيث المضمون والشكل فإنه يمكن المحلل من الحكم على أداء المؤسسة الإقتصادية.

4 ـ1.3 تحليل الهيكل المالي بواسطة الميزانية الجارية

إنطلاقا من كون الميزانية هي الأداة الأساسية التي من خلالها يمكن لمختلف الأطراف الآخذة الحكم على المؤسسة الإقتصادية لذا وجب التطرق لتحليل الميزانية الوظيفية كونها أداة للتحليل المالي تقيم فيها الموارد والإستخدامات بالقيمة الأصلية لتدفقات الإيرادات والنفقات، وترتب فيها الموارد والإستخدامات حسب دورتي (التمويل، الإستثمار) أو الإستغلال.

فالدورة الطويلة تخص تمويل التثبيتات التي تتطلب الرفع من قيمة الرأسمال أو اللجوء إلى الإقتراض طويل الأجل العملية التي من خلالها تتحدد هيكلة المؤسسة على المدي البعيد.

الشكل التالي رقم(**11**) يبين لنا الدورة الطويلة للإستثمار:

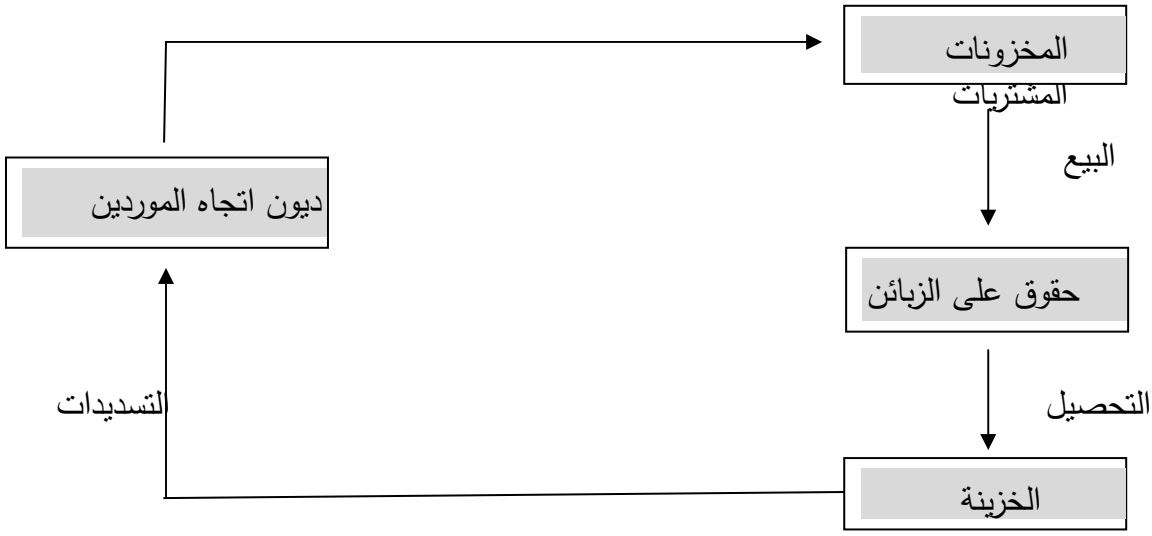


المصدر: من اعداد الطالب

بينما الدورة قصيرة الأجل فإنها تخص عمليات الإستغلال المتعلقة بالشراء، الإنتاج و البيع، التي يترتب عنها حقوقا على الزبائن وديونا إتجاه الموردين.

الشكل التالي رقم(**12**) يبين لنا الدورة قصيرة للإستغلال:

[1] احمد نور، فتحي السوافيري (1998):المحاسبة الادارية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع الاسكندرية مصر، ص:578



المصدر: من اعداد الطالب

أولا: تحليل قائمة الميزانية بواسطة الرأسمال العامل الصافي الإجمالي (FRNG)

إختيار المقاربة الوظيفية لتحليل الميزانية بواسطة الرأسمال العامل الصافي الإجمالي أسهل من المقاربة المالية كونها تهدف تحديد الفروق بين الإحتياجات و الموارد الناتجة عن الإستغلال و خارج الإستغلال، من خلال إستعمال الرأسمال العامل الوظيفي وتحديد إحتياجات الرأسمال العامل. لأن الهدف من الرأسمال العامل الوظيفي هو تمويل إحتياجات الرأسمال العامل.

أ) تعريف و تحديد الرأسمال العامل الصافي الاجمالي

الرأسمال العامل الصافي الإجمالي يمثل ذلك الجزء من الأصول المتداولة الذي تم تمويله بواسطة الموارد الثابتة[1]، بمعنى أن قاعدة التوازن المالي تقتضي بأن الموارد الثابتة لابد أن تكون كافية لتمويل الإستخدامات الثابتة. فهو يمثل مؤشر هام لتقييم مدى قدرة المؤسسة بالوفاء بديونها. ويمكن تحديده إما من الجانب الساكن للميزانية أو الجانب الديناميكي. ويمكن أن تصادفنا ثلاث حالات:

- تكون النتيجة موجبة يعني تحقيق قاعدة التوازن المالي للمؤسسة، أي أن الموارد الثابتة مولت الإستخدامات الثابتة وجزء من الأصول المتداولة، الأمر الذي يعطي أمانا للمؤسسة.
- النتيجة سالبة يعني أن جزء من الإستخدامات الثابتة مولت بالديون قصيرة الأجل الأمر الذي يتعارض مع قاعدة التوازن المالي مما يجعل المؤسسة في وضعية حرجة.
- النتيجة معدومة وهي وضعية نظرية بمعنى أنه لا يوجد رأسمال عامل.

لذلك فإن قاعدة التوازن المالي تستوجب وجود أصول جارية أكبر من الديون قصيرة الأجل بطريقة تمكن من سداد الديون في المدى القصير بواسطة التحصيلات الناتجة عن الأصول الجارية.

ب) هيكلة الرأسمال العامل الصافي الاجمالي

[1]Josette Peyrard , jean- David avenel, max Peyrard (2006) : OP; CIT .p169

نستطيع أن نميز بين مكونين للرأسمال العامل الصافي الإجمالي و هما:

- **إحتياجات الرأسمال العامل(BFR):** فهو يمثل إحتياجات المؤسسة من الأموال لتغطية دورة الإستغلال، هذه الإحتياجات تنشأ عن الفوارق الزمنية التي توجد بين عمليات الشراء، البيع وعمليات التسويات المرتبطة بها. فعناصر الأصول المتداولة (المخزون والمدينون) تؤثر فيإحتياجاتالرأسمال العامل[1]، بينما الديون المتداولة تؤدي إلى نشوء موارد تمويل. وفي كثير من الأحيان إحتياجات التمويل تفوق موارد التمويل الأمر الذي يؤدي الى تمويل العجز بواسطة الرأسمال العامل الصافي الإجمالي.

ويحسب احتياجات الرأسمال العامل بالعلاقة التالية:

إحتياجات الرأسمال العامل = الأصول المتداولة (بإستثناء الخزينة)– الخصوم المتداولة (بإستثناء الخزينة)

و تتكون إحتياجات الرأسمال العامل:

- إحتياجات الرأسمال العامل للإستغلال الذي يرتبط بالنشاط العادي للمؤسسة والمتمثل في الفرق بين الأصول المتداولة للإستغلال والخصوم المتداولة الإستغلال.
- إحتياجات الرأسمال العامل خارج الإستغلال الذي يخص النشاط غير العادي للمؤسسة والمتمثل في الفرق بين الأصول المتداولة خارج الإستغلال والخصوم المتداولة خارج الإستغلال.

- **الخزينة الصافية(TN):** هي الفائض المتبقي من الرأسمال العامل الصافي الإجمالي بعد تغطية إحتياجات الرأسمال العامل، بمعنى أنها الأساس في التسوية بينهما. وتحدد بالعلاقة التالية:

الخزينة الصافية = الرأسمال العامل الصافي الاجمالي – إحتياجات الرأسمال العامل.

و يمكن التمييز بين وضعيان للخزينة في إطار تحديد المركز المالي للمؤسسة:

- **الحالة الأولى** تكون فيها الخزينة موجبة، بمعني أن الرأسمال العامل الصافي الإجمالي أكبر من إحتياجات الرأسمال العامل، وتدل على أن المؤسسة تتوفر على موجودات نقدية تسمح لها بمواجهة إلتزاماتها وإحتياجاتها مع الغير. فهي تعبر عن التوازن المالي الجيد للمؤسسة.

  ويمكن التقليل من الرأسمال العامل الصافي الإجمالي للوصول للوضعية المثلى عن طريق تخفيض الأموال الخاصة، زيادة الإستثمار أو تسديد الديون طويلة الأجل.
- **الحالة الثانية** التي تكون فيها الخزينة سالبة، وهي وضعية حرجة بمعني أن الرأسمال العامل الصافي الإجمالي أقل من إحتياجات الرأسمال العامل، يعني أن المؤسسة لا تتوفر على موجودات نقدية، وبالتالي لا يمكنها الوفاء بالتزاماتها إتجاه الغير، الأمر الذي يتطلب تمويل خزينتها فورا عن طريق التسبيقات البنكية. وللوصول للوضعية المثلى لا بد من زيادة الرأسمال العامل الصافي الإجمالي بمضاعفة الأموال الخاصة والاحتياطات، زيادة مخصصات الإهتلاكات والمؤونات، الحصول على

[1]P. Camus- c. ferry- E. leloup- C. petticolas,(1994), comptabilité’ et gestion, édition Nathan, p :31

إعانات الإستثمار، التنازل عن الإستثمارات غير الإنتاجية، أو زيادة الديون المالية بواسطة القروض الجديدة[1].

ثانيا: تحليل قائمة الميزانية بواسطة النسب

إنطلاقا من الكتل المالية للميزانية الوظيفية و مكوناتها يمكن حساب النسب و دراستها لتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة.

أ) نسب مرتبطة بالتثبيتات

أهمية هذه النسب تتمثل في معرفة التثبيتات الوظيفية التي تساهم في تحقيق الإنتاج وزيادة مردودية المؤسسة، وكذا معرفة العناصر الواجب التخلص منها. و بالتالي تحقيق الجانب النظري من النظام المحاسبي المالي فيما تحريف الأصل وشروط تسجيله ضمن عناصر الميزانية[2].

نسبة دوران الأصول= رقم الأعمال /التثبيتاتالعينية (الإنتاجية)

هذه النسبة تبين لنا رقم الأعمال الذي يولده واحد دينار من الأصول المثبتة، وأي إنخفاض في هذه النسبة يترجم نقص في الإنتاجية أو زيادة الإستثمارات، الأمر الذي يستوجب الإحتفاظ فقط بالتثبيتات الموجهة لعملية الإستغلال(الإنتاجية). و الإستغناء عن اللتثبيتات غير المرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة. مثل سندات المساهمة أو عقارات التوظيف التي لا تولد رقم الاعمال.

درجة شيخوخة التثبيتات= تراكم الإهتلاكات/التثبيتاتالعينية الاجمالية = %

زيادة هذه النسبة يدل على عدم تجديد الاستثمار ما يترتب عنه حدوث خسارة تنافسية في المدى القريب. فمن الصعب مقارنة مؤسسة بأخرى على أساس فروق طرائق ومدد الإهتلاكات.

ب) نسب الهيكل المالي

وهي التي من خلالها يمكن تحديد الهيكلة المالية للمؤسسة لمعرفة مصدر تمويل الإستخدامات و كذلك حجم الإستدانة المالية.

نسبة تمويل الاستخدامات الثابتة = الموارد الثابتة /الإستخداماتالتابتة

تحدد مدى تغطية الموارد الثابتة للإستخدامات الثابتة، ويحبذ أن تكون النتيجة موجبة بمعنى أن يتم تمويل الإستخدامات الثابتة بالموارد الثابتة ويبقى فائض يستخدم في تمويل الأصول المتداولة والذي يدعى الرأسمال العامل الصافي الإجمالي.

نسبة التحرر المالي = الإستدانة المالية / التمويل الخاص

[1]Josette Peyrard , jean- David avenel, max Peyrard (2006) : OP; CIT .p179

[2]Bruno Bachy – Michel Sion, (2009) , op cit, p :206

والهدف من هذه النسبة تحديد أثر الإستدانة المالية على الوضع المالي للمؤسسة، حيث أنه كلما زادت الإستدانة المالية(الديون المالية الثابتة + خزينة الخصوم) مقارنة مع الموارد الخاصة فإن ذلك يحد من حرية المؤسسة المالية في إستغلال تدفقاتها النقدية في مجال الإستثمار، و تقلل كذلك من فرص الإقتراض. ويحبذ أن تكون اقل من الواحد.

ج) نسب الكفاءة

أو ما يطلق عليها نسب الدوران، تعبر عن الفترة الزمنية التي يبقى خلالها تدفق معين (مخزون، حقوق على الزبائن، ديون اتجاه الموردين) دون حركة في المؤسسة. ويتم حساب دوران بعض عناصر الأصول للتمكن من معرفة كيف يمكن التخفيض من إحتياجات الرأسمال في حالة الوضعيات المالية غير المتوازنة وذلك بزيادة دوران المخزونات، الزبائن وتخفيض دوران الموردين[1].

نسبة دوران المخزون= تكلفة حيازة المخزون المعني **/** متوسط المخزون

تتمثل في عدد المرات التي يمكن فيها بيع المخزون خلال فترة زمنية معينة، فكلما كانت سريعة دلت على حسن أداء دورة الإستغلال من خلال زيادة المبيعات وما يترتب عنه من زيادة الأرباح.

من خلال سرعة دوران المخزون يمكن تحديد المدة المتوسطة لتصريف المخزون بقسمة 360**/**دوران المخزون. فكلما كانت مرتفعة كلما دلت على فعالية وظيفة الإستغلال.

مع العلم أن عناصر المخزون يجب أن تدرس منفصلة عن بعضها البعض، كون التغيرات تحدث لأسباب مختلفة، لأنه توجد عوامل تؤثر على نسب دوران المخزون مثل النشاط الموسمي للمؤسسة، آجال توزيع الموردين، شروط تخزين المنتجات

نسبة دوران الزبائن= رقم الأعمال السنوي TTC**/**متوسط ديون الزبائن و الحسابات المرتبطة

تبين هذه النسبة عدد المرات التي يمكن فيها تحويل حسابات الزبائنإلى نقدية خلال السنة، ومن خلالها يمكن تحديد المدة المتوسطة لتحصيل ديون الزبائن من خلال قسمة 360**/** سرعة دوران الزبائن.

فسيولة المؤسسة ترتبط بسرعة تحويل الزبائن إلى نقدية، فالزبائن عنصر أساسي للحكم على السير الحسن للمؤسسة، من حيث تجميع المعلومة على الزبائن، وإختيار وسائل التسديد الملائمة، وتحديد آجال ديون الزبائن وضمان المتابعة وتحصيل الحقوق[2].

نسبة دوران الموردون= المشتريات السنوية TTC**/**متوسط ديون الموردون و الحسابات المرتبطة

تبين هذه النسبة عدد المرات التي يتم فيها مع الموردين، ومن خلالها يمكن تحديد المدة المتوسطة لتسديد ديون الموردين من خلال قسمة 360 / سرعة دوران الموردين.

[1] فردريك تشوي–كارول آن فروست– جاري ميك (2004): المحاسبة الدولية ، دار المريخ للنشرالرياض المملكة العربية السعودية ، ص:414.

[2] احمد نور، فتحي السوافيري (1998):مرجع سابق، ص:602 – 604

من خلال هذه النتائج وفي اطار الحكم على حسن اداء المؤسسة فيما علاقتها مع الغير لابد أن تكون المدة الممنوحة لتسديد الزبائن أقل من المدة المتوسطة لتسديد الديون حتى يكون له هامش زمني لتحصيل حقوقها لدى الزبائن ومن ثم تسديد التزاماتها إتجاه الموردين.

4 ـ2.3 التحليل بواسطة حساب النتائج

تحليل حساب النتائج له من الأهمية النتائج التي تحققها المؤسسة وبالتالي الحكم على جودة المعلومة المحاسبيةالتي يهدف اليها النظام المحاسبيالمالي. فحساب النتائج يظهر التدفقات الحقيقية والمالية ويسلط الضوء على العمليات التي أنجزت من طرف المؤسسة خلال الفترة. وعليه تحليل هذه القائمة من خلال التطرق لمختلف النتائج الوسيطية التي يمكن من خلالها الحكم على الوضعية المالية للمؤسسة، أيضا التطرق لطاقة التمويل الذاتي الذي يعكس كفاءة ومدى قدرة المؤسسة على تمويل نفسها، ومعرفة التمويل الذاتي الذي من خلاله يتم التعرف على الموارد الداخلية للتمويل، وأخيرا تحليل حساب النتائج يظهر تطور هيكلة التكاليف زمنيا.

ان العنصر الهام الذي ركز عليه النظام المحاسبي المالي[1] هي المفاهيم الجديدة حول الضرائب المستحقة والمؤجلة التي تدخل في تحديد النتيجة الصافية للفترة، التي تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)، التي تم التطرق إليها في الفصل الثاني. والهدف من ذلك هو توضيح المعالجة المحاسبية لتبعات الضرائب على الأرباح الحالية والمستقبلية للعناصر التي تدخل ضمن القوائم المالية. فالمعلومات الصحيحة تؤدي حتما إلى قوائم أكثر جودة من حيث المعلومات مما يساعد الأطراف الآخذة على إتخاذ القرارات الصحيحة.

أولا: تحليل حساب النتائج بالنسب

من خلال حساب النتائج يمكن قراءة النتائج الوسيطة كالقيمة المضافة، إجمالي فائض الإستغلال، النتيجة التشغيلية،النتيجة العادية قبل الضريبة و النتيجة الصافية للنشاط العادي. التي تمكن من تحليل دورة الإستغلال والحكم على مدى نجاعة التسيير داخل المؤسسة.

معدل الادماج= القيمة المضافة / رقم الاعمال خارج الرسم

القيمة المضافة من أهم العناصر التي تترجم مقدار الاضافة التي تقدمها المؤسسة من خلال نشاطها الإنتاجي أو التجاري. والتي يوضحها حساب النتائج من خلال الفرق بين إنتاج الفترة و إستهلاك الفترة. وتفيد في إجراء المقارنة الزمانية والمكانية بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس القطاع، من أجل الحكم على الدور الحقيقي للمؤسسة. والتعليق على النتيجة يختلف بإختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، ففي النشاط التجاري تقترب هذه النسبة من 20%، اما في المؤسسات الانتاجية قد تتجاوز 50%.

[1] الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سابق، ص:18

أ) نسب تجزئة القيمة المضافة

القيمة المضافة تترجم وتقيس خلق الثروة في المؤسسة[1]، بمعنى قدرة المؤسسة على الإستمرارية من خلال الزيادة في الأموال المستثمرة من قبل المؤسسة إنطلاقا من عمليات الإنتاج و التوزيع. وتسمح بمقارنة المؤسسات التي تعمل في نفس قطاع النشاط.

من خلال حساب النتائجنجد أن القيمة المضافة تنشأ عن طرق الفرق بين إنتاج الفترة المتمثل في الأعمال وتغير المخزونات وكذا الإنتاج المثبت وإعانات الإستغلال.وإستهلاك الفتة المتمثل في المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى. لذلك يستوجب تجزئة القيمة المضافة بين العناصر المستفيدة منها: المستخدمين، الدولة، و إجمالي فائض الإستغلال.

بالنسبة للمستخدمين: أعباء المستخدمين **/** القيمة المضافة

هذه النسبة تدل على مدى إمتصاصأعباء المستخدمين من القيمة المضافة، و أيضا مدى إعتماد المؤسسة على اليد العاملة بدل الآلات.

بالنسبة للدولة: الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة **/** القيمة المضافة

هذه النسبة تبينمقدار مساهمة المؤسسة في خزينة الدولة.

بالنسبة لإجمالي فائض الاستغلال: إجمالي فائض الإستغلال**/** القيمة المضافة

تبين هذه النسبة المردودية بالنسبة لنشاط المؤسسة، وهي من النسب الأكثر تعبيرا عن المردودية الإجمالية.

ب) نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال

إجمالي فائض الإستغلال هو مورد منتج من طرف المؤسسة الذي يسمح للمؤسسة من خلاله[2]:

- بتسديد الضريبة على الأرباح للدولة.
- توزيع الأرباح على أصحاب الأموال المستثمرة و تسديد الأعباء المالية.
- الإحتفاظبالإستثمارات عن طريق مخصصات الإهتلاكات.
- ضمان نموها عن طريق الأرباح المخصصة للإحتياطات.

فهو مؤشر جيد على أداء التسيير. من خلال ملاحظة حساب النتائج حسب الطبيعة كما ورد في النظام المحاسبي المالي[3] نجد أن إجمالي فائض الإستغلال يتوزع بين عدة عناصر لما لها من الأهمية، سواء في مجال الإستثمار أو سياسة الإقتراض أو الجزء المخصص للنتيجة، وما يترتب عنها فيما يخص التمويل الذاتي. وتحسب هذه النسب كالتالي:

---

[1] P. Camus, C. ferry, E. le loup, C. pettcolas,(2004), comptabilité' et gestion ,editionnathan p:21

[2] p. Camus, C. ferry, E. le loup, C. pettcolas,(2004), op cit , p:12

[3] الجريدة الرسمية، العدد 19 مرجع سابق، ص: 34

بالنسبة للتثبيتات=مخصصات الإهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة **/**إجمالي فائض الإستغلال

بالنسبة للمقرضـــــين =الأعباء المالية **/**إجمالي فائض الإستغلال

بالنسبة للنتيجة العادية =النتيجة العادية **/**إجمالي فائض الإستغلال

ج) مؤشرات تطور نشاط المؤسسة

النظام المحاسبي المالي من خلال حساب النتائج يمكن المؤسسة من تحليل دورة الإستغلال عن طريق مقارنة نشاطها زمنيا من خلال توفير البيانات لفترتين متتاليتين، ومكانيا من خلال نشاط المؤسسة مع المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع. و تحسب النسب كالتالي:

- نسبة تغير رقم الأعمال خارج الرسم=

[ر ع ص للسنة (ن) - ر ع ص للسنة (ن-1)]/ ر ع ص للسنة (ن-1)

في فترات التضخم لا بد من إستبعاد أثار فقدان قيمة النقود عن طريق حساب معدل الزيادة الحقيقي لنشاط المؤسسة، بطريقة تمكن الحصول على الزيادة بالحجم[1] .

-نسبة تغير الانتاج=

إنتاج السنة (ن) - إنتاج السنة (ن-1) **/**إنتاج السنة (ن-1)

رقم الأعمال لا يعكس حجم نشاط الإجمالي للمؤسسة، لذلك لا بد من الأخذ بعين الإعتبار الإنتاج المخزن وكذا الإنتاج المثبت.

- نسبة تغير القيمة المضافة=

[القيمة المضافة للفترة (ن) - القيمة المضافة للفترة (ن-1)]/ القيمة المضافة للفترة (ن-1)

- نسبة تغيرالنتيجةالصافية=

[النتيجة العادية الصافية للفترة (ن) - النتيجة العادية الصافية للفترة (ن-1)]/النتيجة العادية الصافية للفترة (ن-1)

د) نسب المردودية

حساب نسب المردودية بالنسبة للمسيرين والمالكين و المقرضين أمر مهم لمعرفة العائد عن كل دينار مستثمر، وتلاحظ من ثلاث جوانب مختلفة: الناحية المالية، الإقتصادية، والنشاط. تحسب هذه النسب كالتالي:

- نسب المردودية المالية =النتيجة العادية بعد الضريبة **/** رؤوس الأموال الخاصة

الهدفمن حساب نسب المردودية المالية هو معرفة قيمة العائد الذي تتحصل عليه المؤسسة مقابل الأموال المستثمرة. وهي نوعان:

[1] المعيار IAS29 يعالج المعلومة المالية في حالة التضخم.

- **نسبة مردودية الأموال الخاصة** = النتيجة الصافية **/** الأموال الخاصة

تسمح هذه النسبة بقياس الربح المتحصل عليه من إستثمار الأموال المقدمة من المساهمين. فكلما كانت النسبة مرتفعة كلما ساهم ذلك في تمكين المؤسسة من الحصول على مساهمات جديدة من أجل تمويل عملية التوسع[1].

- **نسبة مردودية الأموال الدائمة** = **(**النتيجة الصافية + فوائد القروض**)/** الأموال الدائمة

تسمح هذه النسبة بقياس الربح المتحصل عليه من إستثمار الأموال الدائمة. فكلما كانت النسبة مرتفعة كلما ساهم ذلك في تمكين المؤسسة من الحصول على مساهمات جديدة من أجل تمويل عملية التوسع وكذا تسديد فوائد القروض.

- نسبة المردودية الاقتصادية

- **نسبة المردودية الإقتصادية الإجمالية =**

إجمالي فائض الإستغلال**/(**الأصول غير الجارية+ إحتياجات الرأسمال العامل**)**

الهدف من هذه النسبة هو قياس المردودية الإجمالية للتثبيتات، لأن إحتياجات الرأسمال العامل يمثل هو أيضا تثبيت هام[2].

- **نسبة المردودية الإقتصادية الصافية=**

النتيجة التشغيلية **/(**الأصول غير الجارية + إحتياجات الرأسمال العامل**)**

تقيس هذه النسبة النتيجةالإقتصادية للمؤسسة ومدى قدرتها على جلب وسائل تمويل جديدة، وتطورها[3].

- نسب مردودية النشاط

الحكم على نتائج المؤسسة يستند على مقارنة النتائج مع رقم الاعمال خارج الرسم، الذي يعبر عن النشاط، فالمؤسسة الكفؤة هي التي تحقق الأرباح، بمعنى أنها تغطي تكاليفها الثابتة والمتغيرة وتحقق ربح.

- **نسبة الهامش الإجمالي للإستغلال** = إجمالي فائض الإستغلال**/** رقم الأعمال خارج الرسم

يسمح هذا المؤشر بمعرفة مدى كفاءة إستراتيجية المؤسسة، فيما يخص تصريف المخزون، وبالتالي زيادة رقم الأعمال، و تحقيق الأرباح[4].

- **نسبة الهامش الصافي**= النتيجة الصافية بعد الضريبة**/**رقم الأعمال خارج الرسم

تعتبر كمؤشر عن كفاءة المؤسسة في تحقيق الأرباح والتصدي لمنافسة المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع، عندإرتفاع التكاليف ولا توجد إمكانية لزيادة الأسعار، لا بد من التقليل من قيمة هامش الربح.

---

[1]Pascal Barneto , op; cit .p.223

[2]JosettePeyrard-jean David avenel -max peyrard, 2006 ; op.cit., p :217

[3]Bruno Bachy – Michel Sion, (2009) , op cit, p :162

[4]احمد حسين علي حسين،(2003)، المحاسبة الادارية، ص:271

ثانيا:قدرة التمويل الذاتي

كل مؤسسة ترغب في تمويل وتجديد إستثماراتها المستقبلية والرفع من طاقتها الإنتاجية الأمر الذي يستوجب توفير الأموال اللازمة لذلك، وبطبيعة الحال إعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي أفضل لها من الإستدانةوما يترتب عنها من أعباء مالية كبيرة. فطاقة التمويل الذاتي تمثل الفائض النقدي الذي تحققه المؤسسة من دورة الإستغلال خلال الفترة المعنية، ويعتبر كمؤشر إجمالي على القدرة المالية للمؤسسة وأداة هامة للتشخيص المالي والتنبؤ بطاقة التسديد للمؤسسة. من خلال حساب النتائج يمكن تحديد طاقة التمويل الذاتي إنطلاقا من الفائض الإجمالي للإستغلال أو النتيجة الصافية على النحو التالي[1]:

أ) إنطلاقا من الفائض الإجمالي للإستغلال

تبدأ هذه الطريقة بالفائض الإجمالي للإستغلال ثم تضاف إليه النواتج المحصلة، بعدها تطرح الأعباء المدفوعة[2].
الجدول التالي رقم (7) يبين بالتفصيل كيفية حساب طاقة التمويل الذاتي وفق هذه الطريقة:

البيان	المبلغ(+)	المبلغ (-)
الفائض الاجمالي للإستغلال.	...	
+ (ح/75) المنتوجات العملياتية الأخرى ما عدى (ح/752) فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غي المالية.	...	
+ (ح/76) المنتوجات المالية بإستثناء الحسابين (ح/765) فارق التقييم عن الأصول المالية- فوائض القيمة، و(ح/767) الارباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.	...	
- (ح/65) الاعباء العملياتية الاخرى ما عدى (ح/652) نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غي المالية.		...
- (ح/66) الاعباء المالية بإستثناء الحسابين (ح/665) فارق التقييم عن الأصول المالية- نواقص القيمة، و(ح/667) الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.		...
- الضرائب على النتائج.		...
قدرة التمويل الذاتي	...	...

ب) انطلاقا النتيجة الصافية

[1]P. Camus, C. ferry, e. le loup, C. pettcolas,(2004), op cit , p:21
[2]JosettePeyrard-jean David avenel -max peyrard, 2006 ; op.cit., p :68

تبين هذه الطريقة قدرة المؤسسة على مدى اعتمادها في تمويل نفسها بنفسها، وذلك من خلال على تجديد تثبيتاتها، و مكافأة مساهميها، وتمويل توسع نشاطها[1]. والجدول التالي رقم (8) يبين بالتفصيل كيفية حساب طاقة التمويل الذاتي انطلاقا من النتيجة الصافية.

البيان	المبلغ (+)	المبلغ (−)
النتيجة الصافية	...	
+ (ح/68) مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة.	...	
−(ح/78) إسترجاع عن خسائر القيمة.		...
+ (ح/652) نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غي المالية.	...	
− (ح/752) فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غي المالية.		...
+ (ح/665) فارق التقييم عن الأصول المالية – نواقص القيمة.	...	
− (ح/765) فارق التقييم عن الأصول المالية− فوائض القيمة.		...
+ ح/667) الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.	...	
−(ح/767) الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.		...
قدرة التمويل الذاتي	...	...

ثالثا:التمويل الذاتي

المقصود بالتمويل الذاتي الموارد المالية الداخلية المنشأة من قبل المؤسسة و الموجهة لتمويل جزء أو كل التثبيتات، أو مضاعفة إحتياجاتها من الرأسمال العامل، و كذا سيولتها النقدية.

فالتمويل الذاتي يمثل الجزء المتبقي من طاقة التمويل الذاتي بعد توزيع حصص الشركاء خلال الفترة. و العلاقة بين التمويل الذاتي و التثبيتات تبين مدى إمكانية تمويل المؤسسة نفسها في عمليات التوسع و التطوير.

رابعا:مقارنة حسابات النتائج خلال الزمن

النظام المحاسبي المالي يقدم حساب النتائج لفترتين متتاليتين من أجل تمكين المؤسسة من حساب تطور هيكلة تكاليفها. فالمقارنة تسمح بملاحظه التطور الحادث في النتائج الوسيطة مثلما تم دراسته سابقا فيما يخص القيمة المضافة و الفائض الإجمالي للاستغلال و النتيجة الصافية[2].

في إطار تحليل دورة الإستغلال، فإنه من خلال إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة يمكن دراسة التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة و مدى تأثيرها على عتبة المردودية و دراسة التوقعات المستقبلية.

[1]Josette Peyrard-jean David avenel -max peyrard, 2006 ; op.cit., p :69

[2]الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 مرجع سابق ، ص:34

فالمقارنة تمكن المؤسسة من دراسة وضعيتها مع المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع من خلال المقارنة المكانية.

لذلك فإن النظام المحاسبي المالي يبرز التكامل الموجود بين القوائم المالية حيث أن حساب النتائج يساهم في التحليل المالي من خلال ترجمة الجوانب الديناميكية للمؤسسة. ويؤدي الى نتيجة الفترة التي تعتبر المعيار الأساسي في تحديد قيمة المؤسسة.

4 ـ 3.3التحليل بواسطة جدول سيولة الخزينة

تعتبر هذه القائمة من القوائم المستحدثة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تحت إسم جدول سيولة الخزينة، حيث عرفها كما يلي "هو جدول مالي يهدف إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال و نظائرها، وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية "[1].

كماأنها تعد من القوائم المالية الهامة كونها تعتبر الحجر الأساسي للتحليل المالي لما تقدمه من معلومات مفيدة للأطراف الآخذة عن درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة ومرونتها المالية حتى يستطيع مستخدمي القوائم المالية من أخذ القرارات السليمة. فهي تجمع مختلف تدفقات الخزينة المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة: الإستثمار، التمويل والإستغلالالذي يعتبر أهم تدفق للمؤسسة.

النظام المحاسبي المالي أدرج ضمن القوائم المالية الواجبة على المؤسسة جدول سيولةالخزينة التيتتوافق مع المعيار المحاسبي IAS7، كل ذلك يبين الأهمية التي تعطى لهذه القائمة بالنسبة للمؤسسة لما لها من دور في تكملة المعلومة المالية.

أولا: الفائدة من جدول سيولة الخزينة

إنطلاقا من أن المعلومة الملائمة تفيد في إتخاذ القرار السليم، فإن جدول سيولة الخزينة تساعد مسؤولي الإدارة وبالأخص الإدارة المالية التي تصدر القرارات في المجال الإنتاجي، التسويقي والمالي، التي لها من الأهمية في المؤسسة الإقتصادية، في الإجابة عن التساؤلات حول أمكانيات إستمرار المشروع ونموه أو تعرضه للإفلاس[2].

الأمر الذي يستوجب قراءة وتحليل جدول سيولة الخزينة من أجل تفسير التغيير في النقديةورصد حركة السيولة في المؤسسة، وتقييم جودة أرباحها من خلال النسب المالية التي يمكن إشتقاقها من هذه القائمة، التي تعطي معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة بما يساعدها على إتخاذ القرارات المالية السليمة.

[1] الجريدة الرسمية العدد رقم 19 مرجع سابق ، ص:26

[2] حسين القاضي– مأمون حمدان، (2001)، مرجع سابق، ص230

أ)أهميةجدول سيول الخزينة من الأنشطة الاستثمارية

الإفصاح عن التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الإستثمارية مهم بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية كونها توفر لهم:

- قيمة الإنفاق على الإستثمارات طويلة الأجل مما يعطي إحتمال زيادة الأرباح مستقبليا.
- الإنفاق الإستثماري المتعلق بإقتناءإستثمارات جديدة التي تمكن الشركة من زيادة الطاقة الإنتاجية بما يؤدي الى تطور المبيعات و تحقيق زيادة في الأرباح مستقبليا.
- النقدية المتحصل عليها نتيجة التخلص من الإستثمارات وما يترتب عنها من إنكماشوإنخفاض الأرباح مستقبلا.

ب) أهمية جدول سيول الخزينة من الأنشطة التمويلية

أهمية التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية تكمن في:

- معرفة مصادر وقيمة تمويل المؤسسة خلال الفترة داخليا وخارجيا، وما يترتب عنه من صعوبات ستواجه المؤسسة.
- التنبؤ بإحتياجات الشركة من التدفقات النقدية المستقبلية.
- توضح المدفوعات النقدية الخاصة بتسديد الديوم وكذا توزيع الأرباح.

ج) أهمية جدول سيول الخزينة من الأنشطة التشغيلية

إن إعتمادالمؤسسة على التمويل الذاتي يقوم أساسا على التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية، وعدم اللجوء إلى أسلوب الإقتراض في تمويل الإستثمارات الجديدة.

أيضا إشارة التدفق النقدي من النشاط التشغيلي يبرز أنه يستخدم ولا ينتج النقدية، مما يستوجب على المؤسسة جلب النقدية من النشاط الإستثماري عن طريق التنازل عن التثبيتات الأمر الذي يؤثر على نمو المؤسسة مستقبلا.

من خلال ما سبق نستنتج أن جدول سيول الخزينة يقدم للمسيرين، للمستثمرين، للدائنين، معلومات تسمح بتقدير طاقة المؤسسة المستقبلية في توليد خزينة الإستغلال، ما يمكنها من دفع الأرباح للمساهمين، وتحديد الإستراتيجية فيما يخص الإستثمار أو الإقتراض.

ثانيا: نسب السيولة المشتقة من جدول سيول الخزينة

تعرف السيولة " بأنها مدى قدرة المؤسسة على مواجهة إلتزاماتهاقصيرة الأجل عند إستحقاقهابإستخدام أصولها السائلة والشبه السائلة كالأصول المتداولة"[1].

[1] شعيب شنوف (2009)، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ج1

وترتبط قوة أو ضعف سيولة المؤسسة بمدى توفر صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، فإذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية موجبا فهذا يعني أن هناك فائضا نقديا يمكن لإدارة المؤسسة أن تستخدمه في زيادة الأنشطة الإستثمارية أو في تسديد الديون طويلة الأجل. في الحالة العكسية المؤسسة مطالبة بالبحث عن مصادر تمويل للعجز عن طريق التنازل عن جزء من إستثماراتها أو اللجوء إلى الإقتراض طويل الأجل.

لذلك يمكن إستخدام تحليل التدفقات النقدية في الإجابة على العديد من التساؤلات حول أداء المؤسسة و إدارتها، هل أوجدت المؤسسة تدفقات نقدية موجبة من عملياتها؟ كيف تغيرت مكونات التدفقات النقدية مع الوقت[1]؟

من بين أهم النسب التي يمكن إشتقاقها من قائمة التدفقات النقدية لتقييم سيولة الشركة ما يلي:

- نسبة تغطية النقدية =

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**/**التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الإستثمارية والتمويلية

تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية لمواجهة إلتزاماتهاالإستثمارية و التمويلية الضرورية، ومدى الحاجة الى التمويل عن طريق الإقتراض أو بواسطة أدوات الملكية.

- نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون=فوائد الديون**/**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

توضح هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد فوائد ديونها، فكلما انخفضت تصبح مؤشر سيئ ينبئ بمشاكل قد تواجه الشركة في مجال السيولة اللازمة لتسديد فوائد الديون المستحقة.

-نسبة التوزيعات النقدية =الأرباح الموزعة **/**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

تبين هذه النسبة السياسة التي تتبعها المؤسسة فيما يخص توزيع الأرباح النقدية من خلال تدفقاتها النقدية من الأنشطة التشغيلية ومدى إستقرارهذه السياسة، ومهما إنخفضت النسبة تبقى المؤسسة قادرة على توزيع الأرباح.

-نسبة التدفقات من الأنشطة التشغيلية الى الخصوم غير الجارية=

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية **/** الخصوم غير الجارية

تقيس هذه النسبة مدى كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على سداد الديون طويلة الأجل، وكلما زادت هذه النسبة كان ذلك مؤشرا على قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها طويلة الأجل.

- نسبة اثر الإهتلاكات و المؤونات =

مخصصات الإهتلاكات و المؤونات**/**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

تفيد هذه النسبة في إظهار أثر الإهتلاكات و المؤونات على النقدية من الأنشطة التشغيلية، وتكون المؤسسة أكثر كفاءة اذا كان هذا الأثر قليلا على النقدية من الأنشطة التشغيلية.

[1] فردريك تشوي- كارول ان فروست- جاري ميك،(2004) مرجع سابق، ص: 413

- **نسبة إعادة الإستثمار** =صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية/التثبيتات

تحدد هذه النسبة مدى كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لتمويل التثبيتات، ليس فقط التدفقات الموجهة إلى النفقات الرأسمالية التي تهدف إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية، وإنما كل التثبيتات بما فيها الأراضي والمباني.

-نسبة التدفقات النقدية الخارجة لتغطية النفقات الإستثمارية=

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية /التدفقات النقدية للنفقات الإستثمارية

تبين هذه النسبة مدى كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لتغطية المصروفات الرأسمالية.

-نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الى الخصوم الجارية=

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية /الخصوم الجارية

تدل هذه النسبة على مدى قدرة التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية على تغطية إلتزاماتالمؤسسة والوفاء بإلتزاماتها قصيرة الأجل[1].

ثالثا: نسب الربحية المشتقة من قائمة التدفقات الخزينة

أولا تعرف الربحية بأنها تلك العلاقة بين الأرباح الصافية و رقم الأعمال الصافي سواء كان النشاط تجاري أو صناعي. و يمكن إعتبارها عنصر أساسي في إستمرارية المؤسسة في النشاط، و غاية يتطلع اليها المساهمون. والهدف من تحديد نسب الربحية هو قياس كفاءة الإدارة في إستخدام الموارد المتاحة. ومن أهم النسب المشتقة من قائمة التدفقات النقدية المستخدمة في الحكم على أهمية أرباح المؤسسة هي:

-نسبة الفوائد و التوزيعات المقبوضة =

الفوائد والتوزيعات المقبوضة / التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية

تعبر هذه النسبة عن مدى أهمية المقبوضات النقدية من التثبيتات المالية أو الإستثمار في القروض مقارنة بالأنشطة التشغيلية.

-مؤشر النشاط التشغيلي =صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية /القيمة المضافة

تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة من خلال أنشطتها التشغيلية على توليد التدفقات النقدية، فكلما إرتفعتدل ذلك على جودة أرباحها.

-مؤشر النقدية التشغيلي =صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية /النتيجة الصافية للفترة

توضح هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة من خلال أرباحها على توليد تدفقات نقدية تشغيلية.

-نسبة التدفقات النقدية من المبيعات = صافي التدفق النقدي من المبيعات/ رقم الأعمال الصافي

تبين هذه النسبة مدى إستطاعت المؤسسة في تحصيل النقدية من المبيعات.

[1] فردريك تشوي- كارول ان فروست- جاري ميك،(2004) مرجع سابق، ص: 414

-نسبة الفوائد والتوزيعات المقبوضة =

المتحصلات النقدية المحققة من الفوائد والتوزيعات المقبوضة/التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية

تبين هذه النسبة مقدار المتحصلات من الإستثمارات المالية في الأسهم و السندات أو الإقراض مقارنة مع التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية.

-نسبة العائد على حقوق الملكية =صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية/حقوق الملكية

تحدد هذه النسبة عائد حقوق الملكية من التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، فكلما إرتفعت كان ذلك مؤشر إيجابي على كفاءة المؤسسة.

-نسبة العائد على الأصول=التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية / مجموع الأصول

تمكن هذه النسبة من معرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية، فكلما إرتفعت كان ذلك دليل على الإستخدام الجيد لأصولها، وحافز للمزيد من الإستثمار في المستقبل.

رابعا: تحليل أرصدة قائمة التدفقات الخزينة

قائمة التدفقات النقدية من القوائم المستحدثة والهامة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كونها تعتبر أداة لتوضيح التسيير المالي للمؤسسة، لذلك يستوجب شرح التدفقات المختلفة التي تتضمنها هذه القائمة بحثا عن التوازن المالي.

أيضا عند مقارنة النسب المحسوبة بالنظام السابق والحالي نجد فروق جوهرية، فالنسب المحسوبة بالنظام المحاسبي المالي نجدها تعبر بشكل أحسن عن التي تحسب بالنظام السابق لعدة أسباب كون الأولى معدة بالقيم الحقيقية، بينما الثانية محسوبة بالتكلفة التاريخية التي لا تعبر عن الواقع الإقتصادي للمؤسسة. بشرط أن تلتزم المؤسسة بتطبيق قواعد التقييم و التسجيل التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، وجودة الافصاح عن المعلومة المحاسبية.

خلاصة:

في هذا الفصل تم تناول جانبين أساسين من النظام المحاسبي المالي، الأول تم فيه توضيح الأثار المحاسبية على المؤسسة الإقتصادية، فنوعية المعلومات المحاسبية تستوجب أولا تحديد السياسة المحاسبية الرئيسية، ثم تقدير مرونة المحاسبة، تقييم إستراتيجية المحاسبة، جودة الإفصاح،تحديد إحتمالات الخطر، و أخيرا منع التشوهات المحاسبية.

إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية في جوهره: من حيث القواعد والأسسوالمبادئ وطرق التقييموالتسجيل التي يكون لها الأثر على نوعية المعلومة المحاسبية، إلا أنه في المجال التطبيقي توجد إختلافات كبيرة بين المؤسسات من حيث جودة الإفصاحوجودة المراجعة، لوجود معلومات محاسبية لا تعكس الواقع الإقتصادي، وكذا محدودية الملاحظات المرفقة بالتقارير المالية الأمر الذي يصعب من تحديد مكونات البنود الكبيرة في القائمة المالية مثل حساب الإحتياطات.

إنطلاقا من كون أن المستثمرون وكذا الأطراف الآخذة من مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى قراءةوتحليل هذه القوائم المالية لتمكينهم من إتخاذ القرارات الصحيحة فإن الجزء الثاني خصص للأثار المالية من خلال التطرق للمستجدات التي طرأت على القوائم المالية شكلا ومضمونا، فيما يخص تحليل دورة الإستغلال أو دراسة الوضع المالي فنوعية المعلومة المحاسبية تمكن من تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية الحالي والماضي،والحكم على وضعيتها المالية من خلال تحليل القوائم المالية.

أن التركيز على قائمة التدفقات النقدية التي تقدم معلومات حول التدفقات النقدية للمؤسسة الداخلة والخارجة موزعة بين التشغيل و الإستثمار أو الأنشطة المالية والإفصاح عن الأنشطة غير النقدية و أنشطة التمويل.

ان تحليل هذه القائمة يساعد على الحكم على أداء المؤسسة و إدارتها، وهل أنتجت المؤسسة تدفقات نقدية موجبة من عملياتها أم لا، وكيف تغيرت التدفقات النقدية مع الوقت.

الفصل الخامس عرض و تحليلنتائج الدراسة الميدانية و اختبار الفرضيات

تمهيد:

إصلاح النظام المحاسبي الجزائري كان ضرورة وخاتمة للإصلاحات التي مست مختلف الجوانب الإقتصادية، وجعل قواعده تتلاءم مع الظروف الإقتصادية المحلية والدولية. حيث أصبحت المؤسسات الإقتصادية تطبق النظام المحاسبي المالي إبتداء من أول جانفي2010 . وإنسجاما مع أهداف البحث التي ترمي إلى توضيح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين المعلومة المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، تفرض علينا هذه الدراسة الميدانية الوقوف على أهم الجوانب التي تمكن من إبراز هذه الأثار في الواقع العملي، بالرغم من صعوبة المهمة كون العملية ما زالت في بداياتها الأولى على إعتبار أن الأثار الحسنة تتطلب دائما الكثير من الوقت للتطبيق لتفادي العراقيل والتكيف مع المتطلبات الجديدة، هذا من ناحية. وأيضا لصعوبة الحصول وشح المعلومة من المصدر لأسباب غير مبررة من ناحية ثانية.

وإستنادا لمتطلبات البحث الميداني، إعتمدنا أساسا على تقنيتين هما **التحليل المالي** كون مخرجات النظام المحاسبي المالي تقدم قوائم مالية، فمن الأجدر إظهار أثار هذه النقلة من نظام محاسبي يقدم معلومات محاسبية تاريخية إلى نظام محاسبي يقدم معلومات مالية تعبر عن الوضع الإقتصادية للمؤسسة حاليا.

أيضا كون النظام المحاسبي المالي يهدف الى خدمة مجموعة كبيرة من مستخدمي القوائم المالية كان لا بد من أخذ وجهة نظر الأطراف الآخذة لمعرفة الأثار الحسنة لتطبيقه من خلال **الإستبيان**لما له من قدرة على تقديم معلومات من الميدان كفيلة بالإجابة عن الأسئلة المطروحة في البحث.

على هذا الأساس سوف نقوم بتقسيم هذا الفصل الى قسمين:

سنتناول في القسم الأول جانب **التحليل المالي** من خلال دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية، عن طريق إجراء مقارنة بين قوائم مالية أعدت بإستخدام النظام المخطط الوطني وأخرى أعدت بإستخدام النظام المحاسبي المالي، وذلك بإستخدام مجموعة من النسب الأكثر دلالة، لمعرفة أيهما يعبر بصدق عن الواقع الإقتصادي للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

القسم الثاني**الإستبيان**سنتطرق فيه إلى توضيح هيكل الاستبانة، بعدها توضيح مختلف الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البايانات، ثم التأكد من صدق و ثبات اداة المحك، و أخيرا معالجة و تحليل النتائج.

1.5التحليل المالي:

اجراء مقارنة بين القوائم المالية بالمخطط الوطني المحاسبي PCN وبالنظام المحاسبي الماليSCFبواسطة النسب الأكثر أهمية لمعرفة مدى تحسين المعلومة المحاسبية وأثرها على إظهار الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية.

1.1.5 التقديم و التعريف بنشاط الوحدات المعنية بالدراسة

أولا: المديرية الجهوية لفرع النقل بالأنابيب – سكيكدة –

تأسست المديرية الجهوية لنقل المحروقات بسكيكدة سنة 1971، تقع في المنطقة الصناعية بالجهة الشرقية لمدينة سكيكدة، يتمثل نشاطها في نقل المحروقات السائلة والغازية عن طريق الأنابيب انطلاقا من حقول الإنتاج الموجودة بحاسي الرمل وحاسي مسعود إلى مراكز الإستغلال والتموين الكائنة في شرق البلاد وكذلك نقل الغاز وتوزيعه إلى الأسواق التونسية والإيطالية، أيضا نقل البترول والغاز إلى أوروبا عبرميناءين بتروليين بالإضافة إلى صيانة منشآت النقل، كما تتوفر على شبكة نقل المحروقات .

يعتبر فرع نقل المحروقات عبر الأنابيب واحد من أهم الفروع المكونة لشركة سوناطراك والذي تنبثق منه المديرية الجهوية لناحية الشرق، حيث تعتبر القلب النابض لكل المنطقة الصناعية بمدينة سكيكدة وتمدها بكمية معتبرة من الغاز والبترول وتوزعها على مختلف المركبات المزروعة فيها كل حسب مجال عمله مثل:الغاز GL1Kوالبترول نحو مركب تكرير البترول أو الميناء للتصدير ...إلخ

و للمؤسسةأهداف مستقبلية تتمثل في:

- نقل المحروقات السائلة والغازية عبر الأنابيب من حقول الإنتاج نحو مركبات التحويل والتمييع وموانئ الشمال الشرقي الجزائري .
- الإستغلال الأمثل للميناءين البتروليين
- صيانة منشآت المحروقات
- تسيير وإستغلال محطات الضغط والضخ للحفاظ.

ثانيا:مؤسسة الإخوة عموري

شركة الإخوة عموري لصناعة الآجر الأحمر بمختلف أنواعه، الكائنة بالمنطقة الصناعية "سيدي غزال" بسكرة. شركة ذات مسؤولية محدودةتشأت سنة 1996وبدأت نشاطها الفعلي في 2001/01/01 برأس مال إجتماعي قدره 400000000 دج و بطاقة انتاجية تقدر ب 70000 طن/ سنويا.

في مارس 2003 تمت التوسعة على مستوى المصنع من خلال تجديد الآلات و المعدات الإنتاجية، لتصبح الطاقة الإنتاجية تقدر ب 120000 طن/ سنويا، و مع هذا التوسع إرتفع رأسمال الشركة ليصبح 5200000000 دح.

ثالثا:المطاحن الكبرى الجنوب: GMSUD

كونت المؤسسة بعقد تأسيسي في 1999/02/13 بشراكة جزائرية أجنبية، مما مكنها من إستخدام تكنولوجيا حديثة، مما ساعدها على زيادة الإنتاج وتحسين الإنتاجية، وتعتبر ألان من أهم الوحدات على مستوى الجنوب. فهي شركة ذات مسؤولية محدودة **S.A.R.L**،تقع بمنطقة النشاطات، أوماش بسكرة.

تنشط في مجال الصناعات الغذائية والفلاحية، ويرتكز نشاطها أساسا في توزيع وإنتاج الدقيقوالفرينة ومشتقاتها،بالإضافة إلى صناعة الأكياس المخصصة للتعبئة. ويقدررأسمالها ب: 300.000.000.00 دج مقسم إلى 300000 حصة، و تقسم الشركة إلى أربع وحدات هي:

- وحدة إنتاج الكسكسي.
- وحدة إستيراد وتصدير القمح **trading** " اوماش".
- وحدة لتخزين القمح والذرة، وباقي المواد المستوردة ب: " جيجل ".
- وحدة إنتاج وتوزيع الدقيق والفرينة**semoulerie – minoteries**

أما النشاط الإقتصادي للمؤسسة:

فيتمثل في وظيفتين أساسيتين :

- الوظيفة الإنتاجية: حيث ينتج الدقيق بوزن " 10 و 25 " كلغ للكيس، و الفرينة بوزن "50 " كلغ توجه للمخابز.وتقدر الطاقة الإنتاجية للمصنع ب: 330 طن يوميا بالنسبة للقرينة، 200 طن يوميا للدقيق، أي بمعدل 6000 طن شهريا.
- الوظيفة التسويقية: التي تتكفل بتوزيع الإنتاج إلى مختلف إرجاء الوطن.

2.1.5 القوائم المالية للمؤسسات المعنية بالدراسة

أولا: القوائم المالية للمديرية الجهوية لفرع النقل بالأنابيب

سنكتفي بتقديم قائمة الميزانية وحساب النتائج المعدة وفق النظامين المحاسبين **PCN** و**SCF**من أجلتحليلهما ومعرفة أثار الإنتقال من النظام المحاسبي السابق إلى النظام المحاسبي المالي.معتمدين في ذلك على التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29-10-2009 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي والظاهرة في الملحق رقم(7)، والمعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

جدول رقم(09): أصول الميزانية في: **2009/12/31**وفق المخطط الوطني المحاسبي

الوحدة: KDA

الاصول	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات و مؤونات	المبلغ الصافي
الاستثمارات			
م-إعدادية	719909419,29	-	719909419,29
ق المعنوية	20015810,95	-	20015810,95
الاراضي	188836604.00	-	188836604.00
تجهيزات ثابتة	78598308074,56	38786623341,86	39811684732,70
تجهيزات أخرى	8891473692,62	6594754653,60	2296719039,02
تجهيزات إجتماعية	909625800,57	553521833,89	356103966,68
الاستثمارات الجارية	8383313175,39	-	8383313175,39
المجموع	**97711482577,38**	**45914899829.35**	**51796582748.03**
المخزون	**1639201602.00**	**11524082,30**	**1627677519.70**
الحقوق			
مدينو الاستثمارات	117724231,14	-	117724231,14
تسبيقات الحسابات	957445,66	-	957445,66
تسبيقات الاستغلال	8982473,77	-	8982473,77
الزبائن	555012076,19	-	555012076,19
النقدية	281586081,27	-	281586081,27
حسابات مدينة للخصوم	120047,63	-	120047,63
		-	
		-	
المجموع	**964382355,66**		**964382355,66**
مجموع الأصول	**100315066535,04**	**45926423911,65**	**54386642623,39**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم(10): خصوم الميزانية في: **2009/12/31** وفق المخطط الوطني المحاسبي

الوحدة: KDA

اسم الحساب	المبلغ	المبالغ الجزئية
الأموال الخاصة		
الحسابات المرتبطة بالوحدة	49425158946,96	
مؤونات الأخطار والتكاليف	2606061537.19	
المجموع 1	**5231220484.15**	**5231220484.15**
الديون		
ديون الاستثمارات	176700713,21	
ديون المخزونات	825245526.40	
ديون الاستغلال	426892408.57	
حسابات دائنة للاصول	19667,03	
حجز الحسابات	39484327,43	
المجموع 2	**1468342641.64**	**1468342641.64**
المجموع 1 + المجموع2	**581335144.50**	**52560754169.16**
نتيجة للفترة		**887079497,59**
المجموعالعام		**54386642623,39**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم(11): جدول حساب النتائج في **2009/12/31** وفق المخطط الوطني المحاسبي

الوحدة: KDA

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
70	مبيعات بضاعة	-	64723527,90
60	بضاعة مستهلكة	64723527,90	-
80	**الهامش الإجمالي**		00.00
80	الهامش الإجمالي	-	
71	إنتاج مباع	-	-
72	إنتاج مخزن	88487783.65	-
73	إنتاج المؤسسة لنفسها	-	17544395872.35
74	خدمات	-	80468266.50
75	تحويل تكاليف الإنتاج	531987063.06	-
61	مواد مستهلكة	1027579718.26	-
62	خدمات		
81	**القيمة المضافة**	**-**	**15976809593.88**
81	القيمة المضافة	-	**15976809593.88**
77	نواتج متنوعة	-	35564771,66
78	تحويل تكاليف الاستغلال	-	273600199,65
63	مصاريف العمال	4306803542.57	-
64	الضرائب والرسوم	318153029.87	-
65	المصاريف المالية	5177816.93	-
66	مصاريف متنوعة	11467441.90	-
68	اهتلاكاتومؤونات	7432635553.32	-
83	**نتيجة الاستغلال**	**-**	**4211737180.60**
79	نواتج خارج الاستغلال	-	2086967107.47
69	أعباء خارج الاستغلال	6191624790.48	-
84	**نتيجة خارج الاستغلال**	**3324657683.01**	**-**
83	نتيجة الاستغلال	-	**4211737180.60**
84	نتيجة خارج الاستغلال	**3324657683.01**	
880	**النتيجة الإجمالية**	**-**	**887079497,59**
889	الضرائب على الأرباح	-	-
88	**النتيجة الصافية**	**-**	**887079497,59**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم (12): اصول الميزانية في : **2009/12/31** وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

الأصول	ملاحظة	2009			2008
		إجمالي	اهتلاك و مؤونات	صافي	الصافي
أصـــــول غير جارية		-	-	-	
فارق بين الاقتناء ((goodwill)		20015810,95	-	20015810,95	
تثبيتات معنوية		88588244162.75	45934899810.35	42653344352.40	
تثـبيتات عينية		8383313175,39	-	8383313175,39	
تثبيتات يجرى انجازها		-	-	-	
تثبـيتات مالية		-	-	-	
سندات موضوعة موضع معادلة		-	-	-	
مساهمات أخرى وحسابات دائنة		-	-	-	
سندات أخرى مثبتة		-	-	-	
إقراض و أصول مالية أخرى		117724231,14	-	117724231,14	
ضرائب مؤجلة على الأصل		-	-	-	
مجموع الأصول غير الجارية		**97109297380.23**	**45934899810.35**	**51174397569.88**	
أصـــــول جـــارية					
مخـــزونات ومنتجات قيد التنفيذ		1639201602.00	11524082.30	1627677519,70	
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		555012076,19	-	555012076,19	
مدينون آخرون		2700519,72	-	2700519,72	
الضرائب و ما شابهها		-	-	-	
حسابات دائنة أخرى		7239399,71		7239399,71	
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة وأصول مالية جارية		-	-	-	
الخـــــــــزينة		281586081,27	-	281586081,27	
مجـــموع الأصول الجارية		**2485739678.89**	**11524082.30**	**2474215596,59**	
المـــجموع العام للأصول		**99586037069.12**	**45946423892.65**	**53639613176.47**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم(13): خصوم الميزانية في:**2009/12/31** وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

الخصوم	ملاحظة	2009	2008
رؤوس الأمـــوال الخاصة			
رأس المال تم إصداره		-	
رأس مال غير مستعان به		-	
علاوات واحتياطات		-	
فارق اعادة التقييم		-	
فوارق المعادلة (1)		-	
النتيجة الصافية		**887079497,59**	
رؤوس أموال خاصة أخرى- الترحيل من جديد		49425158946,96	
		-	
حصة الشركة المدمجة(1)		-	
حصة ذوي الأقلية (1)		**50312238444.55**	
المـــــجموع1			
الخصـــوم غير الجارية			
القروض و الديون المالية		-	
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)		-	
ديون أخرى غير جارية		176700713.21	
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		1667180579,54	
مجموع الخصـوم الغير الجارية2		**1843881292,75**	
الخصـــوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة		825245526.40	
الضرائب		5304107.41	
ديون أخرى		613459477.93	
خزينة الخصوم		39484327.43	
مجموع الخصـوم الجارية 3		**1483493439.17**	
المـجموع العام للخـــصوم		**53639613176.47**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم(14):حساب النتائج في **2009/12/31** وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

الحسابات	2009
رقم الأعمال	17609119399.25
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع	(88487783,65)
الإنتاج المثبت	-
إعانات الاستغلال	-
1- إنتاج السنة المالية	**17520631615.60**
المشتريات المستهلكة	596708590,96
الخدمات الخارجية	1027579718,26
الاستهلاكات الأخرى	6479579111,99
2- استهلاك السنة المالية	**8103867421,21**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**9416764194.39**
أعباء المستخدمين	4306603542,57
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	896750952,52
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**4213409699.30**
المنتجات العملياتية الأخرى	167254719,77
الأعباء العملياتية الأخرى	56225221,35
المخصصات للاهتلاكاتوالمؤونات	3474771657.70
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	37586088,79
5- النتيجة العملياتية	**887253628.81**
المنتوجات المالية	962986,87
الأعباء المالية	788855,65
6- النتيجة المالية	**174131,22**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**887079497,59**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول الأنشطة العادية	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية	17726435411.03
مجموع أعباء الأنشطة العادية	16839355913.44
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**887079497,59**
العناصر غير العادية – المنتوجات –	-
العناصر غير العادية – الأعباء –	-
9- النتيجة غير العادية	**-**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**887079497,59**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

ثانيا: القوائم المالية لمؤسسة الإخوة العموري

سنكتفي بتقديم قائمة الميزانية وحساب النتائج المعدة وفق النظامين المحاسبين **PCN** و**SCF** من أجل تحليلهما و معرفة أثار الإنتقال من النظام المحاسبي السابق إلى النظام المحاسبي المالي.معتمدين في ذلك غلى التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29-10-2009 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي والظاهرة في الملحق رقم(7)، و المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

جدول رقم (15): اصول الميزانية في : **2011/12/31** وفق المخطط المحاسبي الوطني

الوحدة: 100 دج

رقم الحساب	الاصول	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات و مؤونات	المبلغ الصافي
	الاستثمارات			
20	مصروفات اعدادية	-	-	-
21	قيم معنوية	-	-	-
22	أراضي	11958100,00	-	11958100,00
24	تجهيزات الانتاج	1214040397,20	684104565,62	529935831,58
25	تجهيزات اجتماعية	-	-	-
28	استثمارات قيد التنفيذ	-	-	-
	المجموع 2	**1225998497,20**	**684104565,62**	**541893931,58**
	المخزون			
30	بضائع	-	-	-
31	مواد و لوازم	70536513,78	-	70536513,78
32	اراضي	-	-	-
33	منتجات نصف مصنعة	-	-	-
34	منتجات قيد التنفيذ	-	-	-
35	منتجات تامة	605914,40	-	605914,40
36	فضلات و مهملات	-	-	-
37	مخزون بالخارج	-	-	-
	المجموع 3	**71142428 ,18**		**71142428 ,18**
	المدينون			
42	مدينو الاستثمارات	189680611,12	-	189680611,12
43	مدينو المخزون	7823053,10	-	7823053,10
44	م/شركاء و شركات حليفة	109892,00	-	109892,00
45	تسبيقات للحساب	4436771,56	-	4436771,56
46	تسبيقات الاستغلال	121144,92	-	121144,92
47	حقوق على الزبائن	6153706,00	-	6153706,00
48	نقديات	49000423,88	-	49000423,88
40	حسابات الخصوم المدينة	-	-	-
	المجموع 4	**257325602,58**		**257325602,58**
	مجموع الأصول	**1554466527,96**	**6284104565 ,62**	**870361962,34**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم (16): خصوم الميزانية في :**2011/12/31** وفق المخطط المحاسبي الوطني

الوحدة: 100 دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	المبالغ الجزئية
	الأموال الخاصة		
10	أموال جماعية	52000000 ,00	
11	نتائج رهن التخصيص	-	
12	علاوات المساهمات	-	
13	الاحتياطات	2600000,00	
14	اعانات الاستثمار	-	
15	فارق اعادة التقييم	-	
16	اموال خاصة اخرى	-	
18	نتيجة رهن التخصيص	79150570,28	
19	مؤونات الاعباء و الخسائر	-	
17	الربط بين الوحدات	-	
	المجموع 1	**133750570,28**	**133750570,28**
	الديون		
52	دائنو الاستثمارات	33437642,55	
53	دائنوا المخزون	230823477,33	
54	محجوزات للحساب	10822106,20	
55	ديون اتجاه الشركاء و الشركات الحليفة	85851955,90	
56	ديون الاستغلال	149449334,20	
57	تسبيقات تجارية	55573468,88	
58	ديون مالية	-	
50	حسابات دائنة للأصول	192960,50	
	المجموع 2	**566150945,56**	**566150945,56**
	المجموع 1 + المجموع2	**699901515,84**	**699901515,84**
88	**نتيجة للفترة**		**170460446,50**
	المجموعالعام		**870361962,34**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدولرقم(17):حساب النتائج بتاريخ **2011/12/31** وفق نظام المخطط المحاسبي الوطني

الوحدة: 100 دج

رقم الحساب	البيان	أرصدة الفترة	
		مدين	دائن
71	إنتاج مباع	-	504819468,10
72	إنتاج مخزن	205845,60	-
73	انتاج المؤسسة لنفسها	-	-
74	اداء خدمات	-	21075283,55
75	تحويل تكاليف الإنتاج	-	-
61	مواد و لوازم مستهلكة	105123156,70	-
62	خدمات	5545890,80	-
			-
	الـــمجموع	110874893,10	525894751,65
81	**القيمة المضافة**	**-**	**415019858,55**
81	القيمة المضافة	-	415019858,55
77	نواتج متنوعة	-	20259,28
78	تحويل تكاليف الاستغلال	-	-
63	أعباء المستخدمين	94512248,95	-
64	ضرائب و رسوم	12652165,73	-
65	أعباء مالية	503657,55	-
66	أعباء متنوعة	951288,78	-
68	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	96584295,68	-
	المـــجموع	205203656,69	415040117,83
83	**نتيجة الاستغلال**		**209836461,14**
79	نواتج خارج الاستغلال	-	2251112,12
69	أعباء خارج الاستغلال	1642577,56	-
84	**نتيجة خارج الاستغلال**	**-**	**608534,56**
83	نتيجة الاستغلال	-	209836461,14
84	نتيجة خارج الاستغلال	-	608534,56
880	**النتيجة الإجمالية**	**-**	**210444995,70**
889	الضرائب على الأرباح	39984549,18	-
88	**النتيجة الصافية**		**170460446,52**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم (18): اصول الميزانية في : **2011/12/31** وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

الأصول	ملاحظة	2011			2010
		إجمالي	اهتلاك و مؤونات	صافي	الصافي
أصـــــول غير جارية					
فارق بين الاقتناء ((goodwill)		-	-	-	-
تثبيتات معنوية		-	-	-	-
تثـبيتات عينية		1080279506.60	642052282.81	438227223.79	372001198.62
تثبيتات يجرى انجازها		-	-	-	76562110,48
تثبيتات ممنوح امتيازها		1820000.00	770000.00	1050000.00	1820000.00
تثبـيتات مالية		-	-	-	-
سندات موضوعة موضع معادلة		-	-	-	-
مساهمات أخرى وحسابات دائنة		-	-	-	-
ملحقة بها سندات أخرى مثبتة		-	-	-	-
إقراض و أصول مالية أخرى		-	-	-	-
ضرائب مؤجلة على الأصل		179520000,00	-	179520000,00	67062723,61
		60572.00	-	60572.00	60572.00
مجموع الأصول غير الجارية		1261680078,60	642822282,81	**618857795,79**	**517506604,71**
أصـــــول جـــارية					
مخـــزونات ومنتجات قيد التنفيذ		75571214,09	-	75571214,09	74292410,44
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		6103002,21	26149,20	6076853,01	3828267,92
مدينون آخرون		68079927,10	-	68079927,10	7848986,52
الضرائب و ما شابهها		2278958,24	-	2278958,24	4234225,15
حسابات دائنة أخرى		-	-	-	-
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى		-	-	-	-
الخـــــــــزينة		41959687,50	-	41959687,50	53689895,91
مجـــموع الأصول الجارية		193992789,14	26149,20	**193966639,94**	**143893785,94**
المـجموع العام للأصول		1455672867 ;74	642848432,01	**812824435,73**	**661400390,65**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم (19): خصوم الميزانية في :**2011/12/31** وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

الخصوم	ملاحظة	2011	2010
رؤوس الأمـــوال الخاصة			
رأس المال تم إصداره		52000000,00	52000000,00
رأس مال غير مستعان به		-	-
علاوات واحتياطات		2600000,00	23288277,03
فارق اعادة التقييم		-	-
فوارق المعادلة (1)		-	-
النتيجة الصافية		**161497724,16**	**82144656,94**
رؤوس أموال خاصة أخرى- الترحيل من جديد		89575285,12	29238224,94
		-	-
حصة الشركة المدمجة(1)		-	-
حصة ذوي الأقلية (1)			
المـــــجموع1		**305673009,28**	**165711158,91**
الخصـــوم غير الجارية			
القروض و الديون المالية		20000000,00	20000000,00
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)		22066854,52	152059445,36
ديون أخرى غير جارية		-	-
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		-	-
مجموع الخصـوم الغير الجارية2		**42066854,52**	**35205945,36**
الخصـــوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة		281936846,18	269205026,54
الضرائب		5793837,51	5149921,13
ديون أخرى		177353888,24	186128338,71
خزينة الخصوم		-	-
مجموع الخصـوم الجارية 3		**465084571,93**	**460483286,38**
المـجموع العام للخـــصوم		**812824435,73**	**661400390,65**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدولرقم(20): حساب النتائج في **2011/12/31**وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

العناصر	ملاحظة	2011	2010
رقم الأعمال		554512915,84	371473719,31
تغيرات مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ		(152972,80)	(6869070,00)
الإنتاج المثبت		-	-
إعانات الاستغلال		-	-
1- إنتاج السنة الصافية		554359943,04	364604649,31
المشتريات المستهلكة		176124132,03	116275599,24
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		5884872,86	3155262,24
2- استـــــهلاك السنة المالية		**(182009004,89)**	**(119430861,48)**
3- القيمة المضافة للاستغلال(1-2)		**372350938,15**	**245173787,83**
أعباء المستخدمين		(84142278,97)	(62239798,43)
الضرائب و الرسوم, و المدفوعات المشابهة		(12532166 ;73)	(11285951,02)
4- الفـــائض الإجمالي عن الاستغلال		**209836461,14**	**171648038 ,38**
المنتجات العملياتية الأخرى (فائض قيمة التنازل)		1125556,06	656393,50
الأعباء العملياتية الأخرى		(317631,13)	(442480,70)
مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات		(76584294,68)	(69989188,90)
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		-	-
5-الـــــــنتيجة التشغيلية		**199900122,60**	**101872762,28**
المنتوجات المـــالية		29299,27	44052,21
الأعــباء المـــالية		(503657.55)	(503657.55)
6- الـــــنتيجة المـــالية		(474358,28)	(459605,34)
7- النتـيجة العادية قبل الضريبة (5+6)		**199425764,32**	**101413156,94**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		37928040,16	19268500,00
الضرائب المؤجلة(التغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		555514798,37	365305095,02
مجموع أعباء الأنشطة العادية		394017074,21	283160438,08
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**161497724,16**	**82144656,94**
العناصر غير عادية (نواتج) (للتوضيح)			
العناصر غير عادية (أعباء) (للتوضيح)			
9- الـــــــنتيجة غير العادية			
10- النتـــــيجة الصافية للفترة		**161497724,16**	**82144656,94**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

ثالثا: القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الجنوب

سنكتفي بتقديم قائمة الميزانية وحساب النتائج المعدة وفق النظامين المحاسبين **PCN** و**SCF** من أجل تحليلهما و معرفة أثار الإنتقال من النظام المحاسبي السابق إلى النظام المحاسبي المالي.معتمدين في ذلك على التعليمة الوزارية رقم (02)الصادرة بتاريخ 29-10-2009 و التي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي والظاهرة في الملحق رقم(7)، و المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

جدول رقم (21): اصول الميزانية في : **2009/12/31**وفق المخطط المحاسبي الوطني

الوحدة: KDA

رقم الحساب	الاصول	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات و مؤونات	المبلغ الصافي
	الاستثمارات			
20	مصروفات اعدادية	-	-	-
21	قيم معنوية	-	-	-
22	أراضي	93393,85	-	93393,85
24	تجهيزات الانتاج	1404530,32	591785,46	812744,86
25	تجهيزات اجتماعية	354,75	203,43	151,32
28	استثمارات قيد التنفيذ	10067,82	-	10067,82
	المجموع 2	**1548346,74**	**591988,89**	**956357,85**
	المخزون			
30	بضائع	-	-	-
31	مواد و لوازم	74510,72	74510,72	74510,72
34	منتجات قيد التنفيذ	-	-	-
35	منتجات تامة	-	-	-
36	فضلات و مهملات	-	-	-
	المجموع 3	**74510,72**	**-**	**74510,72**
	المدينون			
42	مدينو الاستثمارات	72631,81	-	72631,81
43	مدينو المخزون	60427,70	-	60427,70
44	م/شركاء و شركات حليفة	865,43	-	865,43
45	تسبيقات للحساب	442,09	-	442,09
46	تسبيقات الاستغلال	4875,75	-	4875,75
47	حقوق على الزبائن	84059,97	17529,37	66530,60
48	نقديات	105230,55	-	105230,55
40	حسابات الخصوم المدينة	13794,84	-	13794,84
	المجموع 4	**342328,14**	**17529,37**	**324798,77**
	مجموع الأصول	**1965185,60**	**609518,26**	**1315667,34**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم (22): خصوم الميزانية في **2009/12/31:**وفق المخطط المحاسبي الوطني

الوحدة: KDA

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	المبالغ الجزئية
	الأموال الخاصة		
10	أموال جماعية	300000,00	
11	اموال الاستغلال	-	
12	علاوات المساهمات	-	
13	الاحتياطات	-	
14	اعانات الاستثمار	-	
15	فارق اعادة التقييم	-	
16	اموال خاصة اخرى	-	
18	نتيجة رهن التخصيص	143308,69	
19	مؤونات الاعباء و الخسائر	-	
17	الربط بين الوحدات	-	
	المجموع 1	**443308,69**	**443308,69**
	الديون		
52	دائنو الاستثمارات	744369,26	
53	دائنوا المخزون	44968,38	
54	محجوزات للحساب	629,61	
55	ديون اتجاه الشركاء و الشركات	93,21	
56	الحليفة	8209,20	
57	ديون الاستنغلال	-	
58	تسبيقات تجارية	-	
50	ديون مالية	7,00	
	حسابات دائنة للأصول		
	المجموع 2	**798276,66**	**798276,66**
	المجموع 1 + المجموع2	**1241585,35**	**1241585,35**
88	**نتيجة للفترة**		**74081,99**
	المجموعالعام		**1315667,34**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدولرقم(23):حساب النتائج بتاريخ **2009/12/31** وفق المخطط الوطني المحاسبي

الوحدة: KDA

رقم الحساب	البيان	أرصدة الفترة	
		مدين	دائن
71	إنتاج مباع	-	1588429,72
897100	التنازل عن المواد و الوازم	-	2278,35
897110	التنازل بين الوحدات للقمح و الرفيع	-	113672,78
72	إنتاج مخزن	-	117314,33
897201	قمح رفيع	111240,39	-
75	تحويل تكاليف الإنتاج	-	1324,03
61	مواد و لوازم مستهلكة خدمات	1408471,16	-
896100	التنازل عن المخزونات	2278,35	-
62	خدمات	13473,78	-
	الـــمجموع	1535463,68	1823019,21
81	**القيمة المضافة**	**-**	**287555,53**
81	القيمة المضافة	-	287555,53
77	نواتج متنوعة	-	1617,07
78	تحويل تكاليف الاستغلال	-	100,84
63	أعباء المستخدمين	63387,45	-
64	ضرائب و رسوم	401,71	-
65	أعباء مالية	29102,64	-
66	أعباء متنوعة	6246,44	-
68	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	100805,91	-
	المـــجموع	199944,15	289273,44
83	**نتيجة الاستغلال**	**-**	**89329,29**
79	نواتج خارج الاستغلال	-	7896,12
69	أعباء خارج الاستغلال	23143,42	-
84	**نتيجة خارج الاستغلال**	**16247,30**	-
83	نتيجة الاستغلال	-	89329,29
84	نتيجة خارج الاستغلال	16247,30	-
880	**النتيجة الإجمالية**	**-**	**74081,99**
889	الضرائب على الأرباح	-	-
88	**النتيجة الصافية**		**74081,99**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم (24): اصول الميزانية في: **2010/12/31**وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

الأصول	الملاحظة	2010			2009
		إجمالي	اهتلاك و مؤونات	صافي	الصافي
أصـــــول غير جارية					
فارق بين الاقتناء ((goodwill)		-	-	-	-
تثبيتات معنوية		-	-	-	-
تثـبيتات عينية		14982789,92	132389,89	906061,03	1006627,75
تثبيتات ممنوح امتيازها		10067,82	0,00	10067,82	10055,31
تثبيتات يجرى انجازها		-	-	-	-
تثبـيتات مالية		-	-	-	-
سندات موضوعة موضع معادلة		-	-	-	-
مساهمات أخرى وحسابات دائنة		-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة		-	-	-	-
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية		72475,24	0,00	72475,24	71479,34
ضرائب مؤجلة على الأصل		-	-	-	-
مجموع الأصول غير الجارية		**1580821,98**	**592217,89**	**988604,09**	**1088162,40**
أصـــــول جـــارية					
مخـــزونات ومنتجات قيد التنفيذ		82454,74	0,00	82454,74	95339,80
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن		84059,97	17529,37	66530,60	98991,96
مدينون آخرون		80120,29	0,00	80120,29	76113,78
الضرائب و ما شابهها		442,09	-	442,09	1876,90
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة		-	-	-	-
الموجودات و ما شابهها		-	-	-	-
الأموال الموظفة وأصول مالية جارية		-	-	-	-
الخـــــــــزينة		105230,55	0,00	105230,55	54738,19
مجـــموع الأصول الجارية		**352307,64**	**17529,37**	**334778,27**	**327060,63**
المـجموع العام للأصول		**1973129,62**	**609747,26**	**1363382,36**	**1415223,03**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدول رقم(25): خصوم الميزانية في:**2010/12/31** وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

الخصوم	ملاحظة	2010	2009
رؤوس الأمـــوال الخاصة			
رأس المال تم إصداره		300000,00	300000,00
رأس مال غير مستعان به		-	-
علاوات واحتياطات		-	-
فوارق المعادلة (1)		-	-
النتيجة الصافية		**89091,29**	**114324,72**
رؤوس أموال خاصة أخرى- الترحيل من جديد		128061,39	28983,97
حصة الشركة المدمجة(1)		-	
حصة ذوي الأقلية (1)		-	
المـــــجموع1		**517152,68**	**443308,69**
الخصـــوم غير الجارية			
القروض و الديون المالية		744344,61	668205,26
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)		-	-
ديون أخرى غير جارية		-	-
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		7944,02	-
مجموع الخصـــوم الغير الجارية2		**752288,63**	**668205,26**
الخصـــوم الجارية		-	-
الموردون و الحسابات الملحقة		44993,04	48947,30
الضرائب		904,25	1144,42
ديون أخرى		8034,76	10084,80
خزينة الخصوم		-	243532,56
مجموع الخصـــوم الجارية 3		**53932,05**	**303709,08**
المـجموع العام للخـــــصوم		**1363382,36**	**1415223,03**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

جدولرقم(26):حساب النتائج في **2010/12/31** وفق النظام المحاسبي المالي

الوحدة: KDA

العناصر	ملاحظة	2010	2009
رقم الأعمال		1704380,85	1734834,73
تغيرات مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ		6073,94	(5387,53)
الإنتاج المثبت		-	-
إعانات الاستغلال		-	-
1- إنتاج السنة الصافية		**1710454,79**	**1729447,20**
المشتريات المستهلكة		1410301,91	1408006,94
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		12597,35	7778,91
2- استـــــهلاك السنة المالية		**(1422899,26)**	**(1415785,85)**
3- القيمة المضافة للاستغلال(1-2)		**287555,53**	**313661,35**
أعباء المستخدمين		(63387,45)	(55420,96)
الضرائب و الرسوم, و المدفوعات المشابهة		(395,46)	(4119,04)
4- الفـــائض الإجمالي عن الاستغلال		**223772,62**	**254121,35**
المنتجات العملياتية الأخرى (فائض قيمة التنازل)		-	-
الأعباء العملياتية الأخرى		(6246,44)	(4211,82)
مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات		(101043,91)	(101870,27)
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		-	-
5-الـــــــنتيجة التشغيلية		**116482,27**	**148039,26**
المنتوجات المـــالية		1617,07	1944,07
الأعـــباء المـــالية		(29008,05)	(35658,61)
6- الـــــنتيجة المـــالية		**(27390,98)**	**(33714,54)**
7- النتـيجة العادية قبل الضريبة (5+6)		**89091,29**	**114324,72**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة(التغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		1712071,86	1731391,27
مجموع أعباء الأنشطة العادية		1622980,57	1617066,55
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**89091,29**	**114324,72**
العناصر غير عادية (نواتج) (للتوضيح)			
العناصر غير عادية (أعباء) (للتوضيح)			
9- الـــــــنتيجة غير العادية			
10- النتـــيجة الصافية للفترة		**89091,29**	**114324,72**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة.

3.1.5تحليلالنتائج

أولا: المقارنة بين الميزانيات

بالإعتماد على الميزانيات الختامية للمؤسسات الثلاث حسب النظامين) (PCNو(SCF)، وبالمقارنة بينهما نلاحظ أن مجموع الميزانيات قد تأثر بعملية الإنتقال للأسباب التالية:

- الإختلاف الأساسي والجوهري في شكل الميزانيات وجوهرها: شكلا تم إعتماد طريقة جديدة في إعداد الميزانية تأخذ بعين الإعتبار درجة سيولة بنود الميزانية مما يمكننا من معرفة الوظائف الثلاث المكونة للميزانية الوظيفية، وجوهرا هو كون الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي تقدم قيم حقيقية تسهل من إجراء التحليل المالي.
- المجموع الصافي لأصول الشركات الثلاث وفق المخطط الوطني المحاسبي (PCN)[1]يختلف عن المجموع المعد وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)[2]، والسبب في ذلك هو إستبعاد بعض العناصر كالمصروفات الإعدادية أو إضافة حسابات جديدة لم تكن موجودة سابقا مثل الأراضي المقدمة في شكل إمتياز ضمن الأصول والضرائب المؤجلة ضمن الخصوم.
- قامت المؤسسات الثلاث بإعادة تقييم الأصول حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي، بمعنى إلتزام المؤسسة بقواعد التقييم المنصوص عليها في هذا النظام مما ترتب عنه إختلاف بين الميزانيات.
- أيضا إعادة النظر في قيمة وطريقة حساب الإهتلاك أدى إلى تغيير قيمة التثبيتات الصافية بين نوعي الميزانيات، و إدراج حسابات جديدة تطبيقا لمبدأ أفضلية الجوهر الإقتصادي عن الشكل القانوني، الأمر الذي تطلب حساب إهتلاكها مما تترتب عنه إختلاف في مجاميع الميزانيات.

كل هذه المستجدات من توفر إطار مفاهيمي يبين القواعد و القوانين والأسس الخاصة بالتقييم والتسجيل كان لها الأثر طبعا في التعبير بصدق وموضوعية على النتيجة، حيث نلاحظ أن النتيجة إنخفضت عند تطبيق النظام المحاسبي المالي مقارنة بالنظام السابق.

ثانيا:أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حساب النتائج

بالإضافة الى المؤشرات التي تستعمل لقياس الأداء عن طريق الميزانية هناك عدة مؤشرات تحسب بواسطة المعلومات التي يتضمنها حساب النتائج، فتغير طريقة اعداد حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي تغيرت طريقة حساب مؤشرات الأداء.

إن جدول حساب النتائج تغير شكلا ومضمونا بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي كونه يبرز كيفية تشكيل النتيجة، كما يضيف أرصدة ذات أهمية مثل الفائض الاجمالي للإستغلال(EBE)[3] الذي يبرز نتيجة الإستغلال قبل أثر سياسة الإهتلاك ورصيد النتيجة المالية.

[1]PCN: Plan Comptable National

[2]SCF : Système Comptable Financier

[3](EBE): Excédent Brut d'Exploitation

الجدول التالي رقم:(**27**) يبين أهم الفروق و أثار الإنتقال من نظام(PCN) الى(SCF) على النتيجتين التاليتين:

عناصر النتيجة	المؤسسة	المبالغ		الفروق
		PCN	SCF	
القيمة المضافة	نقلوتوزيع المحروقات	15976809593.88	9416764194.39	(6560045399.49)
	صناعة الاجر	415019858,55	372350938,15	(42668920.40)
	مطاحن الجنوب	287555,53	287555,53	-
نتيجة الاستغلال	نقلوتوزيع المحروقات	4211737180.60	887079497,59	(3324657683.01)
	صناعة الاجر	209836461,14	101413156,94	(108423304.20)
	مطاحن الجنوب	89329,29	89091,29	(238.00)

- **بالنسبة للقيمة المضافة**

– بالنسبة لمؤسسة نقل وتوزيع المحروقات تأثرت القيمة المضافة بالسلب بنسبة 4.10% بين المعالجة القديمة والجديدة، والسبب في ذلك انخفاض قيمة رقم الاعمال، واستبعاد المصروفات الاعدادية و ما ترتب عنه من إستبعاد قيمة ح/75 تحويل تكاليف الإنتاج،و إدراج بعض المصروفات ضمن الإستهلاكات الأخرى المتعلقة بإستهلاك السنة المالية.

–القيمة المضافة فيمؤسسة الأخوة العموري إنخفضت بنسبة11.45%والسبب الرئيسي يرجع إلى المعلومات المضللة التي قدمت لأسباب تخصهم.

–أما مؤسسة مطاحن الجنوب لم يوجد أي تغيير في القيمة المضافة.

- **بالنسبة لنتيجة الإستغلال**

بعد مقارنة نتيجة الإستغلال للمؤسسات الثلاث نجدإنخفاض في النسبة للمؤسسات الثلاث بقيم متفاوتة لكنها كبيرة.وهذا يعني أن النظام المحاسبي القديم لم يكن يعبر عن نتيجة الإستغلال بمصداقية بل كان يضخم في النتيجة مما يزيد من أعباء المؤسسة فيما يخص الضرائب على الأرباح.

ثالثا: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الميزانية

تظهر الميزانيات المعدة على أساس تطبيق النظام المحاسبي المالي معلومات غنية حيث أن كيفية ترتيب الأصول والخصوم إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية تبين تفاصيل كثيرة لم تكن متاحة من قبل، ويمكن إبراز بعض المحاسن فيما يلي:

- كتل الميزانية تظهر بوضوح ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من إلتزامات حيث تم إستبعاد المصروفات الإعدادية و إعادة ترتيب عناصر الميزانية أثر ايجابا بنسبة كبيرة في الرفع من القيمة الإجمالية للإستثمارات.
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها الواجبة الدفع.
- التعرف على مدى إعتماد المؤسسة في تمويل نفسها بنفسها.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها فيما يخص قياس الأداء المالي.

و للوقوف على تلك الأثار الحسنة جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي لابد من حساب بعض النسب الأكثر دلالة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(28) يوضح حساب النسب الأكثر دلالة

النسبة	نقل الانابيب		مؤسسة الاخوة عموري		شركة مطاحن الجنوب	
	PCN	SCF	PCN	SCF	PCN	SCF
نسب التمويل						
1- نسبة تمويل الاستخدامات الثابتة	0.10	1.02	0,24	0.49	1.24	1.27
2- نسبة التحرر المالي	0.004	0.004	0.25	0.38	1.47	1.73
نسب الكفاءة						
3- نسبة دوران المخزون	0.095	0.011	1.40	2.35	15.82	15.84
4- نسبة دوران الزبائن	31.61	31.72	101.93	111.90	23.87	25.61
5- نسبة دوران الموردون	0.64	0.72	0.57	0.68	29.90	30.92
نسب المردودية						
6- نسب المردودية المالية	0.028	0.224	4.04	3.83	0.35	0.20
7- نسبة مردودية الاموال الدائمة	0.17	0.0176	1.27	0.46	0.098	0.080
نسب مردودية النشاط						
8- نسبة الهامش الاجمالي للاستغلال	0.65	0.24	0.77	0.49	0.18	0.13
9- نسبة الهامش الصافي	0.05	0.05	0.82	0.29	0.052	0.046
نسب التغطية						
10- نسبة المديونية	0.0035	0.0035	0.76	0.80	1.68	1.45
11- نسبة الاعباء المالية	0.0012	0.0008	0.0024	0.0025	0.28	0.24
نسب السيولة						
12- نسبة السيولة العامة	2.006	1.66	0.61	0.41	7.42	6.20
13- نسبة السيولة الفورية	0.218	0.189	0.092	0.09	3.51	3.51

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد

1- نسبة تمويل الإستخدامات الثابتة = الموارد الثابتة / الإستخدامات الثابتة

2- نسبة التحرر المالي = الإستدانة المالية / التمويل الخاص

3- نسبة دوران المخزون= تكلفة حيازة المخزون المعني / متوسط المخزون

4- نسبة دوران الزبائن= رقم الأعمال السنوي ttc / متوسط ديون الزبائن و الحسابات المرتبطة

5- نسبة دوران الموردون= المشتريات السنوية ttc / متوسط ديون الموردون والحسابات المرتبطة

6- نسب المردودية المالية= النتيجة العادية قبل الضريبة /رؤوس الاموال الخاصة

7- نسبة مردودية الاموال الدائمة = النتيجة الصافية + فوائد القروض/ الأموال الدائمة

8- نسبة الهامش الإجمالي للإستغلال = إجمالي فائض الإستغلال / رقم الأعمال خارج الرسم

9- نسبة الهامش الصافي = النتيجة الصافية بعد الضريبة / رقم الأعمال خارج الرسم

10-نسبة المديونية = ديون طويلة الاجل / الأموال الخاصة

11- نسبة الأعباء المالية = الأعباء المالية / النتيجة قبل الضرائب و الأعباء المالية

12-نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل

13-نسبة السيولة الفورية = القيم المتداولة للتوظيف + النقديات / الديون قصيرة الأجل

من خلال ملاحظة النتائج الرقمية المتحصل عليها في الجدول رقم (**28**)نرى أنها تسير في نفس الإتجاه للمؤسسات الثلاث:

- بالنظر إلى الميزانيات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تبين مدى قدرة المؤسسة الأولى والثالثة على تمويل تثبيتاتها المادية والمعنوية والمالية من مصادرها الداخلية دون اللجوء إلى القروض. نلاحظ أن نسب التمويل كلها زادت للمؤسسات الثلاث عما كانت عليه في نظام(PCN)، فالمعلومات المقدمة حسب نظام(SCF)أحسن بكثير من سابقتها كونها تعبر بصدق وتأخذ بمبدأ الحذر خاصة فيما يخص نسب التحرر المالي.
- أما بالنسبة لنسب الكفاءة فإنها نفس الملاحظة كون النسب للمؤسسات الثلاث تسير في نفس الإتجاه حتى ولو بزيادة طفيفة، فكلما كانت نسب دوران دورة الإستغلال أسرع كلما كانت مردودية المؤسسة في تحسن. فبالنسبة **لدوران المخزون** النسب المعدة بنظام (SCF)تعبر عن سرعة دوران أكبر مما يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسات الثلاث و الطلب المتزايد عن منتجاتهم. أيضا تحسن نسبة سرعة دوران الزبائن و الموردين بتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- فيما يخص نسب مردودية الأموال الخاصة أو الأموال الدائمة فإنها إنخفضت في المؤسسات الثلاث في النظام(**SCF**)عما كانت عليه في النظام(**PCN**)، بمعنى أن المعلومات المقدمة بنظام(**SCF**)تعبر بصدق ولا تضخم في الأرباح وتعطي صورة صادقة لمستخدمي القوائم المالية المهتمين بهذه المؤسسات وخاصة البنوك التي تتابع أموالها المستثمرة في هذه المؤسسات وكذا المستثمرين المحتملين.
- أما نسب التغطية فكانت النسب المتحصل عليها بالنسبة لمؤسسة الإخوة عموري ومؤسسة الزعاطشة بالنسبة للمؤشر الأول الخاص بالمديونية نلاحظ زيادة في النسبة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي عما كانت عليه في النظام السابق، والتفسير عن ذلك هو أن النسب في نظام المخطط الوطني المحاسبي لا تعبر عن المديونية الحقيقية للمؤسسة عن تلك المحسوبة بالنظام المحاسبي المالي. بينما المؤسسة الثالثة

مطاحن الجنوب نلاحظ أن نسبة المديونية فيها قد إنخفضت بمعنى أنها تخلصت من جزء من مديونيتها التي لم تبرز في نظام المخطط الوطني المحاسبي.

- نسب مردودية النشاط يلاحظ عليها إنخفاض محسوس في النظام المحاسبي المالي مقارنة بالنظام السابق والسبب يرجع إلى عدم الإفصاح عن رقم الأعمال الحقيقي في النظام السابق من أجل التهرب الضريبي.
- أيضا عدم التعبير عن النتيجة الصافية بصدق كون النظام السابق كان يدمج النتيجة غير العادية والتي لا تعبر عن نتيجة النشاط الحقيقي للمؤسسة.
- تتمثل السيولة في النقدية و شبه النقدية و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة، فكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت المؤسسة قادرة على تسديد إلتزاماتها. و هذا ما ينطبق على المؤسسات الثلاث كون النسب أصبحت تعبر عن الواقع و في نفس الوقت في حدود النسب المتعارف عليها، لكن بالنسبة للمؤسسات الثلاث كانت النسب مبالغ فيها نوعا ما باستخدام نظام (PCN) لكن المعلومات المقدمة وفق النظام(SCF)إنخفضت و أصبحت تعبر القدرة الحقيقية لوفاء المؤسسات بالتزماتهم.

و عليه نستطيع أن نقول بأن العمل بالنظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولي كان له الأثر الإيجابي على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، من حيث أنه قضى على السلبيات السابقة و قدم قوائم مالية تتصف بالمصداقية، كما سهل عملية التحليل المالي من حيث أن المعلومات المحاسبية هي في حد ذاتها مالية و لا تستدعي بذل الجهد من أجل تعديلها و إعادة تصنيفها، مما يسهل على المسييرنعملية أعداد القوائم المالية.

2.5الإستبانة

نظرا لتعدد الأطراف المستخدمة والمعنية بالنظام المحاسبي المالي كان لابد من إستقصاء عدد كبير من المستخدمين للقوائم المالية للوقوف على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية في تحسين نوعيةالمعلومات المحاسبية، وأحسن طريقة لجلب المعلومات طبعا هي طريقة الإستبانة.

1.2.5هيكلالإستبانة

تضمنتالإستبانةأربعة محاور يشتمل كل واحد على عشرة أسئلة، أعدت علىأساسالنوعالمغلقالذييحتملإجابةواحدة،حتىيتسنىلناتحديدإجاباتالمستجوبينفينقاطمحددة.

أولا:القسم الاول

يشمل البيانات الشخصية و الوظيفية لأفراد عينة البحث من حيث الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة في المؤسسة، وأخيرا عدد سنوات الخبرة في المؤسسة.

ثانيا:القسم الثاني

يضم هذا القسم محورين أساسين:

المحور الاول:يضمعشرةعباراتتهدف في مجملهاالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المستوحاة من تطبيقالنظامالمحاسبيالمالي.

المحورالثاني:خصص لتطبيق النظام المحاسبي المالي:

- **الجزء الأول** منه يضم عشرة أسئلة تتعلق بالإطار المفاهيمي كونه الإطار الذي يبين القواعد والأسسوالطرق الواجب إتباعها في التقييم والتسجيل حتى تكون مخرجاتالنظامالمحاسبيالمالي ذات نوعية جيدة.
- أما **الجزء الثاني**يضمعشرةعبارات الغرض منها تحديد بكل دقة مدىالإطلاع والفهم و التطبيق لقواعد التقييموالتسجيل التي جاء بها النظام المحاسبي المالي التي تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية.
- **الجزء الثالث** والأخيريضمعشرةعباراتتهدفإلى معرفة مدى التحكم في القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي شكلا ومضمونا.

2.2.5الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة و الإجابة على تساؤلاتها و إختبار الفرضيات، تم استخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS.V17)، من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة و هي:

- **مقياس الإحصاء الوصفي:** و ذلك لوصف مجتمع البحث و اظهار خصائصه بالإعتماد على النسب المئوية و التكرارت و الإجابة على أسئلة البحث و ترتيب متغيرات البحث حسب أهميتها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية.
- **تحليل التباين للإنحدار**: للتأكد من صلاحية النموذج المقترح.
- تحليل الإنحدار المتعدد: و ذلك لإختبار أثر المتغيرات المستقلة التالية(الإطار التصوري، التقييمو التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي) على المتغير التابع و هو جودة المعلومة المحاسبية.
- **معامل الثبات الفا كروباخ:** و ذلك لقياس ثبات أداة البحث.
- **معامل صدق المحك:** و ذلك لصدق أداة البحث.

3.2.5صدق و ثبات أداة البحث:

1. صدق أداة البحث

المقصود بصدق الثبات هو قدرة الاستبانة على قياس المتغيرات التي صممت لقياسها. و للتحقق من صدق الاستبانة المستخدمة في البحث اعتمدنا على ما يلي:

أ- صدق المحتوى أو الصدق الظاهري:

تم التأكد من صحة الأداة و مصداقيتها و صحة عباراتها، و ذلك بعد أن تم عرضها على عدد من المحكمين، للتأكد من صحة الأداة، حيث طلب منهم دراسة الأداة و ابداء رأيهم فيها من حيث مدى مناسبة العبارة للمحتوي، و النظر في مدى كفاية أداة البحث من حيث عدد العبارات و شموليتها و تنوع محتواها و تقويم مستوى الصياغة اللغوية أو أية ملاحظة اخرى يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل أو التغيير أو الحذف وفق ما يراه المحكم لازما. و قمنا بدراسة ملاحظات المحكمين و إقتراحاتهم بكل عناية، و تم إجراء التعديلات المطلوبة حتى نعطي نوعا من الصدق الظاهري و صدق محتوى الأداة، و عليه فإن الأداة صالحة لقياس ما وضعت لأجله .

ب- صدق المحك:

تم حساب معامل صدق المحك من خلال أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات " الفا كرو نباخ "، و ذلك كما هو موضح في الجدول (28)إذ نجد أن معامل الصدق الكلي لأداة البحث بلغ (**0.953**)و هو معامل جيد جدا و مناسب لأغراض و أهداف هذا البحث، كما نلاحظ أيضا أن جميع معاملات الصدق لمحاور البحث و أبعادها كبيرة جدا و مناسبة لأهداف البحث.

2.ثبات الأداة

و المقصود بذلك مدى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متقاربة لو كرر البحث في ظروف مشابهة باستخدام الاداة نفسها. في هذا المبحث تم قياس ثبات أداة البحث بإستخدام معامل (الفا كرو نباخ) الذي يحدد مستوى قبول أداة القياس بمستوى (0.60) فأكثر حيث كانت النتائج كما يلي:

الجدول (29): معاملات الصدق و الثبات. **المصدر**:من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V17)

المتغير	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق (صدق المحك)
الإطار التصوري لمعايير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي	9	0.676	0.822
طرق التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي	10	0.808	0.898
القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	10	0.838	0.915
تطبيق النظام المحاسبي المالي	**29**	**0.879**	**0.937**
نوعية المعلومات المحاسبية	**10**	**0.818**	**0.904**
الإستبانة ككل	**39**	**0.909**	**0.953**

من خلال الجدول (29) نلاحظ أن معامل الثبات الكلي لأداة البحث بلغ(**0.909**) و هو معامل ثبات جيد جدا و مناسب لأغراض البحث، كما تعتبر جميع معاملات الثبات لمحاور البحث و أبعادها مرتفعة و مناسبة لأغراض البحث، و بهذا نكون قد تأكدنا من ثبات أداة البحث مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها و صلاحيتها لتحليل النتائج.

4.2.5معالجةوتحليل النتائج

لقدتجمعلدينا الآنكافةالمعطياتالأساسيةبصورةمرتبةومنظمةتسمحلناباستخدامهاكمدخلاتفيعملياتالمعالجةوالتحليل،وذلكب إستخداماالطرقالإحصائيةالملائمة،وتنتهيعملياتالمعالجةوالتحليلبإعطاءمعنىللنتائجالمتحصلعليهامنخلالتأويلهاعلىضوءا لتساؤلاتالمطروحةفيالإشكالية.

علىهذاالأساسسوفنقومفيهذاالمبحثبمعالجةوتحليلالمعطياتالتيسبقلناجمعهامنالميدان،نستهلهابإستعراضخصائصالعينةال تيأخضعناهاللدراسة،ثمنقومبتقديمالنتائجالتيتوصلتإليهاالدراسة،وفيالأخيرنعرضنتائجتحليلتوقعاتالمستجوبينبشأنآثارتطبيقالنظامالمحاسبيالمالي.

1.4.2.5خصائصمبحوثي الدراسة

فيما يلي سوف نتطرق الى دراسة خصائص مبحوثي عينة الدراسةحسب المتغيرات الشخصية.

جدول رقم(**30**): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية

المتغير	التكرار		النسبة المئوية
الجنس	ذكر	86	**86.0**
	انثى	14	**14.0**
	المجموع	100	**%100**
العمر	من 18 الى اقل 35	36	**36.0**
	من 35 الى اقل 50	38	**38.0**
	أكثر من 50	26	**26.0**
	المجموع	100	**%100**
المؤهل العلمي	بكالوريا	4	**4.0**
	ليسانس	54	**54.0**
	دراسات عليا	42	**42.0**
	المجموع	100	**%100**
التخصص	محاسبة	66	**66.0**
	مالية	23	**23.0**
	اقتصاد	8	**8.0**
	تخصصات اخرى	3	**3.0**
	المجموع	100	**%100**
المسمى الوظيفي	مسير	24	**24.0**
	محاسب	43	**43.0**
	مدقق	16	**16.0**
	اخرى	17	**17.0**
	المجموع	100	**%100**
سنوات الخبرة	اقل من 10 سنوات	31	**31.0**
	من 10 الى 20 سنة	36	**36.0**

	اكثر من 20 سنة	33	**33.0**
	المجموع	100	**%100**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV.17

من خلال ملاحظة الجدول رقم (**30**) يتضح أن الجانب الذكوري طغي على أفراد العينة حيث بلغت نسبتهم **86%**،

أما بالنسبة للمتغير الثاني نجد أيضا أن الأغلبية هي من فئة الشباب بنسبة **74%**و هذا مؤشر جيد كون الفئة المرتبطة بالنظام المحاسبي القديم المخطط الوطني قليلة.

بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي نجد الأغلبية القصوى من حاملي الشهادات العليا بنسبة **96%**أيضا هذه النسبة مشجعة كونها تعبر عن مدى إستيعاب هذه الفئة لما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإطار النظري والتطبيقي. أيضا بالنسبة لعنصر التخصص نجد نسبة شعبة المحاسبة بلغت **66%** و هذا مؤشر يعطي للدراسة نوعا من المصداقية.

العنصر الهام في هذه الدراسة أن أغلبية المبحوثين يعملون في مجال المحاسبة بنسبة **51%** مما أعطى نوعا من الأهمية للموضوع.

في الأخير كان لعنصر الخبرة أهمية في هذه الدراسة حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين لديهم أقدمية تفوق 10 سنوات **69%**.

لذلك نجد أن كل المؤشرات مشجعة، من شأنها أن تعطي للدراسة الميدانية مصداقيةوتساهم في تحقيق المبتغى من الدراسة المطلوبة.

2.4.2.5الإجابة على تساؤلات البحث

في هذا الجزء تم تحليل محاور الإستبانة من أجل الإجابة على تساؤلات البحث، حيث تم إستخدام مقاييس الإحصاء الوصفي بإستخدام المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري(على مقياس ليكرت1-5)لإجابات عينة البحث عن عبارات الإستبانة المتعلقة بمحوري البحث والمتمثلين في جودة المعلومة المحاسبية وتطبيق النظام المحاسبي المالي، وقد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجاباتالمبحوثينعن كل عبارة من(1-أقل من 2.5) دالا على مستوى "**منخفض**"من القبول، ومن (2.5-أقل من3.5) دالا على مستوى "**متوسط**"، ومن (3.5-5) دالا على مستوى "مرتفع" ويظهر الجدول رقم(**31**) تلك النتائج.

السؤال الأول: ما هو مستوى تطبق المؤسسة الإقتصاديةللنظام المحاسبي المالي؟

للإجابة عن هذا السؤال يجب دراسة وتحليل النتائج الموضحة في الجدولرقم(**31**).

جدول رقم(**31**): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

رقم	أبعاد النظام المحاسبي و المالي و عبارات القياس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	**مستوى**

لعبارة					القبول
أولا: الاطار التصوري لمعايير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي يسمح		3.9256	0.41695	1	مرتفع
1	يتحديد طبيعة ونوعية المعلومات الواجب انتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين	3.89	0.665	6	مرتفع
2	بتوضيح الاسس والطرق السليمة لقياس، عرض عناصر القوائم المالية.	4.14	0.636	1	مرتفع
3	بمعرفة تأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة.	3.86	0.739	8	مرتفع
4	بالتسجيل الاحداث التي وقعت فعلا و التي يمكن قياسها قياسا نقديا ويتأثر بها المركز المالي لمنشأة .	3.91	0.854	5	مرتفع
5	بمساعدة المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأحداث التي لم تصدر لها معايير محاسبية بعد.	3.87	0.981	7	مرتفع
6	بزيادة فهم مستخدمي للمعلومات التي تشملها التقارير المالية وفهم حدود استخدام تلك المعلومات.	4.14	0.682	2	مرتفع
7	بقياس الاثار المالية للأحداث على أساس فرضية استمرار المنشأة، وليست هناك نية لتصفيتها.	3.68	0.875	9	مرتفع
8	يتخزين المعطيات القاعدية العددية، وتنظيمها حتى تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية.	3.94	0.827	3	مرتفع
9	بإبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.	3.90	0.785	4	مرتفع
ثانيا: طرق التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي		3.8227	0.51497	3	متوسط
10	يدرج العنصر ضمن حسابات الميزانية وحسابات التسيير اذا كانت ينتظر منه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن تقييمه بصورة صادقة.	3.82	0.845	4	مرتفع
11	تدرج نواتج الانشطة العادية ضمن الحسابات بشرط : أن يتم تحويل المخاطر و المنافع للمشتري، وأن تقيم بصورة صادقة، واحتمال تحقيق منافع اقتصادية مرتبطة بالصفقة.	3.68	0.839	7	مرتفع
12	تقيم منتوجات المبيعات وأداء الخدمات بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المنتظر استلامه في تاريخ ابرام الصفقة.	3.86	0.921	3	مرتفع
13	يسجل أي عنصر في حساب النتائج بمجرد توقفه عن انتاج منافع اقتصادية مستقبلية، أو توقف عن تلبية شروط التسجيل في الميزانية كأصل.	3.54	0.999	10	مرتفع
14	تقييم العناصر بالتكلفة التاريخية، مع اجراء مراجعة لهذا التقييم بالاستناد الى: القيمة الحقيقية، قيمة الانجاز والقيمة المحينة.	3.97	0.834	2	مرتفع
15	في نهاية كل فترة على المؤسسة ملاحظة ما اذا كان هناك مؤشر فقدان الاصل من قيمته، و اذا ثبت ذلك يجب تقدير القيمة القابلة للتحصيل للأصل.	4.17	0.620	1	مرتفع
16	تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافيو القيمة النفعية.	3.75	0.809	6	مرتفع
17	عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أقل من قيمته المحاسبية الصافية، لابد من تسجيل خسارة القيمة	3.79	0.924	5	مرتفع
18	في حالة عدم وجود مؤشر لانخفاض القيمة مسجل لأصل في فترات سابقا، تسترجع خسارة القيمة الملاحظة سابقا و تسجل ضمن النواتج.	3.67	0.933	9	مرتفع

19	المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا تطبق طرق التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.	3.68	1.154	8	**مرتفع**
ثالثا: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي		3.8990	0.52618	2	**متوسط**
20	تستوجب تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وقياس كفاءتها.	4.12	0.756	2	**مرتفع**
21	تمكن من القراءة الجيدة للقوائم المالية من قبل الاطراف الاخذة.	4.20	0.636	1	**مرتفع**
22	تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من اجراء المقارنة الموضوعية زمانيا ومكانيا.	4.01	0.772	5	**مرتفع**
23	تشجع المستثمرين على الاستثمار والاطمئنان على أموالهم.	4.03	0.915	4	**مرتفع**
24	تمكن من اجراء بالمراقبة الجيدة، وتقدم الضمانات للأطراف الاخذة فيما يخص دقتها، سلامتها و شفافيتها.	4.04	0.816	3	**مرتفع**
25	تساهم في زيادة مردودية المشروعات من خلال المعرفة الجيدة الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط الجودة والكفاءة في التسيير.	3.79	0.820	8	**مرتفع**
26	تسمح بقياس الكفاءة الاقتصادية من خلال(النتيجة المحققة، نصيب السهم من الربح، سعر السهم في السوق).	3.82	0.857	7	**مرتفع**
27	تضبط تحت مسؤولية المسيرين و تعد خلال 04 أشهر.	3.41	0.954	10	**مرتفع**
28	تعكس الاحداث المتعلقة بنشاط الوحدة وتعبر بصدق عن وضعيتها المالية	3.94	0.802	6	**مرتفع**
29	.تسمح للشركات الاجنبية من الولوج في الاقتصاد الوطني.	3.63	0.872	9	**مرتفع**
النظام المحاسبي المالي بشكل عام		3.8707	0.40122	-	**مرتفع**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV.17

1-الإطار التصوري لمعايير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**31**)أن الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي جاء في الرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة البحث، على إعتبار أنه الأساس النظري الذي كانت تفتقد إليه المحاسبة، فجاء بالقواعدوالأسس والخصائص التي من شأنها أن تحسن من نوعية المعلومات المحاسبية.إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا المتغير(**3.9256**)بانحراف معياري(**0.41695**)ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير إلى نسبة قبول مرتفعة.

كما نلاحظ أيضا أن متوسط كل إجابات أفراد عينة البحث عن هذا المتغير تشكل قبولا مرتفعا، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (**3.68 -4.14**)و تراوحت إنحرافاتها المعيارية ما بين(**0.636-0.981**) و هذا ما يدل أن الإطار التصوري ضروري جدا كونه يمثل الأداة التي تساعد أصحاب مهنة المحاسبة من الميكانيزمات فيما يخص القواعد والأسس والنظريات التي تسمح بإنتاج معلومة محاسبية ذات نوعية مفيدة لمستخدميها.

2-طرق التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي:

يتبين من الجدول رقم (31) أن متغير طرق التقييم و التسجيل وفق ما جاء في النظام المحاسبي المالي، جاءت بالترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن هذا المتغير (3.8227)بإنحراف معياري (0.51497) و وفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المتغير يشير إلى نسبة قبول مرتفعة.

كما نلاحظ أيضا أن متوسط كل اجابات أفراد عينة البحث عن هذا المتغير تشكل قبولا مرتفعا، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.54 -4.17) و تراوحت إنحرافاتها المعيارية ما بين (0.620-0.999) مما يدل على الإهتمام الكبير للأطراف العاملة في مجال المحاسبة بطرق التقييم و التسجيل التي جاء بها النظام المحاسبي المالي التي تمكن من قياس الأحداث و تسجيلها بالطرق السليمة التي تعطي نوع من المصداقية على المعلومات المحاسبية.

3- القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

يتضح من الجدول رقم(31)أن متغير القوائم المالية في صورتها الجديدة جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا المتغير(3.8990)بإنحراف معياري(0.52618)ووفقا لمقياس الدراسة فان هذا البعد يشير إلى نسبة قبول مرتفعة.

كما نلاحظ أيضا أن متوسط كل إجابات أفراد عينة البحث عن هذا المتغير تشكل قبولا مرتفعا، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.41 -4.20)و تراوحت إنحرافاتها المعيارية ما بين(0.636-0.954) مما يدل أن القوائم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي جيدة تفي بالمطلوب و تقدم معلومات محاسبية تعبر عن الوضعية المالية الحالية للمؤسسة الإقتصادية، تسمح بإجراء المقارنات المكانية والزمانية، و تمكن من معرفة كل الأموال الخارجة والداخلة من حيث مصدرها و فيما صرفت.

بناء على ما تقدم يتضح الإهتمام الكبير من المبحوثينللمتغيرات الثلاثة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، حيث أن النتائج كانت في مجملها مرتفعة وفقا لمقياس الدراسة، إذ بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن متغيرات النظام المحاسبي المالي مجتمعة (3.8707)بإنحراف معياري (0.40122).

السؤالالثاني: ما هو مستوى نوعية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة عن هذا السؤال يجب دراسة و تحليل النتائج الموضحة في الجدولرقم(32).

جدول رقم(32): المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية و الأهمية النسبية لإجابات لأفراد عينة البحث عن عبارات جودة المعلومات المحاسبية.

رقم لعبارة	متغيرنوعية المعلومة المحاسبية وعبارات القياس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	مستوى القبول
1	النظام المحاسبي المالي يهدف الى تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية	4.29	0.537	1	**مرتفع**
2	المعلومة المحاسبية الجيدة تتميز بدرجة عالية من الوضوح والبساطة والافصاح	4.25	0.539	2	**مرتفع**
3	تتميز المعلومة المحاسبية الجيدة بالصدق ، خالية من الاخطاء والتحيز.	3.99	0.835	7	**مرتفع**
4	نوعية المعلومة المحاسبية تكمن في مدى ملاءمتها لمستخدميها في الوقت المناسب	4.00	0.791	6	**مرتفع**
5	المعلومة المحاسبية النوعية تسمح بتحسين الوصول الى تنبؤات مستقبلية صادقة.	3.95	0.892	8	**مرتفع**
6	جودة المعلومة المحاسبية تؤدي الى قرارات صحيحة.	4.18	0.857	3	**مرتفع**
7	الفعالية أحد مقاييس جودة المعلومة المحاسبية لأنها تعبر عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها.	3.83	0.805	10	**مرتفع**
8	المعلومات المحاسبية الجيدة تمكن الاطراف الاخذة من اجراء المقارنة لتحديد الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي.	4.04	0.803	5	**مرتفع**
9	تستوجب أن تحدد المنشأة وعلى مسؤوليتها، الاجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء	3.95	0.857	9	**مرتفع**
10	يستوجب استفاء المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها	4.08	0.646	4	**مرتفع**
جودة المعلومة المحاسبيةبشكل عام		4.056	0.47212	-	**مرتفع**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV.17

نلاحظ من خلال الجدول رقم(**32**) أن متغير" تحسين نوعية المعلومات المحاسبية " يشير الى نسبة قبول مرتفعة من قبل أفراد عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتالمبحوثين عن هذا المتغير(**4.056**)بإنحراف معياري(**0.47212**) وفقا لمقياس الدراسة.

كما نلاحظ أيضا أن متوسط كل إجابات أفراد عينة البحث عن هذا المتغير أنها تشكل قبولا مرتفعا، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (**3.83 –4.29**)و تراوحت إنحرافاتها المعيارية ما بين(**0.537–0.805**)مما يدل على الإهتمام الكبير للأطراق العاملة في مجال المحاسبة بالخصائص النوعية لتحسين المعلومات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، التي تهدف إلى تمكين الأطراف الآخذة من معلومات محاسبية شفافة ذات مصداقية تلقى القبول من قبل المستخدمين وتساعهم على إتخاذ القرارات السليمة.

5.2.5إختبار الفرضيات

أولا:اختبار الفرضية الرئيسية

H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية المبحوثة عند مستوى معنوي(**0.05**).

تم إستخدام نتائج التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار هذه الفرضية ، والجدول(**33**) يبين ذلك.

الجدول (33): نتائج تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمةF المحسوبة	مستوى المعنوية
الإنحدار	**9.795**	**3**	**3.265**	**25.543**	***0.000**
الخطأ	**12.271**	**96**	**0.128**		
المجموع	**22.066**	**99**	/		

* ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية 0.05. المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV.17

معامل التحديد R^2= 0.444

معامل التحديد R= 0.666

من خلال النتائج الواردة في الجدول(**33**) يتبين ثبات صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية، إذ أن قيمة (**F**) المحسوبة بلغت (**25.543**) بقيمة إحتمالية(**0.000**) وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (**0.05**).

يتضح من نفس الجدول أن المتغير المستقل بشكل إجمالي و المتمثل في تطبيق النظام المحاسبي المالي في هذا النموذج يفسر ما مقداره **44.4%** من التباين في مستوى نوعية المعلومات المحاسبية بالمؤسسات المبحوثة.**ثانيا:**اختبار الفرضيات الفرعية

بناء على ثبات صلاحية النموذج نستطيع إختبار الفرضية الرئيسية بفروعها المختلفة وذلك كما هو مبين في الجدولرقم(**34**) الموالي:

الجدول رقم(34): نتائج تحليل الإنحدارالمتعدد لإختبار أثر أبعاد النظام المحاسبي الماليعلى نوعية المعلومات المحاسبية

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمةT المحسوبة	مستوى المعنوية	معامل الإرتباطR	**معامل التحديد R^2**
الثابت	0.978	0.357	-	2.737	0.007	-	-
الاطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي	0.707	0.089	0.624	7.906	* 0.000	0.624	**0.389**

طرق التـــــقييم والتسجيل وفق النظام المحاسبي المالي	0.509	0.077	0.556	6.616	* 0.000	0.556	**0.309**
القـــوائم المـــالية وفق النظام المحاسبي المالي	0.404	0.081	0.450	4.988	* 0.000	0.450	**0.202**
تطبيق النظـــامالمحـــاسبي المالي	0.771	0.090	0.656	8.593	* 0.000	0.666	**0.430**

* ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية 0.05. المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSSV.17

لإختبار فرضية البحث الرئيسية تم إستخدام تحليل الإنحدار المتعدد، وقد تبين من خلال نتائج هذا التحليل الوارد في الجدول **(34)** ما يلي:

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية **(0.05)**بين تطبيق النظام المحاسبيالمالي (كمجموعة) و نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات المبحوثة، وذلك لأن قيمة **(T)**المحسوبة بلغت **(8.593)**بمستوى معنوية **(0.000)**، وهذا الأخير هو أقل من المستوى المعتمد **(0.05)**،وتشير قيمة معامل الإرتباط**(R)**إلى أن قوة العلاقة بين المتغيرين (تطبيق النظام المحاسبي المالي)و(نوعية المعلومات المحاسبية) بلغت **(0.666)** وهذا ما يبين أن هناك إرتباط قوي نسبيا وموجب بين المتغيرين السابقين.

في حين فسر متغير تطبيقالنظام المحاسبي المالي**44.4%** من التباين أو التغير في مستوى نوعية المعلومات المحاسبية لدى المؤسسات المبحوثة و ذلك بالاعتماد على قيمة **(R^2)**.

بناء على كل ما سبق،نرفض الفرضية الصفرية و نقبل بديلتها و ذلك عند مستوى معنوية (0.05).

2. عند بحث أثر كل بعد من أبعاد تطبيق النظام المحاسبي المالي على نحو مستقل في مستوى نوعية المعلومات المحاسبية تبين:

– وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية**(0.05)** للإطار التصوري لمعايير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي في مستوى نوعية المعلومات المحاسبية للمؤسسات المبحوثة و ذلك بدلالة إرتفاع قيمة **(Beta)**التي بلغت **(0.624)** وقيمة **(T)**المحسوبة كانت **(7.906)**بقيمة احتمالية**(0.000)** وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد **(0.05)** وبذلكنرفض الفرضية الصفرية الفرعية الأولى ونقبل بديلتها وذلك عند مستوى معنوية **(0.05)**.

– وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية**(0.05)** لطرق التقييم والتسجيل وفق النظام المحاسبي المالي في مستوى نوعية المعلومات المحاسبية للمؤسسات المبحوثة و ذلك بدلالة إرتفاع قيمة **(Beta)**التي بلغت **(0.556)** و قيمة **(T)** المحسوبة كانت **(6.616)**بقيمة إحتمالية**(0.000)** وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد **(0.05)** وبذلك نرفض الفرضية الصفرية الفرعية الثانية ونقبل بديلتها وذلك عند مستوى معنوية **(0.05)**.

– وجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى المعنوية**(0.05)**للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في مستوى نوعية المعلومات المحاسبية للمؤسسات المبحوثة وذلك بدلالة ارتفاع قيمة **(Beta)**التي بلغت

(**0.450**) و قيمة (**T**) المحسوبة كانت (**4.988**)بقيمة احتمالية(**0.000**) وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (**0.05**) و بذلك نرفض الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة ونقبل بديلتها وذلك عند مستوى معنوية (**0.05**).

بناءا على ما تقدم نستنتج أن بعد الإطار التصوري وفق (**SCF**) هو الأكثر تأثيرا في مستوي نوعية المعلومات المحاسبية في العينة محل الدراسة، و ذلك بدلالة إرتفاع قيمة B البالغة (**0.707**)، حيث بلغت قوة العلاقة بين الإطار التصوري وفق (**SCF**)و مستوى نوعية المعلومات المحاسبية (**0.624**) و هو إرتباطقوي نسبيا.

خلاصة

في هذا الفصل التطبيقيتبين أن تطبيق النظام المحاسبي المالي له أثار ايجابية على نوعية المعلومات المحاسبية، من خلال إسقاط ما تم التطرق اليه نظريا في الفصول السابقة لمعظم النقاط التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، التي تهدف الى تحسين جودة المعلومة المحاسبية بما يخدم المؤسسة الإقتصادية الجزائرية و كذا الأطراف الآخذة كل حسب مجاله.

حيث تم تقسيم الجانب التطبيق الى قسمين الأول يعالج الوضعية المالية من خلال دراسة القوائم المالية لثلاث مؤسسات ذات نشاطات مختلفة في مواقع جغرافية مختلفة، وبعد دراسة النسب المالية للقوائم المالية المعدة وفق نظام المخطط الوطني المحاسبي ونفس القوائم المحضرة حسب النظام المحاسبي المالي تم التوصل الى أن

النسب المالية تحسنت نتيجة القضاء على السلبيات التي كانت موجودة في النظام المحاسبي السابق و تطبيق القواعد و القوانين التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و التي تتوافق تماما مع معايير المحاسبة الدولية.

أما القسم الثاني من التحليل تم فيه الإعتماد على الإستبانة التي تم توزيعها على نطاق واسع لفئات مختلفة تشمل معظم الأطراف الآخذة من مؤسسات اقتصادية، الأطراف التي لها علاقة بالمحاسبة، البنوط ومصلحة الضرائب لعدد من الولايات حتى تكون النتائج شاملة و أكثر مصداقية.

لقد غطت الاستبانة إشكالية البحث حيث تناولت محورين الأول يتعلق بنوعية المعلومات المحاسبية والثاني يخص تطبيق النظام المحاسبي المالي.

فتم تحليل البيانات بإستخدام أساليب إحصائية عديدة كالنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، إختبار الفا كرونباخ، تحليل الإنحدار،.....اختبارT للعينات المستقلة، تحليل التباين الأحادي ومعامل صدق المحك. من خلال ذلك تم تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وإختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية، أين تم التوصل الى صحة وقبول الفرضيات، حيث تبين أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان له الأثر الكبير على نوعية المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية.

الخـــاتمة

الخاتمة:

تطبيق النظام المحاسبي المالي مازال في بداياته الأولى، ولا نستطيع أن نقول أن النتائج الجيدة والآثار الحسنة سوف تظهر في المدى القريب لعدة إعتبارات أهمها عدم تأقلم الإطار المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية مع فلسفة وجوهر هذا النظام خاصة الجزء المتعلق بالإطار المفاهيمي فيما يخص المبادئ والأسس والقواعد التي تعتبر كوثيقة طريق تبين الإجراءات الواجب تطبيقها لإنتاج معلومة محاسبية ذات نوعية عالية.

أيضا عدم بروز الأثار الحسنة للمعلومة المالية المتمثلة في إصدار قوائم مالية ذات جودة عالية تعبر عن الواقع الإقتصادي الحقيقي للمؤسسة يرجع بالدرجة الأولى إلى:

- غياب عملية التقييم: حيث أن بعض المؤسسات الإقتصادية لا تقيم موجوداتها لمعرفة القيمة الحقيقية لبنود الميزانية وبالتالي عدم العمل بأهم عنصر به النظام المحاسبي ألا وهو خسارة القيمة، وبالتالي ما زالت القوائم المالية تصدر بالقيم المحاسبية التي تعتمد على القيم التاريخية فقط.
- غياب الأسواق النشطة التي تمكن المؤسسة الإقتصادية الجزائرية من إجراء المقارنات المكانية والزمانية.

فنظريا كل ما جاء به النظام المحاسبي المالي يوحي بان المعلومات المحاسبية المقدمة ستكون ذات نوعية جيدة، ولبلوغ ذلك يستلزم بعض الوقت لتأقلم الإطار البشري مع المستجدات وتوفير الشروط اللازمة من محيط يؤثر فيه وتتأثر به.

الوقوف على الفرضيات:

- الجزء الأول من البحث يخص الإطار النظري للمحاسبة الذي يعتبر أهم بند جاء به النظام المحاسبي المالي، الذي كانت تفتقر إليه المحاسبة الجزائرية، حيث أنه يعتبر قفزة نوعية تحدد القواعد و الأسس والخصائص التي تساعد العاملين في المجال من إصدار معلومات محاسبية ذات جودة عالية، وهذا ما تم إثباته في الفصل الاول.
- طبعا عملية تقارب النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية ترتب عليه إدخال طرق جديدة للتقييم والتسجيل، كذلك اصدار كشوفات جديدة تتناسق والقوائم المطلوبة من المحيط الخارجي للدولة الجزائرية، وهذا ما تم إثباته في الفصل الثاني.
- كان لابد من إبراز نقاط القوة التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، التي أدخلت في النظام المحاسبي المالي بما يضمن طبعا تحسين المعلومة المحاسبيةمما يعطي مصداقية للقوائم المالية، هذا ما تم إبرازه و الوقوف عليه في الفصل الثالث.
- طبعا المؤسسة الاقتصادية هي المستخدم الأساسي للنظام المحاسبي المالي، الأمر الذي سيترتب عنه نتائج جراء تطبيقه، وهذا ما تم ابرازه في الفصل الرابع من أثار حسنة تساعد المؤسسة الإقتصادية من كسب رضا كافة المستخدمين لقوائمها، وبالتالي تحقيق الهدف الأساسي من إصلاح النظام المحاسبي ألا وهو تطوير المؤسسة الإقتصادية الجزائرية وتمكينها من التوسع من خلال جلب رؤوس الأموال،

والمنافسة من خلال تحسين إنتاجها، وتحقيق الأرباح من خلال زيادة نصيبها من الأسواق الداخلية والخارجية.

التوصـيات

حتى يمكن تحقيق الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي، وتسهيل عملية تكييف المؤسساتالإقتصادية الجزائرية مع جوهره و فلسفته، لا بد من :

1. إعادة تأهيل كواردالمؤسسات وأنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع جوهر النظام المحاسبي المالي، لما له من مقومات في تقديم معلومات محاسبية ذات نوعية جيدة تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة بصورة صادقة.
2. ضرورة تفعيل القوانين المهنية والرسمية المتعلقة بضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات من خلال إعطاء الأهمية الكبيرة لمحافظ الحسابات حتى نخلق الثقة لدى الأطراف الآخذة في إتخاذ القرارات الصحيحة كل حسب موقعه.
3. ضرورة أن يكون هنالك توحيد وانسجام بين متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص(الضريبة ، المالية ، النظم الداخلية) حتى نضمن جلب الإستثمار الأجنبي،وتمكين المؤسسة الإقتصادية من الولوج إلى الأسواق العالمية.
4. عدم الإكتفاء بالجانب الشكلي للنظام المحاسبي المالي، و إنما الإنتقالإلى تطبيق جوهر ولب ما جاء فيه من قواعد وأسس ومبادئ ونظريات، حتى تصل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية إلى جني ثمار الإصلاح المحاسبي، والركب في العجلة الإقتصادية العالمية للإستفادة من الخبرة و التكنلوجياوجلب الرأسمال.
5. النظام المحاسبي المالي يساعد المؤسسة الإقتصادية على تطوير الإفصاح وتحقيق العدالة في تقديم المعلومة الصحيحة لكافلة مستخدمي القوائم المالية.
6. توفير مناخ إستثماري ملائم يتوفر فيه الأمن، الشفافية في المعلومات المالية، شفافية النظم القانونية والجبائية والإستثمارية المشجعة، مما يساعد على جلب الإستثمارات الأجنبية .
7. إستغلال القوائم المالية في عملية التحليل المالي وتحليل الإستغلال بتعمق بما يمكن كل حسب موقعه من إتخاذ القرارات السليمة.

نتمنى أننا من خلال هذا العمل المتواضع قد وفقنا للإجابة عن تساؤلات كثيرة أثارها هذا الموضوع، وتسمح لباحثين آخرين بالتعمق أكثر وإكمال الجوانب الكثيرة التي لم نتطرق إليها، خاصة وأن مجالالمحاسبة ينقصه الكثير من المراجع على المستوى الوطني.

قائمة المراجع

المراجع بالعربية:

- محمد أبو ناصر–جمعة حميدات (2012): معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان.
- محمود السيد الناغي(2011): نظرية المحاسبة : المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، المنصور–مصر.
- أحمد رياحي– بلخوي، (2009): نظرية محاسبية : دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان.
- حسين القاضي، مأمون حمدان (2008): المحاسبة الدولية و معاييرها: دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان
- محمد أبو ناصر–جمعة حميدات (2008): معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان.
- خالد جمال الجعارات(2008): معايير التقارير المالية 2007 الدولية IFRS/IAS، اثراء للنشرو التوزيع عمان الأردن.
- محمد أبو نصار،(2008): جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2008): اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة : دار الثقافة ، الاسكندرية مصر.
- شعيب شنوف، (2008) : محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS: مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو.
- حسين القاضي، مأمون حمدان (2007): نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الاردن.
- وليد ناجي الحيالي(2007): الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، الاكاديمية العربية، الدنمارك.
- هيني قان جريوننج ترجمة د/ طارق حماد(2006): معايير التقارير المالية الدولية، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر.
- طارق عبد العالي حماد (2006): موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية الاسكندرية .
- طارق عبد العالي حماد (2006): تحليل القوائم المالية، الدار الجامعية الاسكندرية .
- طارق عبد العالي حماد (2006): دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية الاسكندرية.
- محمد مبروك أبو زيد، (2005): المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ، اتراك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة مصر.
- طارق عبد العالي حماد (2005): التقارير المالية، الدار الجامعية الاسكندرية مصر.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2005): نظرية المحاسبة : الدار الجامعية ، الاسكندرية مصر.
- خليل عواد أبو حشيش(2005): المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر الأردن، الطبعة الأولى.
- يحي قللي(2004): مبادئ المحاسبة المالية: أتراك للنشر و التوزيع، مصر.
- عقاري مصطفى (2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة نيل شهادة دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف .

- كمال عبد العزيز النقيب(2004): نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان.
- مدني بن بالغيث، (2004): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2004): المحاسبة الدولية : الدار الجامعية ، الاسكندرية
- فردريك تشوي–كارول آن فروست– جاري ميك(2004): المحاسبة الدولية ، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية.
- أحمد نور (2003–2004): المحاسبة المالية القياس و التقييم و الافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية، الدار الجامعية الاسكندرية مصر، ص31
- دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (2003): **المحاسبة المتوسطة**, دار المريخ للنشر. الرياض المملكة العربية السعودية .
- أحمد محمد نور، (2003): مبادئ المحاسبة المالية : دار النشر الثقافية ، الاسكندرية، مصر.
- طارق عبد العالي حماد (2002–2003): موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية.
- ستيفن أ. موسكوق – مارك.ج. سيمكن (2002): نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ الرياض المملكة العربية السعودية.
- حسين القاضي، مأمون حمدان (2001): نظرية المحاسبة : الدار الدولية للنشر و التوزيع ، عمان الاردن.
- عبد الحي مرعي–كمال خليفة أبو زيد–محمود السيد سليمان (2001): مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر الاسكندرية مصر.
- دونالد كيسو، جيري ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية.
- احمد نور، فتحي السوافيري(1998):المحاسبة الادارية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع الاسكندرية.
- عباس مهدي الشيرازي(1990): نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت.
- خيرت ضيف(1981):أصول المحاسبة – دار النهضة العربية بيروت.
- موريس انجرس(2004): منهجية البحث العلمي في العلوم الانسانية، دار القصبة للنشر الجزائر.

المراجع بالفرنسية:

- Éric tort -Lionel escaffre, (2012):améliorer l'information financière en ifrs,berti Edition dunod, paris.
- Stéphane brun, (2011):guide d'application des normes ias/ifrs, Berti Edition, Alger
- Bruno Bachy – Michel Sion,(2009),analyse financière des comptes consolides normes ifrs', dunod paris.
- pascal barneto, (2008) : application aux états financiers,2 Edition dunod paris.
- Stephan brun ,(2006) : normes comptables internationales ias/ifrs, gualino éditeur ,paris.
- pascal barneto, (2004) : normes ias / ifrs, application aux états financier Edition dunod.

- Bernard raffournier, (2005): les normes comptables internationales (ifrs / ias) 2 éditions économisa. paris.
- Laurent Bailly, (2005) : comprendre les ifrs، 2 Edition maxima paris .
- Catherine maillet، Anne le manh, (2006) : normes comptables internationales ias / ifrs، Edition Berti.
- jean François des robert، François mechin، Herve Puteaux, (2004) : normes ifrs et pme، Edition dunod.
- pierre vernimmen, (2005) : finance d'entreprise. Edition Dalloz .
- obert Ropert, (2004) : pratique des normes ias/ifrs ; Edition dunod paris.
- Philippe dessertine- patrickprovillard,(2004),comptabilité', Pearson éducation France,
- Josette peyrard , jean- davidavenel, max peyrard (2006) : analyse financiere ,9EDITIONVUIPERT
- obert Roper, (2006) : le petit ifrs 2006/2007 ; Edition dunod paris
- plan comptable national, (2000) : Edition société nationale de comptabilité, Alger.
- abdallâh boughaba ,(2000) : comptabilité générale – ouvrage conforme au plan comptable national , 2em ed، office des publications universitaires ، Alger .
- p.camus-c.ferry- e.leloup- c.petticolas,(1994), comptabilité et gestion, Edition Nathan.
- Mohamed benaibouche, (1989) : initiation a la nouvelle technique comptable, office des publications universitaires, Alger.
- a. kaddouri- a.mimeche , (2009) , cours de comptabilité' financière , selon les normes , ias/ifrs et le scf 2007 , enag Edition, Alger .

ملـــــتقيات:

ملتقى لفائدة إطاراتCNR منظم من طرف الهيئة الوطنية للعمل 2008

ملتقى جهوي لفائدة المحاسبين و الخبراء المحاسبي منظم من طرف الشركة الجزائرية للتدقيق و المحاسبة CAAC-- تحت عنوان النظام المحاسبي المالي الجديد الرهانات و الأهداف، بسكرة بتاريخ 2008/04/26 أطره السيدFrançois Méchin .

تشريعات و تنظيمات قانونية:

- قرار 75/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 بتاريخ 96 /09/25 الخاص بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة .
- قرار 99/10/09 الخاص بتكييف المخطط المحاسبي الوطني بالشركات القابضة.
- قرار 99/10/09 المتعلق بكيفية تحضير و إدماج حسابات المجموعة.
- وزارة المالية ،المجلس الوطني للمحاسبة،مشروع النظام المحاسبي ، جويلية2004 .
- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مشروع النظام المحاسبي والمالي، جويلية2006.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 بتاريخ 2007/11/25.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 بتاريخ 2009/03/25.

الملاحق

الملحق رقم .1.

ميزانية بتاريخ ....

الأصول	ملحوظة	ن			ن-1
		إجمالي	اهتلاك و مؤونات	صافي	الصافي
أصـــول غير جارية					
فرق الاقتناء (goodwill)					
استثمارات غير مادية					
استثمارات مادية					
الأراضي					
المباني					
استثمارات أخرى مادية					
استثمارات حق الامتياز					
استثمارات قيد التنفيذ					
استثمارات مالية					
سندات تحت المعادلة					
مساهمات أخرى و مدينون آخرون					
سندات أخرى ثابتة					
اقراضات و أصول مالية أخرى غير جارية					
الضرائب المؤجلة					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جـارية					
المخـزونات و قيد التنفيذ					
المدينون والأصول المماثلة					
الزبائن					
مدينون آخرون					
الضرائب والعناصر المرتبطة بها					
المدينون الآخرون والأصول المماثلة					
النقديات و المماثلة					
التوظيفات و الأصول المالية الأخرى الجارية					
الخزينة					
مجـموع الأصول الجارية					
المـجموع العام للأصول					

الميزانية بتاريخ ....

الخصوم	ملحوظة	ن	ن-1
الأمـــــوال الخاصة			
الرأسمال المدفوع			
الرأسمال غير المدفوع			
علاوات واحتياطات			
فرق إعادة التقييم			
فرق المعادلة(1)			
النتيجة الصافية			
أموال خاصة أخرى- الرصيد المرحل من جديد			
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصـــوم غير الجارية			
القروض و الديون المالية			
الضرائب (المؤجلة و المقدرة)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ونواتج مقيدة سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية2			
الخصـــوم الجارية			
الموردون و الحسابات المرتبطة			
الضرائب			
ديون أخرى			
خزينة الخصوم			
مجموع الخصـوم الجارية 3			
المـجموع العام للخصوم			

(1) تستعمل فقط عند تقديم القوائم المالية المدمجة

و الشكل التالي يبين محتوى عناصر الميزانية

الميزانية بتاريخ ....

الأصول	ن الإجمالي	ن الاهتلاكات
أصـــول غير جارية		
فارق الشراء (goodwill)	207	2807, 2907
تثبيتات غير مادية	20 (باستثناء207)	280(باستثناء2807) 290(باستثناء 2907)
تثـبيتات مادية	22/21 (باستثناء229)	292, ,291282,281
تثبيتات قيد التنفيذ	23	293
تثبـيتات مالية		
سندات تحت المعادلة	265	
مساهمات أخرى و مدينون مرتبطون	26 (باستثناء265, 269)	
سندات أخرى ثابتة	273/272/271	
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية	276/275/274	
مجموع الأصول غير الجارية		
أصـــول جـارية		
المخـزونات و قيد التنفيذ		
المدينون والاستخدامات المماثلة	30 الى38	39
الزبائن		
مدينون آخرون	41 (باتثناء419)	491
	409, مدين [44,43,42 (باستثناء 444 و 448), 46,45, 486 , 489]	496, 495
الضرائب		
الأصول الأخرى الجارية	447,445,444	
النقديات و المتشابهة	48 المدين	
التوظيفات و الأصول المالية الأخرى		
الخزينة	50(باستثناء 509)	
	519و المدينين الآخرين 51/ مدين 52/, 53, 54	**59**
مجـموع الأصول الجارية		
المـجموع العام للأصول		

الميزانية بتاريخ ....

الخصوم	ن
الأمـــــوال الخاصة	
الرأسمال الصادر	108, 101
الرأسمال غير المطلوب	109
العلاوات والاحتياطات	106, 104
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة(1)	107
النتيجة الصافية	12
أموال خاصة أخرى- الترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة(1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع 1	
الخصـــوم الـغير الجارية	
القروض و الديون المالية	17, 16
الضرائب (المؤجلة و الممونة)	155, 134
ديون أخرى غير جارية	229
مؤونات ونواتج مسجلة سلفا	15 (باستثناء155),131, 132
مجموع الخصـوم غير الجارية 2	
الخصـــوم الجارية	
الموردون و الحسابات المرتبطة	40 (باستثناء 409)
الضرائب	الحسابات الدائنة ل 444, 445 , 447,
ديون أخرى	419, 509, دائن [42, 43, 44 (باستثناء 444 إلى 447) 45 ,48,46]
خزينة الخصوم	519 و ديون أخرى 51, دائن 52
مجموع الخصـــوم الجارية 3	
المـجموع العام للخـــصوم	

الملحق رقم .2.

جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)

للفترة من إلى

العناصر	ملحوظة	ن	ن−1
رقم الأعمال تغير مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ الانتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1- إنتاج الفترة مشتريات مستهلكة خدمات خارجية و استهلاكات أخرى			
2- استـــــــهلاك الفترة			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2) أعباء المستخدمين ضرائب و رسوم, و المدفوعات المشابهة			
4- الفـــائض الإجمالي للاستغلال			
المنتجات العملياتية أخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الاهتلاكات والمؤونات استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات			
5- الـــــنتيجة التشغيلية نـــــواتج مـــالية أعباء مـــالية			
6- الـــنتيجة المـــالية			
7- النتـيجة العادية قبل الضريبة (5+6) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية			
مجموع نواتج النشاطات العادية			
مجموع أعباء النشاطات العادية			
8- النتيجة الصافية للنشاطات العادية العناصر غير العادية (نواتج) (للتوضيح) العناصر غير العادية (أعباء) (للتوضيح)			
9- الـــــنتيجة غير العادية			
10- النتـــيجة الصافية للفترة **الحصة في النتائج الصافية للشركات موضع المعادلة(1)** **11النتيجة الصافية للمجموعة المدمجة(1)** **منها حصة ذوي الأقلية(1)**			
حصة المجمع (1)			

(1) يستخدم فقط عند تقديم القوائم المالية المدمجة

جدول حسابات النتائج

(حسب الوظيفة)

للفترة من إلى

العناصر	ملحوظة	ن	ن-1
رقــم الأعمال			
تكـلفة المبيعات			
1- الهـــــامش الإجمالي			
نواتـج تشغيلية أخرى			
تكـــاليف تجارية			
أعباء إدارية			
أعباء أخرى تشغيلية			
2- النتـــيجة العملياتية			
تقديم مفصل للأعباء حسب طبيعتها			
(مصروفات المستخدمين, مخصصات الاهتلاكات)			
أعباء مالية			
3- النتـــيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب المطلوبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
4- النتـيجة الصافية للنشاطات العادية			
أعباء غير عادية			
نـــواتج غير عادية			
5- النـــــتيجة الصافية للفترة			
حصة النتائج الصافية للشركات موضع للمعادلة(1)			
6- النتيجة الصافية للمجموعة المدمجة(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع (1)			

(1) يستخدم فقط عند تقديم القوائم المالية المدمجة

الملحق رقم .3.

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من إلى

	ملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصروفات المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير عادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(A)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المادية أو المعنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن للتثبيتات المادية أو المعنوية			
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية			
تحصيلات على التنازل للتثبيتات المالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار (B)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم			
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 (C)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغيـرات أموال الخزينة للفترة (A+B+C)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغـــير أموال الخـزينة خلال الفترة			

جـــدول سيولة الخزينة

(الطريقة غير المباشرة)

الفترة من الى

	ن	ن-1	ملاحظة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
نتيجة السنة المالية الصافية			
تصحـــحات من اجل:			
– الاهتلاكات و المؤونات			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
– تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
– تغير الموردون و الديون الأخرى			
– زائد أو ناقص قيم التنازل, الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (A)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
تصحيحات على اقتناء التثبيتات			
تحصيلات من التنازل عن التثبيتات			
تأثيرات تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات الخزينة الناجمة المرتبطة بعمليات الاستثمار (B)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة الرأسمال النقدي			
إصدار القروض			
تسديد القروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (C)			
تغير أموال الخزينة للفترة (A+B+C)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)			
تغييرات أموال الخزينة			

الملحق رقم .4.

كشف تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظات	الرأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فاق التقييم	فاق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر ن-2						
تغيير الطريقة المحاسبة **تصحيح الأخطاء الهامة** **إعادة تقييم التثبيتات** **الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج** **الحصص المدفوعة** **زيادة الرأسمال** **صافي نتيجة السنة المالية**						
الرصيد في 31 ديسمبر ن-1						
تغيير الطريقة لمحاسبة **تصحيح الأخطاء الهامة** **إعادة تقييم التثبيتات** **الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج** **حصص المدفوعة** **زيادة الرأسمال** **النتيجة الصافية للسنة المالية**						
الرصيد في 31 ديسمبر ن						

الملحق رقم .5.

- **تطور التثبيتات و الأصول المالية غير الجارية**

العناصر	ملحوظة	قيمة إجمالية في بداية الفترة	زيادات الفترة	نقصان الفترة	قيمة إجمالية في نهاية الفترة
التثبيتات المعنوية التثبيتات المادية المساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

- كل عنصر يسجل حسب ترتيبه العناصر في الميزانية
- عمود الملحوظة يسمح بالرجوع إلى المعلومات التكميلية المسجلة في الملحق المعني.
- عمود الزيادة يمكن أن يقسم حسب الضرورة فيما يخص الاقتناء و المساهمات و الإنشاء.
- عمود النقصان يمكن أن يقسم حسب الضرورة فيما يخص التنازل الوضع خارج الخدمة.

- **جـــــدول الاهتلاكات**

العناصر	ملحوظة	الاهتلاكات المجمعة في بداية الفترة	زيادة مخصصات الفترة	نقص العناصر التي خرجت	الاهتلاكات المجمعة في نهاية الفترة
GOODWIL التثبيتات المعنوية التثبيتات المادية المساهمات أصول مالية أخري غير جارية					

- كل عنصر يظهر على الأقل حسب ترتيب العناصر في الميزانية
- عمود الملحوظة يسمح بالرجوع إلى المعلومات التكميلية المسجلة في الملحق الذي يخص العنصر (مدة الاستعمال, أو معدل الاهتلاك المستعمل, تغيرات معدل الاهتلاكات...).

- **جدول خسائر القيمة على التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية**

العناصر	ملحوظة	خسائر القيمة المجمعة في بداية الفترة	زيادة خسائر القيمة للفترة	استرجاع من خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية الفترة
GOODWIL					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات المادية					
المساهمات					
أصول مالية أخري غير جارية					

- **جدول المساهمات (الفروع و الوحدات المشتركة)**

الفروع و الوحدات المشتركة	ملحوظة	أموال خاصة	الرأسمال	حصة الراسمال المحتجز (%)	نتيجة أخر فترة	اقراضات وتسبيقات مسلمة	حصص أرباح مستلمة	القيمة المحاسبية للسندات المحتجزة
الفروع								
الوحدة A								
الوحدة B								
الوحدات المشتركة								
الوحدة 1								
الوحدة 2								

- **جـــــدول المؤونات**

العناصر	ملحوظة	المؤونات المجمعة في بداية الفترة	مخصصات الفترة	استرجاع الفترة	المؤونات المجمعة في بداية الفترة
مؤونة الخصوم غير الجارية مؤونة المنح والالتزامات المماثلة مؤونة الضرائب مؤونة النزاعات					
المجموع					

مؤونة الخصوم الجارية مؤونة أخرى مرتبطة بالعمال مؤونة الضرائب					
المجموع					

- **كشف استحقاق الحقوق و الديون في بداية الفترة**

العناصر	ملحوظة	سنة على لأكثر	من سن إلى 5 سنوات	أكثر من 5 سنوات	المجموع
مدينون اقراضات الزبائن الضرائب مدينون آخرون					
المجموع					

الديون القروض ديون أخرى الموردون الضرائب دائنون آخرون					
المجموع					

الملحق رقم .6. الإستبانة

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

إستبيان الدراسة

تحية طيبة و بعد:

نضع بين أيديكم هذه الاستبانة المتعلقة بإعداد اطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة بعنوان: **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.**

و نظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال خاصة و أن مازلنا في بداية تطبيق نظام SCF، فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة، حيث أن صحة نتائج الاستبانة تعتمد بقدر كبير على مدى دقة اجابتكم وموضوعية رأيكم. لذلك نرجو منكم اعطاء الاهمية اللازمة للعملية انطلاقا من أن مشاركتكم ضرورية و رأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها.

و نوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية و لن تستخدم الا لغرض البحث العلمي فقط.

هذا و يتقدم الباحث بشكركم سلفا على حسن تعاونكم معه و تكرمكم بجزء من وقتكم للاجابة على قائمة الاسئلة بدقة و موضوعية ، بما يساعد على الوصول الى نتائج مضبوطة تخدم البحث العلمي بدرجة أولى. وتساعد بجودة التعليم العالي بدرجة ثانية.

شكرا لكم على حسن التعاون

و تفضلوا بقبول فائق عظيم الشكر و الاحترام

القسم الاول: البيانات الشخصية و الوظيفية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب:

1. الجنس: ذكر ☐ انثى ☐
2. العمر: من 18 الى اقل من35 سنة ☐ من35 الى أقل من50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐
3. المؤهلات العلمية: بكالوريا ☐ ليسانس ☐ دراسات عليا ☐
4. التخصص العلمي: محاسبة ☐ مالية ☐ اقتصاد ☐ تخصصات أخرى ☐
5. المسمى الوظيفي: مسير ☐ محاسب ☐ مدقق داخلي ☐
6. عدد سنوات الخبرة: أقل من10 سنوات ☐ من 10 الى 20 سنة ☐ اكثر من 20 ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الاول: جودة المعلومة المحاسبية

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

متغير جودة المعلومة المحاسبية و عبارات القياس					
العبـــــــــــــارة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1. النظام المحاسبي المالي يهدف الى تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية					
2. المعلومة المحاسبية الجيدة تتميز بدرجة عالية من الوضوح والبساطة والافصاح.					
3. تتميز المعلومة المحاسبية الجيدة بالصدق ، خالية من الاخطاء و التحيز.					
4. نوعية المعلومة المحاسبية تكمن في مدى ملاءمتها لمستخدميها في الوقت المناسب.					
5. المعلومة المحاسبية النوعية تسمح بتحسين الوصول الى تنبؤات مستقبلية صادقة.					
6. جودة المعلومة المحاسبية تؤدي الى قرارات صحيحة.					
7. الفعالية أحد مقاييس جودة المعلومة المحاسبية لأنها تعبر عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها.					
8. المعلومات المحاسبية الجيدة تمكن الاطراف الاخذة من اجراء المقارنة لتحديد الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي.					
9. تستوجب أن تحدد المنشأة و على مسؤوليتها، الاجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية و الخارجية على السواء.					
10. يستوجب استفاء المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها و رقابتها و عرضها وتبليغها					

المحور الثاني: تطبيق النظام المحاسبي و المالي

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

أبعاد النظام المحاسبي و المالي و عبارات القياس					
أولا: الاطار التصوري لمعايير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي يسمح:	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1. يتحديد طبيعة و نوعية المعلومات الواجب انتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين					
2. بتوضيح الاسس و الطرق السليمة لقياس، عرض عناصر القوائم المالية.					
3. بمعرفة تأثير العمليات و الاحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة.					
4. بالتسجيل الاحداث التي وقعت فعلا و التي يمكن قياسها قياسا نقديا و يتأثر بها المركز المالي لمنشأة .					
5. بمساعدة المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و غيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأحداث التي لم تصدر لها معايير محاسبية بعد.					
6. بزيادة فهم مستخدمي للمعلومات التي تشملها التقارير المالية و فهم حدود استخدام تلك المعلومات.					
7. بقياس الاثار المالية للأحداث على أساس فرضية استمرار المنشأة، و ليست هناك نية لتصفيتها.					
8. يتخزين المعطيات القاعدية العددية، و تنظيمها حتى تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية.					
9. بإبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.					
ثانيا: طرق التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي:					
10. يدرج العنصر ضمن حسابات الميزانية و حسابات التسيير اذا كانت ينتظر منه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، و يمكن تقييمه بصورة صادقة.					
11. تدرج نواتج الانشطة العادية ضمن الحسابات بشرط : أن يتم تحويل المخاطر و المنافع للمشتري، و أن تقيم بصورة صادقة، و احتمال تحقيق منافع اقتصادية مرتبطة بالصفقة.					
12. تقيم منتوجات المبيعات و أداء الخدمات بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المنتظر استلامه في تاريخ ابرام الصفقة.					
13. يسجل أي عنصر في حساب النتائج بمجرد توقفه عن انتاج منافع اقتصادية مستقبلية، أو توقف عن تلبية شروط التسجيل في الميزانية كأصل.					

14. تقييم العناصر بالتكلفة التاريخية، مع اجراء مراجعة لهذا التقييم بالاستناد الى: القيمة الحقيقية، قيمة الانجاز و القيمة المحينة.					
15. في نهاية كل فترة على المؤسسة ملاحظة ما اذا كان هناك مؤشر فقدان الاصل من قيمته، و اذا ثبت ذلك يجب تقدير القيمة القابلة للتحصيل للأصل.					
16. تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية.					
17. عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أقل من قيمته المحاسبية الصافية، لابد من تسجيل خسارة القيمة.					
18. في حالة عدم وجود مؤشر لانخفاض القيمة مسجل لأصل في فترات سابقا، تسترجع خسارة القيمة الملاحظة سابقا و تسجل ضمن النواتج.					
19. المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا تطبق طرق التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.					
ثالثا: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:					
20. تستوجب تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة و قياس كفاءتها.					
21. تمكن من القراءة الجيدة للقوائم المالية من قبل الاطراف الاخذة.					
22. تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من اجراء المقارنة الموضوعية زمانيا و مكانيا.					
23. تشجع المستثمرين على الاستثمار و الاطمئنان على أموالهم.					
24. تمكن من اجراء بالمراقبة الجيدة، و تقدم الضمانات للأطراف الاخذة فيما يخص دقتها، سلامتها و شفافيتها.					
25. تساهم في زيادة مردودية المشروعات من خلال المعرفة الجيدة الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط الجودة و الكفاءة في التسيير.					
26. تسمح بقياس الكفاءة الاقتصادية من خلال (النتيجة المحققة، نصيب السهم من الربح، سعر السهم في السوق).					
27. تضبط تحت مسؤولية المسيرين و تعد خلال 04 أشهر.					
28. تعكس الاحداث المتعلقة بنشاط الوحدة و تعبر بصدق عن وضعيتها المالية					
29. .تسمح للشركات الاجنبية من الولوج في الاقتصاد الوطني.					

قائمة المحكمين

الرقم	الإسم واللقب	الوظيفة
01	أ د/ مصطفى العقاري	أستاذ بقسم علوم التسيير- جامعة الحاج لخضر- باتنة
02	أ د/ ميلود تومي	أستاذ بقسم العلوم الإقتصادية جامعة محمد خيضر- بسكرة
03	أ د/ فاتح دبلة	أستاذ بقسم العلوم التجارية جامعة محمد خيضر- بسكرة
04	د/ محمد قريشي	أستاذ بقسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر- بسكرة
05	د/ رمزي جودي	أستاذ بقسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر- بسكرة
06	د / رابح عامر	محافظ حسابات - بسكرة
07	أ / عامر الحاج	أستاذ بقسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر- بسكرة
08	أ / إسماعين جوامع	أستاذ بقسم العلوم التجارية جامعة محمد خيضر- بسكرة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances

Direction Générale de la Comptabilité

Conseil National de la Comptabilité

Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010.

Novembre 2009

TABLEAU DE CORRESPONDANCE PCN / SCF

PLAN COMPTABLE NATIONAL 1975		NOMENCLATURE COMPTABLE CONVERGENTE SCF	
	Classe 1 : Fonds propres		
100	Apports de l'Etat (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
101	Apport des collectivités locales (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
102	Apport des entreprises publiques (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
103	Apport des sociétés privées (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
104	Apport des particuliers (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
110	Fonds d'exploitation	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
119	Compte de l'exploitant	108	Compte de l'exploitant
120	Primes d'apport	103	Primes liées au capital social
130	Réserves (légales, réglementées, statutaire, contractuelles, facultatives)	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
131	Réserves réglementaires	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
132	Réserves statutaires	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
133	Réserves contractuelles	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
134	Réserves facultatives	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
	[illegible]	131	Subventions d'équipement
		132	Autres subventions d'investissements
147	Subventions inscrites à produits exceptionnels (en négatif)	131	Subventions d'équipement
		132	Autres subventions d'investissement
150	Ecart de réévaluation en franchise dimpôt	105	Ecart de réévaluation
151	Ecart imposable	105	Ecart de réévaluation
17	Liaisons inter-unités	181	Comptes de liaison entre établissements
18	Résultat en instance d'affectation	11	Report à nouveau
190	Provisions pour pertes probables et charges	153	Provisions pour pensions et obligations similaires
		155	Provisions pour impôts
		156	Provisions pour renouvellement des immobilisations (concession)
		158	Autres provisions pour charges - passifs non courants
198	Provisions pour participations des travailleurs	481	provisions - passifs courants
	Classe 2 : investissements		
200	Frais relatifs au pacte social	62	Services
		64	Impôts et taxes
201	Frais d'emprunt	169	Primes de remboursement des obligations(si emprunt correspondant sont en

202	Frais d'investissement	2xx	Compte d'investissement concerné
203	Frais de formation professionnelle	1x	Capitaux propres , première application SCF
		62	Autres services
		63	Charges de Personnel
204	Frais de fonctionnement antérieur au démarrage	1x	Capitaux propres , première application SCF
		6x	Charges par nature
205	Frais d'études et de recherche	1x	Capitaux propres , première application SCF
		6x	Charges par nature
		203	Frais de développement immobilisables
208	Frais exceptionnels	1x	Capitaux propres , première application SCF
		6x	Charges par nature
209	Résorption des frais préliminaires		A affecter aux comptes "20x" correspondants existants au 31/12/09
210	Fonds de commerce	208	Autres immobilisations incorporelles
212	Droits de la propriété industrielle et commerciale	204	Logiciels informatiques et assimilés
		205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
220	Terrains	211	Terrains
224	Carrières et gisements	211	Terrains
226	Autres terrains	211	Terrains
240	Bâtiments	213	Constructions
[illegible]	[illegible]	213	Constructions
242	Installations complexes	215	Installations techniques, matériel et outillage industriels
243	Matériel et outillage	215	Installations techniques, matériel et outillage industriels
244	Matériel de transport	218	Autres immobilisations corporelles
245	Equipement de bureau	218	Autres immobilisations corporelles
246	Emballages récupérables	218	Autres immobilisations corporelles
247	Agencements et installations	212	Agencements et aménagements de terrain
		218	Autres immobilisations corporelles
250	Bâtiments sociaux	213	Constructions
251	Equipements sociaux, matériel	218	Autres immobilisations corporelles
252	Equipements sociaux, mobilier et équipement ménager	218	Autres immobilisations corporelles
257	Equipements sociaux, aménagements	218	Autres immobilisations corporelles
280	Investissements en cours	232	Immobilisations corporelles en cours
		237	Immobilisations incorporelles en cours
290	Amortissement des investissements	280	Amortissement des immobilisations incorporelles
		281	Amortissement des immobilisations corporelles
	Classe 3 Stocks		

30	Marchandises	30 Stocks de marchandises
31	Matières et fournitures	31 Matières premières et fournitures
		32 Autres approvisionnements
		321 Matières consommables
		322 Fournitures consommables
		326 Emballages
330	Produits semi-ouvrés	351 Produits intermédiaires
340	Produits et travaux en cours	331 Produits en cours
		335 Travaux en cours
		341 Etudes en cours
		345 Prestations de services en cours
35	Produits finis	355 Produits finis
36	Déchets et rebuts	358 Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts)
37	Stocks à l'extérieur	37 Stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou en consignation
38	Achats	38 Achats stockés
39	Provisions pour dépréciation des stocks	39 Pertes de valeur sur stocks et en cours
		390 Pertes de valeur sur Stocks de marchandises
		391 Pertes de valeur sur Matières premières et fournitures
		392 Pertes de valeur sur Autres approvisionnements
		393 Pertes de valeur sur En cours de production de biens
		394 Pertes de valeur sur En cours de production de services
		395 Pertes de valeur sur Stocks de produits
		397 Pertes de valeur sur Stocks à l'extérieur
	Classe 4 : Créances	
40	Comptes débiteurs du passif	A reclasser en fonction des comptes débiteurs d'origine
421	Titres de participation (EPE, Stés mixtes, privées, autres)	261 Titres de filiales
		262 Autres titres de participation
		265 Titres de participation évalués par équivalence (entreprises associées)
422	Bons	272 Titres représentatifs de droit de créance (obligations, bons)
		501 Part dans des entreprises liées
		503 Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
		506 Obligations, bons du trésor et bons de caisse à court terme
		508 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
423	Titres de placement	503 Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
		508 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
424	Prêts	274 Prets et créances sur contrat de location- financement

425	Avances et acomptes sur investissements	276	Autres créances immobilisées
426	Cautionnements versés	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créanc
429	Autres créances d'investissement	275	Dépôts et cautionnements versés
430	Avances aux fournisseurs(à ventiler)	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
435	Consignations versées	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres
438	Remises à obtenir	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres
440	Associés(apports en numéraire / en nature - associés défaillants))	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres
448	Créances sur les sociétés apparentées	456	Associés, opérations sur le capital
		266	Créances rattachées à des participations groupe
		267	Créances rattachés à des participations hors groupe
456	Impôt sur le revenu des valeurs mobilières	268	Créances rattachés à des sociétés en participation
457	Taxes récupérables et précomptes	442	Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers
462	Avances sur services	442	Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers
463	Avances au personnel	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres
464	Avances sur impôts et taxes	425	Personnel, avances et acomptes accordés
		444	Etat, impôts sur les résultats
465	Avances sur frais financiers	445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires
466	Avances sur frais divers	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
468	Frais comptabilisés d'avance (à plus d'un an)	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
468	Frais comptabilisés d'avance (moins d'un an)	138	Autres produits et charges différées
469	Dépenses en attente d'imputation	486	Charges constatées d'avance
470	Clients	47	Comptes transitoires ou d'attente
		411	Clients
		416	Clients douteux
471	Clients, retenues de garantie	419	Clients créditeurs , avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir
478	Factures à établir (à ventiler)	411	Clients ou création d' un sous compte ex: 412
		417	Créances sur travaux ou prestations en cours
479	Effets à recouvrer	418	Clients - produits non encore facturés
480	Fonds en dépôt chez le notaire	413	Clients effets à recevoir
483	Comptes au Trésor		prévoir un sous compte 516
484	Comptes dans les établissements financiers	515	Trésor Public et établissements publics
485	Comptes bancaires	517	Autres organismes financiers
486	Comptes postaux	512	Banques comptes courants
487	Caisse	515	Trésor Public et établissements publics
488	Régies et accréditifs	53	Caisse
		54	Régies d'avances et accréditifs

489	Virements des fonds	581	Virements de fonds
49	Provision pour dépréciation de créances	296	Pertes de valeur sur participations et créances rattachées à participations
		297	Pertes de valeur sur autres titres immobilisés
		298	Pertes de valeur sur autres actifs financiers immobilisés
		491	Pertes de valeur sur comptes de clients
		495	Pertes de valeur sur comptes du groupe et sur associés
		496	Pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers
		591	Pertes de valeur sur valeurs en banque et Etablissements financiers
		594	Pertes de valeurs sur régies d'avances et accréditifs
	Classe 5 : Dettes		
50	Comptes créditeurs de l'actif		A reclasser selon les soldes des comptes créditeurs d'origine
520	Emprunts obligataires	162	Emprunts obligataires convertibles
		163	Autres emprunts obligataires
521	Emprunts bancaires	164	Emprunts auprès des établissements de crédit
522	Crédits d'investissement (à ventiler)	404	Fournisseurs d'immobilisations
523	Autres emprunts	168	Autres emprunts et dettes assimilés
		171	Dettes rattachées à des participations groupe
		172	Dettes rattachées à des participations hors groupe
		173	Dettes rattachés à des sociétés en participation
		178	Autres dettes rattachées à des participations
524	Fournisseurs, retenue de garantie	404	Fournisseurs d'immobilisations
525	Cautionnements reçus	165	Dépôts et cautionnements reçus
526	Consignations à rembourser	419	Clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et autres avoir à établir
529	Autres dettes d'investissement	168	Autres emprunts et dettes assimilés
530	Fournisseurs	401	Fournisseurs de stocks et services
538	Factures à recevoir	408	Fournisseurs factures non parvenues
540	Tantièmes à payer	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
543	Impôts sur le revenu global	447	Autres impôts, taxes et versements assimilés
545	Cotisations sociales retenues	431	Sécurité sociale
		438	Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir
546	Oppositions sur salaires	427	Personnel, oppositions sur salaires
547	Taxes dues sur ventes	445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires
551	Apports à rembourser	456	Associés, opérations sur le capital
555	Comptes courants des associés	455	Associés - comptes courants
556	Coupons et dividendes à payer	457	Associés, dividendes à payer
558	Dettes envers les sociétés apparentés	451	Opérations Groupe

562	Créditeurs de services	401	Fournisseurs de stocks et services
563	Personnel	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
		421	Personnel, rémunérations dues
		426	Personnel, dépôts reçus
564	Impôts d'exploitation dus	428	Personnel, charges à payer et produits à recevoir
		444	Etat, impôts sur les résultats
565	Créditeurs de frais financiers	447	Autres impôts, taxes et versements assimilés
566	Créditeurs de frais divers	518	Intérêts courus
		443	Opérations particulières avec l'Etat et les collectivités publiques
		446	Organismes internationaux
		448	Etat, charges à payer et produits à recevoir (hors impôts)
568	Organismes sociaux	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
		431	Sécurité sociale
		432	Autres organismes sociaux
		438	Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir
570	Acomptes et avances reçus des clients	419	Clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir
577	Remises à accorder	419	Clients créditeurs , avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir
578	Produits comptabilisés d'avance (à plus d'un an)	138	Autres produits et charges différés
578	Produits comptabilisés d'avance	487	Produits constatés d'avance
579	Recettes en attente d'imputation	47	Comptes transitoires ou d'attente
[illegible]	Effets à payer	403	Fournisseurs effets à payer
588	Avances bancaires	405	Fournisseurs d'immobilisations, effets à payer
	Classe 6 : Charges	519	Concours bancaires courants
600	Marchandises consommées		
610	Matières et fournitures consommées	600	Achats de marchandises vendues
		601.	Matières premières
		602	Autres approvisionnements
		605.	Achats de matériels, équipements et travaux
		607	Achats non stockés de matières et fournitures
		608	Frais accessoires d'achat
620	Transports	609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats
621	Loyers et charges locatives	624	Transports de biens et transport collectif du personnel
		613	Locations
622	Entretien et réparations	614	Charges locatives et charges de copropriété
624	Documentation	615	Entretien, réparations et maintenance
		618	Documentation et divers

625	Rémunérations de tiers
626	Publicité
627	Déplacements et réceptions
628	P et T
630	Rémunération du personnel
631	Rémunération des associés
632	Indemnités et prestations directes
633	Participation aux bénéfices
634	Contributions aux activités sociales
635	Cotisations sociales
641	Taxe sur l'activité professionnelle
643	Droits indirects
644	Taxes spéciales
646	Droits d'enregistrement
647	Droits de douane
648	Autres droits, impôts et taxes
650	Intérêts des emprunts
651	Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs
653	Intérêts bancaires
654	Escomptes
655	Frais de banque et de recouvrement
656	Frais d'achat des titres
657	Commissions sur ouverture de crédits, cautions et avals
660	Assurances
668	Jetons de présence
669	Autres frais divers

611	Sous-traitance générale
617	Etudes et recherches
621.	Personnel extérieur a l'entreprise
604	Achats d'études et de prestations de services
622.	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
651	Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels , droits et valeurs
623	Publicité, publication, relations publiques
625.	Déplacements, missions et réceptions
626.	Frais postaux et de télécommunications
631.	Rémunérations du personnel
631	Rémunérations du personnel
638	Autres charges de personnel
632	Participation des salariés aux bénéfices (sous compte à ouvrir)
637.	Autres charges sociales
635	Cotisations aux organismes sociaux
636	Charges sociales de l'exploitant individuel
642	Impôts et taxes non récupérables sur le chiffre d'affaires
645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
641.	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
661.	Charges d'intérêts
661.	Charges d'intérêts
661.	Charges d'intérêts
709	Rabais, remises, ristournes accordés
627	Services bancaires et assimilés
627	Services bancaires et assimilés
627	Services bancaires et assimilés
616	Primes d'assurances
653.	Jetons de présence
628	Cotisations et divers
656.	Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités
657	Charges exceptionnelles de gestion courante
658.	Autres charges de gestion courante

682	Dotations aux amortissements	681.	Dotations aux amortissements, provisions. et pertes de valeur - actifs non courants
		685	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs courants
		686.	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, éléments financiers
685	Dotations aux provisions	681.	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs non courants
		685	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs courants
690	Subventions accordées	656	Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités
694	Créances irrécouvrables	654.	Pertes sur créances irrécouvrables
		664	Pertes sur créances liées à des participations
	Classe 7 : Produits		
700	Ventes de marchandises	700	Ventes de marchandises
710	Production vendue	701	Ventes de produits finis
		702	Ventes de produits intermédiaires
		703	Ventes de produits résiduels
		704	Vente de travaux
		708	Produits des activités annexes
720	Production stockée	723	Variation de stocks d'en-cours
		724	Variation de stocks de produits
730	Production de l'entreprise pour elle-même	731	Production immobilisée d'actifs incorporels
		732	Production immobilisée d'actifs corporels
740	Prestations fournies	705	Ventes d'études
		706	Autres prestations de services
770	Produits financiers	761	produits de participations
		762	Revenus des actifs financiers
		768	Autres produits financiers
778	Autres produits divers	751	Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires
		753	Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant
		755	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
		757	Produits exceptionnels sur opérations de gestion
		758	Autres produits de gestion courante
790	Subventions reçues	741	Subvention d'équilibre
		754	Quotes-parts de subventions virée au résultat de l'exercice..
		748	Autres subventions d'exploitation
794	Rentrées sur créances annulées	756	Rentrées sur créances amorties
	Impôts sur les bénéfices		
889	Impôts sur les bénéfices	695	Impôts sur les bénéfices bases sur le résultat des activités ordinaires

SONATRACH

UNITE	TRC SKIKDA	640

BILAN

Au 31 Décembre 2009

En Dinars

ACTIF

CPTE	REF.	RUBRIQUE	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENTS OU PROVISIONS	MONTANT NET	TOTAUX RUBRIQUES
		INVESTISSEMENTS				
20	I 1	Frais préliminaires				
21	I 2	Valeurs incorporelles	20 015 810,95	20 015 810,95		
22	I 3	Terrains	2 876 491,20	2 876 491,20		
23	I 4	Equip. fixes et complexes de production	13 817 883 041,78	7 549 012 669,15		
24	I 5	Autres équipements de production	5 038 328 901,40	3 753 009 557,44		
25	I 6	Equipements sociaux	120 494 830,24	76 685 766,23		
26	I 7	Etudes et travaux de rech. d'hydrocarbures				
27	I 8	Equip. Etud. Trav. de rech. en propriété conj.				
28	I 9	Investissement en cours	8 383 313 175,61			
		Total 2	27 382 912 251,18	11 401 600 294,97		15 981 311 956,21
		STOCKS				
30	S 1	Marchandises				
31	S 2	Matières et fournitures	1 624 982 348,35	11 524 082,30	1 613 458 266,05	
32	S 3	Stocks provenant d'investis. corporels				
33	S 4	Produits semi-ouvrés				
34	S 5	Produits et travaux en cours				
35	S 6	Produits finis				
36	S 7	Déchets et rebuts				
37	S 8	Stocks à l'extérieur				
		Total 3	1 624 982 348,35	11 524 082,30	1 613 458 266,05	1 613 458 266,05
		CREANCES				
42	C 1	Créances d'investissement	117 724 231,14		117 724 231,14	
43	C 2	Créances de stocks				
44	C 3	Créances s/associés et stés apparentées				
45	C 4	Avances pour comptes	957 445,66		957 445,66	
46	C 5	Avances d'exploitation	8 982 473,77		8 982 473,77	
47	C 6	Créances sur clients	555 012 076,19		555 012 076,19	
48	C 7	Disponibilités	281 586 081,27		281 586 081,27	
40	C 8	Comptes débiteurs du passif	120 047,63		120 047,63	
		Total 4	964 382 355,66		964 382 355,66	964 382 355,66
		Total actif	29 972 276 955,19	11 413 124 377,27	2 577 840 621,71	18 559 152 577,92

PASSIF

CPTE	REF.	RUBRIQUE	MONTANT NET	TOTAUX RUBRIQUES
		FONDS PROPRES		
1000	F 1	Fonds social statutaire		
1001	F 2	Dotations de l'Etat		
130	F 3	Réserve légale		
134	F4	Réserves facultatives		
141	F5	Subventions reçues		
147	F5	Subventions inscr.à produits exceptionnels		
16	F 6	Biens dévolus par l'Etat		
17	F 7	Comptes de liaison inter-unités	16 916 981 731,28	
18	F 8	Résultats en instance d'affectation		
19	F 9	Provisions pour pertes et charges	173 756 204,00	
		Total 1	17 090 737 935,28	17 090 737 935,28
		DETTES		
52	D 2	Dettes d'investissement	176 700 713,21	
53	D 3	Dettes de stocks	62 673 855,70	
54	D 4	Détentions pour compte	39 484 327,43	
55	D 5	Dettes envers associés/stés apparentées		
56	D 6	Dettes d'exploitation	1 189 464 079,27	
57	D 7	Avances commerciales		
58	D 8	Dettes financières		
59	D 8'	Contribution aux charges de l'Etat		
50	D 9	Comptes créditeurs de l'actif	91 667,03	
		Total 5	1 468 414 642,64	1 468 414 642,64
88	R	**RESULTAT**		
		Résultat net de l'exercice		
		Total 8		
		Total passif	18 559 152 577,92	18 559 152 577,92

SONATRACH			BILAN	Dinars
UNITE	SKIKDA NK1	542	Au 31 Décembre 2009	

ACTIF

CPTE	REF.	RUBRIQUE	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENTS OU PROVISIONS	MONTANT NET	TOTAUX RUBRIQUES
		INVESTISSEMENTS				
20	I 1	Frais préliminaires				
21	I 2	Valeurs incorporelles				
22	I 3	Terrains				
23	I 4	Equip. fixes et complexes de production	18 101 312 634,27	452 532 815,87	17 648 779 818,40	
24	I 5	Autres équipements de production				
25	I 6	Equipements sociaux				
26	I 7	Etudes et travaux de rech. d'hydrocarbures				
27	I 8	Equip. Etud. Trav. de rech. en propriété conj.				
28	I 9	Investissement en cours				
		Total 2	18 101 312 634,27	452 532 815,87	17 648 779 818,40	17 648 779 818,40
		STOCKS				
30	S 1	Marchandises				
31	S 2	Matières et fournitures				
32	S 3	Stocks provenant d'investis. corporels				
33	S 4	Produits semi-ouvrés				
34	S 5	Produits et travaux en cours				
35	S 6	Produits finis				
36	S 7	Déchets et rebuts				
37	S 8	Stocks à l'extérieur				
		Total 3				
		CREANCES				
42	C 1	Créances d'investissement				
43	C 2	Créances de stocks				
44	C 3	Créances s/associés et stés apparentées				
45	C 4	Avances pour compte				
46	C 5	Avances d'exploitation				
47	C 6	Créances sur clients				
48	C 7	Disponibilités				
40	C 8	Comptes débiteurs du passif				
		Total 4				
		Total actif	18 101 312 634,27	452 532 815,87	17 648 779 818,40	17 648 779 818,40

PASSIF

CPTE	REF.	RUBRIQUE	MONTANT NET	TOTAUX RUBRIQUES
		FONDS PROPRES		
1000	F 1	Fonds social statutaire		
1001	F 2	Dotations de l'Etat		
130	F 3	Réserve légale		
134	F4	Réserves facultatives		
141	F5	Subventions reçues		
147	F5'	Subventions inscr.à produits except.		
16	F 6	Biens dévolus par l'Etat		
17	F 7	Comptes de liaison inter-unités	17 775 541 726,19	
18	F 8	Résultats en instance d'affectation		
19	F 9	Provisions pour pertes et charges	78 971 994,34	
		Total 1	17 854 513 720,53	17 854 513 720,53
		DETTES		
52	D 2	Dettes d'investissement		
53	D 3	Dettes de stocks		
54	D 4	Détentions pour compte		
55	D 5	Dettes envers associés/stés apparentées		
56	D 6	Dettes d'exploitation		
57	D 7	Avances commerciales		
58	D 8	Dettes financières		
59	D 8'	Contribution aux charges de l'Etat		
50	D 9	Comptes créditeurs de l'actif		
		Total 5		
88	R	**RESULTAT**		
		Résultat net de l'exercice	-205 733 902,13	
		Total 8	-205 733 902,13	-205 733 902,13
		Total passif	17 648 779 818,40	17 648 779 818,40

SH / FIN 24/03/2015 11:41

SONATRACH			BILAN	Dinars
UNITE	OK1	641	Au 31 Décembre 2009	

ACTIF

CPTE	REF.	RUBRIQUE	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENTS OU PROVISIONS	MONTANT NET	TOTAUX RUBRIQUES
		INVESTISSEMENTS				
20	I 1	Frais préliminaires	719 909 419,29	719 909 419,29		
21	I 2	Valeurs incorporelles				
22	I 3	Terrains	92 414 629,26	86 676 679,26	5 737 950,00	
23	I 4	Equip. fixes et complexes de production	19 184 797 089,32	12 967 572 042,59	6 217 225 046,73	
24	I 5	Autres équipements de production	2 566 561 929,78	1 679 085 635,17	887 476 294,61	
25	I 6	Equipements sociaux	348 930 463,12	161 096 510,77	187 833 952,35	
26	I 7	Etudes et travaux de rech. d'hydrocarbures				
27	I 8	Equip. Etud. Trav. de rech. en propriété conj.				
28	I 9	Investissement en cours				
		Total 2	22 912 613 530,77	15 614 340 287,08	7 298 273 243,69	7 298 273 243,69
		STOCKS				
30	S 1	Marchandises				
31	S 2	Matières et fournitures				
32	S 3	Stocks provenant d'investis. corporels				
33	S 4	Produits semi-ouvrés				
34	S 5	Produits et travaux en cours				
35	S 6	Produits finis	14 219 253,51		14 219 253,51	
36	S 7	Déchets et rebuts				
37	S 8	Stocks à l'extérieur				
		Total 3	14 219 253,51		14 219 253,51	14 219 253,51
		CREANCES				
42	C 1	Créances d'investissement				
43	C 2	Créances de stocks				
44	C 3	Créances s/associés et stés apparentées				
45	C 4	Avances pour compte				
46	C 5	Avances d'exploitation				
47	C 6	Créances sur clients				
48	C 7	Disponibilités				
40	C 8	Comptes débiteurs du passif				
		Total 4				
		Total actif	22 926 832 784,28	15 614 340 287,08	7 312 492 497,20	7 312 492 497,20

PASSIF

CPTE	REF.	RUBRIQUE	MONTANT NET	TOTAUX RUBRIQUES
		FONDS PROPRES		
1000	F 1	Fonds social statutaire		
1001	F 2	Dotations de l'Etat		
130	F 3	Réserve légale		
134	F4	Réserves facultatives		
141	F5	Subventions reçues		
147	F5'	Subventions inscr.à produits except.		
16	F 6	Biens dévolus par l'Etat		
17	F 7	Comptes de liaison inter-unités	5 952 506 630,52	
18	F 8	Résultats en instance d'affectation		
19	F 9	Provisions pour pertes et charges	920 662 003,95	
		Total 1	6 873 168 634,47	6 873 168 634,47
		DETTES		
52	D 2	Dettes d'investissement		
53	D 3	Dettes de stocks		
54	D 4	Détentions pour compte		
55	D 5	Dettes envers associés/stés apparentées		
56	D 6	Dettes d'exploitation		
57	D 7	Avances commerciales		
58	D 8	Dettes financières		
59	D 8'	Contribution aux charges de l'Etat		
50	D 9	Comptes créditeurs de l'actif		
		Total 5		
88	R	**RESULTAT**		
		Résultat net de l'exercice	439 323 862,73	
		Total 8	439 323 862,73	439 323 862,73
		Total passif	7 312 492 497,20	7 312 492 497,20

SH / FIN 21/03/2015 11:39

SONATRACH

UNITE TRC SKIKDA 640

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Au 31 Décembre 2009

Dinars

Cpte	DESIGNATION	CUMULES		INTER - UNITES		EXTERNES	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
70	Ventes de marchandises		64 723 527,90		64 723 527,90		
60	Marchandises consommées	64 723 527,90		64 723 527,90			
	u MARGE BRUTE						
80	**Marge brute**						
71	Production vendue						
72	Production stockée						
73	Production de l'entreprise pour elle-même						
74	Prestations fournies		3 694 638 141,84		2 504 756 931,84		1 189 881 210,00
75	Transfert de charges de production		52 668 804,07				52 668 804,07
61	Matières et fournitures consommées	41 882 073,59				41 882 073,59	
62	Services	1 122 989 765,90		122 437 780,26		1 000 551 985,64	
	TOTAUX	1 164 871 839,49	3 747 306 945,91	122 437 780,26	2 504 756 931,84	1 042 434 059,23	1 242 550 014,07
	u VALEUR AJOUTEE		2 582 435 106,42		2 382 319 151,58		200 115 954,84
81	**Valeur ajoutée**		2 582 435 106,42		2 382 319 151,58		200 115 954,84
77	Produits divers		28 439 949,32				28 439 949,32
78	Transfert de charges d'exploitation		266 676 170,73				266 676 170,73
63	Frais de personnel	928 385 432,20				928 385 432,20	
64	Impôts et taxes	318 153 029,87				318 153 029,87	
65	Frais financiers	5 177 816,93				5 177 816,93	
66	Frais divers	11 467 441,90				11 467 441,90	
68	Dotations aux amortissements et provisions	1 418 221 099,62				1 418 221 099,62	
	TOTAUX	2 681 404 820,52	2 877 551 226,47		2 382 319 151,58	2 681 404 820,52	495 232 074,89
	u RESULTAT D'EXPLOITATION		196 146 405,95		2 382 319 151,58	2 186 172 745,63	
79	Produits hors exploitation		2 086 967 107,47		1 760 985 923,35		325 981 184,12
69	Charges hors exploitation	2 283 113 513,42		1 760 810 592,40		522 302 921,02	
	◆ RESULTAT HORS EXPLOITATION	196 146 405,95			175 330,95	196 321 736,90	
83	**Résultat d'exploitation**		196 146 405,95		2 382 319 151,58	2 186 172 745,63	
84	**Résultat hors exploitation**	196 146 405,95			175 330,95	196 321 736,90	
	u RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE	0,00			2 382 494 482,53	2 382 494 482,53	
	◆ IMPOTS SUR LES BENEFICES						
	◆ RESULTAT DE L'EXERCICE	0,00			2 382 494 482,53	2 382 494 482,53	

SH / FIN 15/03/2015 10:45

الملحق رقم 8

3

سوناطراك							
وحدة	نلحية النقل شرق سكيكدة						

الميزانية الختامية

31 ديسمبر 2010

العملة: دينار جزائر

الأصول

ر ح	البيان	اجمالي N	اهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N_1
	الاصول المثبتة الغير جارية				
207	فارق الشراء				
20	التثبيتات المعنوية	20 015 810,95	20 015 810,95		
21	التثبيتات العينية	95 424 602 950,42	53 074 597 777,02	42 350 005 173,40	42 287 713 038,79
23	التثبيتات الجاري انجازها	1 919 800 658,57		1 919 800 658,57	8 455 557 811,79
	التثبيتات المالية الاخرى				
265	السندات الموضوعة موضع المعادلة				
26	المساهمات الاخرى والحسابات الدائنة الملحقة				
271	السندات الاخرى المثبتة				
274	القروض و الاصول المالية الاخرى غير الجارية	58 158 083,94		58 158 083,94	45 387 927,93
	مجموع الاصول غير الجارية	97 422 577 503,88	53 094 613 587,97	44 327 963 915,91	50 788 658 778,51
	الاصول الجارية				
30	المخزونات والمنتوجات قيد الصنع	1 976 251 526,56	11 228 899,57	1 965 022 626,99	1 627 677 519,56
	الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة				
411	الزبائن	342 934 414,81	137 903,22	342 796 511,59	555 012 076,19
409	المدينون الاخرون	3 549 979,60		3 549 979,60	2 700 519,72
444	الضرائب				
48	الاصول الاخرى الجارية	13 832 296,83		13 832 296,83	7 239 399,71
	الموجودات ربما يمائلها				
50	توظيفات واصول مالية جارية				
519	اموال الخزينة	11 493 640,31		11 493 640,31	281 586 081,27
	مجموع الاصول الجارية	2 348 061 358,11	11 366 802,79	2 336 695 055,32	2 474 215 596,45
	المجموع العام للاصول	99 770 639 361,99	53 105 980 390,76	46 664 658 971,23	53 262 874 374,96

الخصوم

ر ح	البيان	N	N - 1
	رؤوس الاموال الخاصة		
101	راس المال الصادر		
109	راس المال الغير مستلوب		
104	العلاوات والاحتياطات		
105	فارق اعادة التقييم		
107	فارق المعادلة		
12	النتيجة الصافية	697 682 282,03	887 079 497,59
11	رؤوس الاموال الخاصة الاخرى	-184 747 577,11	-184 747 577,11
18	قيد ما بين الوحدات	42 199 423 473,28	49 425 158 946,96
	حصة ذوي الاقلية		
	مجموع رؤوس الاموال الخاصة 1	42 712 358 178,20	50 127 490 867,44
	الخصوم الغير جارية		
16	القروض و الديون المالية		
134	الضرائب المؤجلة والمرصود لها		
229	الديون الاخرى الغير جارية		
15	المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	1 803 524 909,92	1 667 180 579,54
	مجموع الخصوم الغير جارية 2	1 803 524 909,92	1 667 180 579,54
	الخصوم الجارية		
40	الموردون والحسابات الملحقة	1 190 545 873,79	825 245 526,40
444	الضرائب	35 110 071,05	5 304 107,41
419	الديون الاخرى	923 119 938,27	637 653 294,17
519	خزينة الخصوم		
	مجموع الخصوم الجارية 3	2 148 775 883,11	1 468 202 927,98
	المجموع العام للخصوم	46 664 658 971,23	53 262 874 374,96

SH / FIN 10/6/2015 12:36

الملحق رقم 2

سوباطرالت

وحدة	نادحية النقل شرق ـ كيكدة						العملة: دينار جزائري
	جدول حسابات النتائج						
	31 ديسمبر 2010						
رأح	البيان	N			N-1		
		خارجي	داخلي	الاجمالي	خارجي	داخلي	الاجمالي
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة	50 355 047,87	23 729 826 427,58	23 780 181 475,45	33 626 512,76	31 955 501 650,40	31 989 128 263,16
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	-84 593 414,37	-14 219 253,51	-98 812 667,88	-88 487 783,65		-88 487 783,65
73	الانتاج المثبت						
74	اعانات الاستغلال						
	1- انتاج السنة المالية	-34 238 366,50	23 715 607 174,07	23 681 368 807,57	-54 861 170,89	31 955 501 650,40	31 900 640 479,51
60	المشتريات المستهلكة	317 504 496,90	71 080 354,09	388 584 850,99	405 408 970,22	191 299 620,74	596 708 590,96
61	الخدمات الخارجية	1 170 916 815,16	146 778 472,95	1 317 695 288,11	919 169 129,03	108 410 589,23	1 027 579 718,26
62	الاستهلاكات الاخرى	298 608 251,08	6 742 567 456,49	7 041 175 707,57	236 035 369,81	6 243 543 742,18	6 479 579 111,99
	2-استهلاك السنة المالية	1 787 029 563,14	6 960 426 283,53	8 747 455 846,67	1 560 613 469,06	6 543 253 952,15	8 103 867 421,21
	3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	-1 821 267 929,64	16 755 180 890,54	14 933 912 960,90	-1 615 474 639,95	25 412 247 698,25	23 796 773 058,30
63	اعباء المستخدمين	4 450 971 803,19		4 450 971 803,19	4 306 603 542,57		4 306 603 542,57
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	626 347 145,51		626 347 145,51	896 750 952,52		896 750 952,52
	4- اجمالي فائض الاستغلال	-6 898 586 878,34	16 755 180 890,54	9 856 594 012,20	-6 818 829 135,04	25 412 247 698,25	18 593 418 563,21
75	المنتجات العملياتية الاخرى	1 847 844 912,79	4 191 461,30	1 852 036 374,09	166 212 602,89	1 042 116,88	167 254 719,77
65	الاعباء العملياتية الاخرى	846 503 888,81	104 352 729,88	950 856 618,69	54 344 358,43	1 880 862,92	56 225 221,35
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	9 725 372 974,34		9 725 372 974,34	7 432 635 553,32		7 432 635 553,32
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	137 903,22		137 903,22	37 586 088,79		37 586 088,79
	5-النتيجة العملياتية	-15 622 480 925,48	16 755 019 621,96	1 032 538 696,48	-14 102 010 355,11	25 411 408 952,21	11 309 398 597,10
76	المنتوجات المالية	45 050,81		45 050,81	962 986,87		962 986,87
66	الاعباء المالية	6 969,86		6 969,86	788 855,65		788 855,65
	6-النتيجة المالية	38 080,95		38 080,95	174 131,22		174 131,22
	النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	-15 622 442 844,53	16 755 019 621,96	1 032 576 777,43	-14 101 836 223,89	25 411 408 952,21	11 309 572 728,32
695/6	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية						
692/3	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية						
	مجموع منتجات الانشطة العادية	1 813 789 500,32	23 719 798 635,37	25 533 588 135,69	149 900 507,66	31 956 543 767,28	32 106 444 274,94
	مجموع اعباء الانشطة العادية	17 436 232 344,85	7 064 779 013,41	24 501 011 358,26	14 251 736 731,55	6 545 134 815,07	20 796 871 546,62
	8- النتيجة الصافية للانشطة العادية	-15 622 442 844,53	16 755 019 621,96	1 032 576 777,43	-14 101 836 223,89	25 411 408 952,21	11 309 572 728,32
77	عناصر غير عادية (منتجات)						
67	عناصر غير عادية(اعباء)						
	9-النتيجة الغير عادية						
	10-صافي نتيجة السنة المالية	-15 622 442 844,53	16 755 019 621,96	1 032 576 777,43	-14 101 836 223,89	25 411 408 952,21	11 309 572 728,32

SH / FIN 11/05/2015 22:38

SARL LES FRERES AMOURI
شركة الإخوة عموري
zone industrielle n° 36 BISKRA

ملحق رقم 09 BILAN ACTIF

Periode Du : 01/01/2011 Au : 31/12/2011

SCF

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		1 082 160 078.60	642 822 282.81	439 337 795.79	373 881 770.62
Immobilisations encours					76 562 110.48
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		179 520 000.00		179 520 000.00	67 062 723.61
Impots Differes Actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 261 680 078.60	642 822 282.81	618 857 795.79	517 506 604.71
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		75 571 214.09		75 571 214.09	74 292 410.44
Créances et emplois assimilés					
Clients		6 103 002.21	26 149.20	6 076 853.01	3 828 267.92
Autres débiteurs		68 079 927.10		68 079 927.10	7 848 986.52
Impots		2 278 958.24		2 278 958.24	4 234 225.15
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		41 959 687.50		41 959 687.50	53 689 895.91
TOTAL ACTIF COURANT		193 992 789.14	26 149.20	193 966 639.94	143 893 785.94
TOTAL GENERAL ACTIF		1 455 672 867.74	642 848 432.01	812 824 435.73	661 400 390.65

SARL LES FRERES AMOURI
شركة الإخوة عمورث
zone industrielle n° 36 BISKRA

ملحق رقم 09 **BILAN PASSIF**

Periode Du : 01/01/2011 Au : 31/12/2011

SCF

PASSIF	Note	N Net	N-1 Net
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		52 000 000.00	52 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)		2 600 000.00	2 328 277.03
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	Resultat Exer	161 497 724.16	82 144 656.94
Autres capitaux propres-Report à nouveau		89 575 285.12	29 238 224.94
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		305 673 009.28	165 711 158.91
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		20 000 000.00	20 000 000.00
Impots (différés et provisionnés)		22 066 854.52	15 205 945.36
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		42 066 854.52	35 205 945.36
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		281 936 846.18	269 205 026.54
Impots		5 793 837.51	5 149 921.13
Autres dettes		177 353 888.24	186 128 338.71
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS II		465 084 571.93	460 483 286.38
TOTAL GENERAL PASSIF		812 824 435.73	661 400 390.65

SARL LES FRERES AMOURI
شركة الإخوة عموري
zone industrielle n° 36 BISKRA

ملحق رقم 09

Compte de Resultats
(Par Nature)

Periode Du : 01/01/2011 Au : 31/12/2011

SCF

Designations	Notes	Exercice N	Exercice N-1
Ventes et produits annexes		554 512 915.84	371 473 719.31
Variation stocks produits finis et en cours		- 152 972.80	-6 869 070.00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		554 359 943.04	364 604 649.31
Achats consommés		176 124 132.03	116 275 599.24
Services extérieurs et autre comsommations		5 884 872.86	3 155 262.24
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		182 009 004.89	119 430 861.48
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		372 350 938.15	245 173 787.83
Charges de personnel		84 142 278.97	62 239 798.43
Impots,taxes et versements assimilés		12 532 166.73	11 285 951.02
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		275 676 492.45	171 648 038.38
Autres produits opérationnels		1 125 556.06	656 393.50
Autres charges opérationnelles		821 288.78	61 176.85
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur		76 584 294.68	70 874 150.30
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		199 396 465.05	101 369 104.73
Produits financiers		29 299.27	44 052.21
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		29 299.27	44 052.21
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)		199 425 764.32	101 413 156.94
Impots exigibles sur résultats ordinaires		37 928 040.16	19 268 500.00
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		555 514 798.37	365 305 095.02
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		394 017 074.21	283 160 438.08
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		161 497 724.16	82 144 656.94
Eléments extraordinaires(produits)(à préciser)			
ELéments extraordinaires(charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		161 497 724.16	82 144 656.94
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			