

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
مدرسة الدكتوراه فرع تحليل استراتيجي، صناعي، مالي ومحاسبي
تخصص محاسبة وتدقيق

الإفصاح عن القوائم المالية
وفق النظام المحاسبي المالي
دراسة حالة
شركة التصنيع الميكانيكي

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق

إشراف:

أ.د. عيسى بن ناصر

إعداد:

موسى شرفية

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر "أ"	د. عبود زرقين
مقررا	جامعة قسنطينة 2	أستاذ التعليم العالي	أ.د. عيسى بن ناصر
عضوا	جامعة قسنطينة 2	أستاذ محاضر "أ"	د. نورالدين زعيط
عضوا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر "أ"	د. السعيد بريكة

السنة الجامعية : 2013 - 2014

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
مدرسة الدكتوراه فرع تحليل استراتيجي، صناعي، مالي ومحاسبي
تخصص محاسبة وتدقيق

الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق

إشراف:

أ.د. عيسى بن ناصر

إعداد:

موسى شرفية

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر "أ"	د. عبود زرقين
مقررا	جامعة قسنطينة 2	أستاذ التعليم العالي	أ.د. عيسى بن ناصر
عضوا	جامعة قسنطينة 2	أستاذ محاضر "أ"	د. نورالدين زعيط
عضوا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر "أ"	د. السعيد بريكة

السنة الجامعية : 2013 - 2014



شكر وتقدير

بادئ ذي بدء، أشكر الله عز وجل أن وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع

وانطلاقاً من العرفان بالجميل، فإنه ليسرني وليثلج صدري أن أتقدم بالشكر والإمتنان إلى

أستاذي، ومشرفي الدكتور ناصر بن عيسى الذي مد يد المساعدة لي وفي جميع المجالات.

وأتقدم كذلك بجزيل الشكر إلى كل من جامعتي الحبيبة جامعة العربي بن مهدي - أم

البواقي - ممثلة برئيسها، وكلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ممثلة بعميدها، على اهتمامهم

بانشغالاتنا وتعاونهم معنا، وإلى الأستاذ شيرة محي الدين على كل ما قدمه لي من مساندة مكنتني

من المضي بخطى ثابتة في مسيرتي العلمية.

كما أتقدم بالشكر المسبق إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على قبولهم مناقشة هذه المذكرة،

وعلى تكبد العناء في قراءة رسالتي المتواضعة وتصحيحهم للأخطاء وإغنائها بمقترحاتهم القيمة.

وأزداد غبطة أن أتقدم بفائق الشكر والإحترام والتقدير إلى السادة نبيل شايب وحسان قلاب

في مصلحة المحاسبة العامة، والسيد محمد وبومالي نبيل في مصلحة الميزانية على مجهوداتهم المبذولة

وإعانتني في الجانب التطبيقي، جزاهم الله عني كل خير.

وفي النهاية يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية من

بعيد أو قريب.

فألف ألف شكر

إهداء

إلى من علمني النجاح والصبر إلى من أفقده في مواجهة الصعاب

ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه ... إلى أبي رحمه الله

إلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها

إلى من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه وعندما تكسوني الهموم أسبح في بحر

حنانها ليخفف من آلامي ... إلى أمي أطال الله في عمرها

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

كما أهديه إلى إخوتي وأخواتي وكل أفراد عائلتي.

إلى زملائي دفعة 2008 (محاسبة وتدقيق)، وكل من جمعني بهم مشوار دراستي.

إلى كل من ساندني وآزرني في دربي.

إليهم جميعاً أهدي جهدي المتواضع هذا راجياً الله العلي القدير أن يتقبله منا.

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان كيفية الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (ENMTP) وتحديدًا شركة التصنيع الميكانيكي (SOFAME)"، وذلك من خلال تحليلنا لما تم معالجته في الفصول الأربعة ونعني بذلك الجانب النظري والتطبيقي :

ففي الفصل الأول تم عرض عموميات حول المحاسبة وتطورها، وظهور المحاسبة الدولية كوسيلة لتوحيد الأنظمة المحاسبية المختلفة المحلية منها والدولية من خلال وضع معايير محاسبية دولية.

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي الجديد ومدى تماثيه مع هذه المعايير، حيث يعتمد هذا الأخير في عرضه وافصاحه عن القوائم المالية على أربعة جداول رئيسية وجداول ملحقة بفرض الشرح والتوضيح أكثر.

فكان لزاما علينا تناول عموميات حول الإفصاح من مفاهيم وأساليب وطرق الإفصاح في المبحث الأول من الفصل الثالث، وكذلك كيفية القيام بالإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في المبحث الثاني منه.

ثم أردفنا فصلا رابعا تطبيقيا محاولين اسقاط ما تم التطرق إليه في الفصول النظرية الثلاثة السابقة.

وقد خلصنا إلى أن النظام المحاسبي الجديد المعد وفق معايير المحاسبة الدولية يمكن قراءته بسهولة وذلك راجع إلى طريقة إفصاحه عن القوائم المالية والتي تتسم بالموضوعية والمصدقية لاستفادة كل من مستخدمي هذه المعلومات المحاسبية قدر المستطاع وحسب الحاجة المرجوة منها، لما تتصف به عملية الإفصاح هذه من شفافية وموثوقية وحيادية.

هذه الخصائص والمميزات لا نجدها في المخطط المحاسبي الوطني القديم، هذا الأخير المعد في ظل اقتصاد موجه قد احتوى على نقائص كثيرة وعديدة، ما جعل الاستغناء عنه حتمية لا بد منها وعملية استبداله هي أنسب طريقة.

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية، التوافق والتوحيد المحاسبيين، المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، الإفصاح والقوائم المالية.

Résumé

Cette étude a pour objet de démontrer comment divulguer des états financiers selon le système comptable financier « étude de cas de l'entreprise nationale du matériel des travaux publics (ENMTP) », précisément dans l'une de ses filiales qui est la société de fabrication mécanique (SOFAME), par l'analyse de ce qui a été abordé dans les quatre chapitres:

Le premier chapitre représente en général la définition de la comptabilité, son développement, et l'apparition de la comptabilité internationale comme étant un moyen d'unifier et harmoniser les différents systèmes comptables au niveau national et international par la mise en place des normes comptables internationales.

Le deuxième chapitre introduit le plan comptable national, le nouveau système comptable financier et sa compatibilité avec ces normes. Ce dernier qui base sur quatre tableaux principaux et des annexes quand il présente les états financiers avec clarté et complément d'information pour donner plus d'explication.

De ce fait, nous allons décrire en général la divulgation, ses aspects et ses méthodes dans la première section du troisième chapitre, et dans sa deuxième section nous allons souligner la façon de divulgation des états financiers selon le nouveau référentiel comptable financier.

En fin, le quatrième chapitre sera consacré à la mise en pratique les trois chapitres théoriques précédents.

On a conclu que le système comptable financier établi conformément aux normes comptables internationales peut être facilement lu, et ceci est dû à sa méthode de divulgation des états financiers avec toute objectivité et crédibilité, et qui peut subvenir aux besoins des utilisateurs grâce à ses caractéristiques qualitatives comme la transparence et la fiabilité et l'impartialité.

Ces caractéristiques ne se trouvent pas dans l'ancien plan comptable national, qui a bien fonctionné dans une économie dite orientée mais qui de plus en plus contient des lacunes, ce qui rend indispensable qu'il doit être remplacé par le nouveau plan comptable financier. Et que cette opération de changement soit le moyen le plus commode.

Mots-clés: les normes comptables internationales, l'harmonisation et la normalisation comptable, le plan comptable national, le système comptable financier, la divulgation et les états financiers.

قائمة المصطلحات

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
SEC	Securities and Exchange Commission	لجنة تداول الأوراق المالية (البورصة)
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
APB	Accounting Principles board	مجلس مبادئ المحاسبة
IOSCO	International Organization Of Securities Commissions	المنظمة الدولية لأوراق المالية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants Committee	لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين
EEC	European Economic Community	السوق الأوروبية المشتركة
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group	المجموعة الاستشارية للتقارير المالية الأوروبية
ARC	Accounting Regulatory Committee	لجنة تنظيم المحاسبة
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
SARG	Standards Advise Review Group	مجلس فحص الآراء
IMA	Institute of Management Accountant	معهد المحاسبين الإداريين
IIA	Institute of Intern Auditor	معهد المراجعين الداخليين
SIC	Standing Interpretations Committee	لجنة التفسيرات الدائمة
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي

IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation	مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
IFRS	International financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية
PCG	Plan Comptable Général	المنظط المحاسبي العام
PCN	Plan comptable national	المنظط المحاسبي الوطني
cnc	Conseil national de comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
peps	Première entrée première sortie	الوارد أولاً الصادر أولاً
fifo	First in first out	الوارد أولاً الصادر أولاً
cump	Coût unitaire moyen pondéré	التكلفة الوسطية المرجحة

الخطوات

فهرس المحتويات

IV	شكر وتقدیر :	.....
V	إهداء :	.....
VI	الملخص :	.....
VIII	قائمة المصطلحات :	.....
XI	فهرس المحتويات :	.....
XIV	قائمة الجداول :	.....
XV	قائمة الأشكال :	.....
XVI	قائمة الملاحق :	.....
أ	المقدمة :	.....

الجانج النظري

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

3	تمهيد	.....
4	المبحث الأول : ماهية المحاسبة وتطورها التاريخي	.....
4	المطلب الأول : ماهية المحاسبة	.....
4	الفرع الأول : تعريف المحاسبة	.....
5	الفرع الثاني : فروض المحاسبة ومبادئها	.....
9	الفرع الثالث : أهداف المحاسبة	.....
10	الفرع الرابع : فروعها	.....
13	المطلب الثاني : تطورها التاريخي والمنظمات التي ساهمت في تطويرها	.....
13	الفرع الأول : مراحل تطور المحاسبة	.....
18	الفرع الثاني : الصيانات المهنية التي ساهمت في تطويرها	.....
23	المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية وتوحيدها للمعالجات المحاسبية	.....
23	المطلب الأول : نشأة معايير المحاسبة الدولية	.....
23	الفرع الأول : تعريف المعيار المحاسبي الدولي	.....
24	الفرع الثاني : محاولات إصدار المعايير المحاسبية الدولية	.....
34	الفرع الثالث : أسباب الإهتمام بها	.....
34	الفرع الرابع : أهمية المعايير وخصائصها	.....
35	المطلب الثاني : الأعمال الدولية من أجل التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين	.....
35	الفرع الأول : التوافق المحاسبي الدولي	.....
39	الفرع الثاني : التوحيد المحاسبي الدولي	.....
42	خلاصة الفصل الأول	.....

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

44	تمهيد
45	المبحث الأول : النظام المحاسبي في ظل تطبيق المنظم المحاسبي الوطني
45	المطلب الأول : استعراض المنظم المحاسبي الوطني
45	الفرع الأول : نشأة المنظم المحاسبي الوطني
48	الفرع الثاني : مزاياه وعيوبه :
48	الفرع الثالث : أصدافه
50	الفرع الرابع : الإطار المحاسبي للمنظم المحاسبي الوطني
57	المطلب الثاني : الإصلاحات التي مر بها المنظم المحاسبي الوطني
57	الفرع الأول : المجلس الوطني للمحاسبة في ظل الإصلاح المحاسبي
60	الفرع الثاني : مراحل الإصلاح المحاسبي وتقييم أعمال المجلس
64	المبحث الثاني : النظام المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية
64	المطلب الأول : مشروع النظام المحاسبي المالي
64	الفرع الأول : تغييرات تبني النظام الجديد
65	الفرع الثاني : أسباب تبني النظام الجديد
65	الفرع الثالث : إجراء الإنتقال من المنظم المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي
66	الفرع الرابع : تركيبة النظام المحاسبي الجديد
82	المطلب الثاني : إختلافات واستحداثات النظام المحاسبي المالي وآثار تطبيقه
82	الفرع الأول : إختلافات واستحداثات تطبيقه
86	الفرع الثاني : آثار تطبيقه
88	خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

90	تمهيد
91	المبحث الأول : عموميات حول الإفصاح والإطار المفاهيمي للقوائم المالية
91	المطلب الأول : مفاهيم حول الإفصاح
91	الفرع الأول : تعريف الإفصاح وأشكاله وأسباب الإرتباط به
94	الفرع الثاني : أهمية الإفصاح
96	الفرع الثالث : سياسات الإفصاح الكامل (التام)
97	الفرع الرابع : أساليب الإفصاح
98	المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية
99	الفرع الأول : حاجات المستخدمين والأهداف المرجوة من القوائم المالية
101	الفرع الثاني : الفروض الأساسية، الخصائص النوعية والقيود المتعلقة بها
107	المبحث الثاني : كيفية إفصاح النظام المحاسبي المالي عن القوائم المالية

107	المطلب الأول : الإفصاح عن التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية
107	الفرع الأول : أنواع المعلومات المحاسبية
108	الفرع الثاني : الإفصاحات العامة التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية
108	الفرع الثالث : إفصاحات وفق معايير المحاسبة الدولية
118	الفرع الرابع : إفصاحات وفق معايير التقارير المالية الدولية
121	المطلب الثاني : النظام المحاسبي المالي وكيفية إفصاحه عن القوائم المالية
121	الفرع الأول : القوائم المالية الرئيسية
128	الفرع الثاني : الملاحق والملاحظات
131	خلاصة الفصل الثالث

الجانب التطبيقي

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي

134	تمهيد
135	المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة
135	المطلب الأول : المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية (المؤسسة الأم)
135	الفرع الأول : بطاقة تعريف المؤسسة
136	الفرع الثاني : التعريف بالمؤسسة الأم
136	الفرع الثالث : شركاء المؤسسة
137	الفرع الرابع : تنظيم المؤسسة وميدان نشاطها
141	المطلب الثاني : شركة التصنيع الميكانيكي (SOFAME)
141	الفرع الأول : نشأة شركة التصنيع الميكانيكي
142	الفرع الثاني : تنظيم الشركة
147	المبحث الثاني : كيفية إفصاح شركة التصنيع الميكانيكي عن القوائم المالية
147	المطلب الأول : القوائم المالية الرئيسية
147	الفرع الأول : القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني
152	الفرع الثاني : القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد
169	المطلب الثاني : الملاحق والملاحظات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد
169	الفرع الأول : التزام شركة التصنيع الميكانيكي لتطبيق SCF
170	الفرع الثاني : الملاحق والملاحظات
195	خلاصة الفصل الرابع
196	الخاتمة
202	المراجع
210	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	قائمة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS)	1.1
33	قائمة بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)	2.1
54	الميزانية الحسابية	1.2
55	حساب النتائج	2.2
81	تحديد رقم الأعمال واليد العاملة لمسك محاسبة مالية مبسطة	3.2
82	أوجه الاختلاف بين PCN و nscf	4.2
97	طرق الإفصاح العامة	1.3
121	الميزانية الختامية - عناصر الأصول والخصوم-	2.3
128	تطور التثبيتات والأصول غير الجارية	1.3.3
129	دخول الإهلاكات	2.3.3
129	خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية	3.3.3
130	المساهمات (فروع ووحدات مشاركة)	4.3.3
130	المؤونات	5.3.3
148	الميزانية في 31/ديسمبر/2009 - جانب الأصول-	1.4
150	الميزانية في 31/ديسمبر/2009 - جانب الخصوم-	2.4
151	حساب النتائج	3.4
152	جدول الإرسال	4.4
160	الميزانية الإفتتاحية حسب SCF في 2010/12/31 - جانب الأصول-	5.4
161	الميزانية الإفتتاحية حسب SCF في 2010/12/31 - جانب الخصوم-	6.4
163	الميزانية الختامية حسب SCF في 2010/12/31 - جانب الأصول-	7.4
164	الميزانية الختامية حسب SCF في 2010/12/31 - جانب الخصوم-	8.4
165	حساب النتائج حسب الطبيعة - قبل التعديل-	1.9.4
166	حساب النتائج حسب الطبيعة - بعد التعديل-	2.9.4
167	تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	10.4
168	تغير الأموال الخاصة	11.4
171	تطور التثبيتات - الأصول غير الجارية -	12.4
172	قيمة الفوارق السلبية	13.4
175	الضرائب المؤجلة على الأصول	14.4
180	ذمم الزبائن حسب الطبيعة والسنة	15.4

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	فروع ومجالات المحاسبة	1.1
28	الميكمل الحالي "IASB"	2.1
106	نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية	1.3
140	الميكمل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية "ENMTP"	1.4
146	الميكمل التنظيمي لمؤسسة التصنيع الميكانيكي "SOFAME"	2.4

قائمة الملاحق

الملاحق الخاصة بالجانب النظري

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
(1)	مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي	222 - 212
(2)	نموذج جدول الميزانية العمومية وفق النظام المحاسبي المالي	224 - 223
(3)	نموذج جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي	226 - 225
(4)	نموذج جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي	228 - 227
(5)	نموذج جدول تغير الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي	229

الملاحق الخاصة بالجانب التطبيقي

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
(6)	جدول الميزانية العمومية وفق المخطط الوطني للمحاسبة	232-231
(7)	جدو حسابات النتائج وفق المخطط الوطني للمحاسبة	233
(8)	جدول الميزانية العمومية وفق النظام المحاسبي المالي	235-234
(9)	جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي	237-236
(10)	جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي	238
(11)	جدول تغير الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي	239
(12)	جدول الإنتقال من حسابات PCN إلى حسابات SCF	258-240

المقدمة

المقدمة

1- طبيعة وأهمية الموضوع :

يكمن مصدر قوة الدولة في مدى تماسك نظامها المالي والمحاسبي ومدى تأقلمه مع البيئة المحيطة به. ونتيجة للتغيرات والتطورات التي عرفتتها العشرية الأخيرة وخاصة في ظل انفتاح الأسواق، ظهور مفهوم العولمة واختلاف الأنظمة وتشابكها عمدت بعض الدول الرائدة في مجال المحاسبة إلى تكوين لجان محلية ودولية ذات كفاءة عالية سعيا منها لوضع نظام محاسبي ثابت مبني على معايير دولية ذات جودة، يقوم بتنظيم وتدقيق آليات معينة لجمع وتبويب وتسجيل مجريات الأحداث الاقتصادية الناشئة لهذه الشركات، من أجل إيجاد نقاط توافق بين مختلف هذه الأنظمة رغبة منها لمواكبة هذه التوسعات والتغيرات من جهة، مع التركيز على تقديم المعلومات المحاسبية حول أي شركة والافصاح عن قوائمها المالية بغض النظر عن استخدامها كمرآة عاكسة للأحداث الاقتصادية والمالية التي تقوم بها أي مؤسسة أثناء عرضها لوضعيتها المالية من جهة أخرى.

وإذا ما تحدثنا عن بلدنا الجزائر، فرغم ما يقدمه المخطط الوطني للمحاسبة من معلومات محاسبية متكاملة، إلا أنه لم يعد يساير التطورات الداخلية والخارجية التي تخلق حاجيات جديدة تتطلب إعادة النظر في النظام وترقيته. هذا ما أدى إلى تزايد الحاجة لإيجاد نقطة توافق بين المعايير المحاسبية المعمول بها على المستوى المحلي، والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي تحدد الأسس والطرق السليمة للعرض والقياس والإفصاح عن القوائم المالية وتأثير الأحداث والظروف على مركزها المالي ونتائج أعمالها بهدف تلبية رغبات مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية.

فأصبح التحول شيئاً ملزماً نحو تطبيق معايير محاسبية عالية الجودة من قبل المحاسبين المحترفين والهيئات والمنظمات التي تسعى لتطوير وتطبيق معايير محاسبية متكاملة، هذا الأمر الجوهرية الذي يتماشى مع تحديات العولمة واتفاقيات تحرير التجارة العالمية مع الأخذ بعين الاعتبار تحديث وتطوير هذه المعايير المحاسبية القائمة بشكل مستمر. بات من الضروري إصلاح النظام المحاسبي بشكل يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية التي تجسدت في صدور النظام المحاسبي المالي الجديد بموجب الأحكام التنفيذية التي نص عليها مجلس المحاسبة الوطني على اعتبار أن سنة 2010 هي أول سنة للشروع في تطبيقه. حيث يراعي أن تكون القوائم المالية المفصح عنها شاملة إلى درجة

كافية لمواجهة إحتياجات مستخدميها، باعتبار الإفصاح وسيلة أساسية لعرض المعلومات وفق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

وتكمن أهمية البحث في أهمية التطرق إلى النظام المحاسبي المالي الجديد وإفصاحه عن القوائم المالية.

2 - أسباب اختيار الموضوع:

لقد جاء اختيارنا لهذا الموضوع وفق الأسباب التالية :

*أسباب موضوعية :

✚ صدور النظام المحاسبي المالي الجديد.

✚ ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المبني على معايير المحاسبة الدولية.

*أسباب ذاتية :

✚ التعمق أكثر في مجال التخصص من خلال البحث في هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به

من الناحية النظرية والتطبيقية.

✚ المساهمة المتواضعة في إثراء المكتبة الجامعية في هذا المجال، ومساعدة الباحثين في الميدان لتحسين هذا

العمل مستقبلا.

3- التساؤل الأساسي :

يمكن تلخيص مشكلة البحث في سؤال رئيسي مفاده : كيفية الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام

المحاسبي المالي في شركة التصنيع الميكانيكي؟

4- التساؤلات الفرعية :

- هل تلعب هذه المعايير الدولية دورا فعالا في تطوير المؤسسات الجزائرية ؟
- هل أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يستجيب لمتطلبات الوقت الراهن ؟
- ماذا يعني الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

5- الفرضيات :

على ضوء الإشكالية المطروحة يمكن وضع الفرضيات التالية :

- تلعب المحاسبة وفقا للمعايير الدولية دورا فعالا في تطوير المؤسسات الجزائرية وهذا يبرز من خلال تحليلنا للأهداف الموضوعية في البحث.
- تغير السياسة الاقتصادية من التوجه الاشتراكي الى اقتصاد السوق يحتم الانتقال من المخطط المحاسبي القديم الى النظام المحاسبي المالي الجديد.
- يعني الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية في مساعدتهم على اتخاذ القرار المناسب وإعطائها أكثر مصداقية.

6- منهج الدراسة :

للإجابة على التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده وإختبار فرضياته تم استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، حيث تقوم بالدراسة والتحليل متبعين المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري، إضافة إلى المنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمعايير المحاسبية والنظام المحاسبي وكذا الإفصاح. في حين نعتمد في الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة الحالة لشركة التصنيع الميكانيكي.

7- حصيلة بيبليوغرافية:

نشير إلى أنه وفي حدود إطلاعنا على ما أجري من بحوث (كتب، أطروحات دكتوراه، رسائل ماجستير) على مستوى بعض كليات الوطن في هذا المجال، نجد:

قائمة المراجع :

❖ باللغة العربية :

1. طارق عبد العال حماد - موسوعة المعايير المحاسبية، ج2 - عرض القوائم المالية - الدار الجامعية - القاهرة - 2004.
2. شعيب شنوف - محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1 - مكتبة الشركة الجزائرية بوداود - الجزائر - 2008.

3. بلعروسي أحمد التيجاني-النظام المحاسبي المالي **le système comptable financier** -دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - بوزريعة، الجزائر - 2010.

4. حسين القاضي - مأمون حمدان -الحاسبة الدولية ومعاييرها- الطبعة الأولى - دار الثقافة للنشر والتوزيع - عمان، الأردن -2008.

5. سليمان مصطفى الدلاهمة -مبادئ وأساسيات علم المحاسبة - الطبعة الأولى - مؤسسة الرواق للنشر والتوزيع- عمان، الأردن - 2007.

6. طلبة أميرة -أثر الإفصاح المالي على القيمة السوقية للسهم- مذكرة ماجستير - فرع المالية- مدرسة الدكتوراء - جامعة قسنطينة -2009/2008

7. شناي عبد الكريم - تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية - مذكرة ماجستير - تخصص محاسبة - قسم التسيير - كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارية - جامعة العقيد الحاج لخضر-باتنة - 2009/2008.

وضع الباحث الاشكالية التالية: هل القوائم المالية في النظام المحاسبي الجزائري المعمول بها منذ سنة 1975 والذي يعتمد على المعلومات التاريخية مازالت صالحة أم تجاوزها وأصبح من اللازم تكييفها وفق المعايير الدولية؟.استنتج أن تطبيق المعايير على القوائم المالية أمر ممكن يتطلب الانتقال من المخطط المحاسبي القديم الى النظام المحاسبي المالي.

8. سالمى محمد الدينوري - قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية،دراسة حالة مؤسسة اقتصادية- مذكرة ماجستير - تخصص محاسبة - قسم التسيير - كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارية - جامعة العقيد الحاج لخضر- باتنة - 2009/2008.

تناولت هذه الدراسة المميزات التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي قائمة التدفقات النقدية وكيف يتم تطبيقه في ظل مشروع النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر.

حيث قسم البحث إلى أربعة فصول:

الفصل الأول : مدخل نظري للمحاسبة المالية ؛ وفيه تعرض لمختلف تطورات المحاسبة.

الفصل الثاني : المعايير المحاسبية الدولية ؛ وفيه تعرض للهيآت وظروف نشأتها وتطورها وأهم المعايير.

الفصل الثالث : قائمة التدفقات النقدية ؛ وفيه تعرض إلى نشأة هذا المعيار وكيفية تطبيقه والصعوبات المتعلقة به.

الفصل الرابع : تطبيق معيار قائمة التدفقات النقدية ؛ وهنا قدم المؤسسة محل الدراسة، عرض القوائم المالية ثم قام بتقديم قائمة التدفقات النقدية وتحليل النسب المستخلصة منها.

واستنتج أن :

- ✓ التدفقات النقدية ليست بديلا لقائمة الدخل أو الميزانية وإنما مكملتها.
- ✓ التدفقات النقدية ليست عرضة لتحريف الأداء.

❖ باللغة الفرنسية :

- 1.Azem Bechkir, Nacer Merzouk – **Comptabilité Générale Approfondie** – Compyright Eurl Pages Bleues Internationales – Bouira – Alger – 2008.
- 2.Catherine Maillet , Anne Le Manh -**Les Normes Comptables IAS/IFRS-** 4ème Edition - Editions Foucher - Paris - France - 2008.
- 3.Ali Tazdait – **Maitrise du système comptable financier** – édition ACG – Alger – 2009.

8- أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى :

- إلقاء الضوء على معايير المحاسبة الدولية
- معرفة مدى التوافق بين النظام المحاسبي الجديد والمعايير الدولية
- كيفية الإفصاح عن القوائم المالية ومدى مساهمته في اتخاذ القرار.

9- خطة البحث :

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات قسم موضوع البحث إلى مقدمة وأربعة فصول وخاتمة، يتطرق :

الفصل الأول: إلى معايير المحاسبة الدولية في مبحثين؛ حيث يخصص المبحث الأول لماهية المحاسبة وتطورها التاريخي، أما المبحث الثاني فيخصص لمعايير المحاسبة الدولية وتوحيدها للمعالجات المحاسبية.

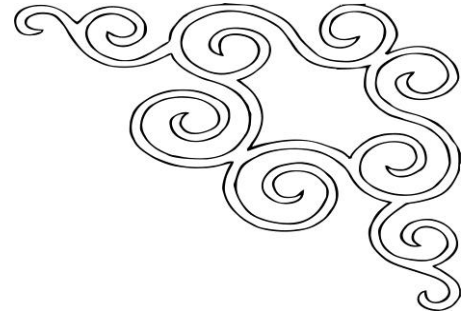
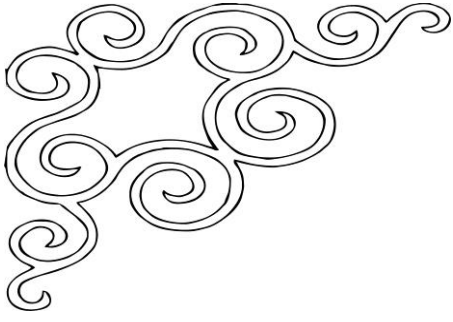
الفصل الثاني: ويتناول النظام المحاسبي الجديد في مبحثين؛ المبحث الأول النظام المحاسبي في ظل تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المبحث الثاني النظام المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثالث: الإفصاح عن القوائم المالية في مبحثين؛ الأول عموميات حول الإفصاح، والثاني حول كيفية إفصاح النظام المحاسبي المالي عن القوائم المالية.

أما الفصل الرابع: فهو فصل تطبيقي مخصص لمحاولة إسقاط ما تم التعرض إليه في الجانب النظري على أرض الواقع، وسيكون مخصصاً لدراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي (SOFAME) بالمؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (ENMTP).

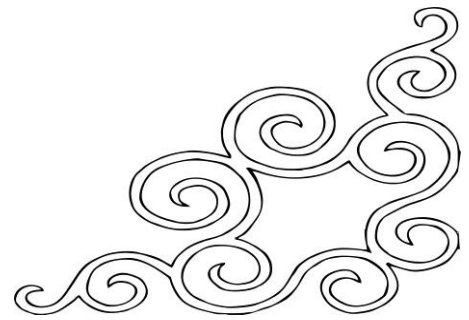
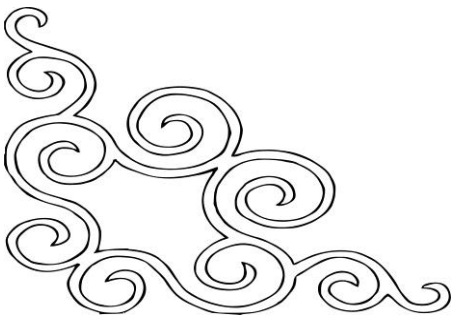


الجانب النظري



الفصل الأول

مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية



الفصل الأول

مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

تمهيد

نظرا للأهمية التي تكتسبها المحاسبة باعتبارها علم من العلوم الاجتماعية تعمل دائما على تلبية احتياجات المنشآت أثناء قيامها بالمعاملات الاقتصادية والمالية اليومية، فقد نشأت وتطورت على مر الزمن وزادت الحاجة إليها نتيجة لتطور وزيادة احتياجات المنشآت لأداة تقوم بتنظيم هذه المعاملات وقياسها والاعتماد عليها كأساس لاتخاذ القرارات، شرط أن تكون معدة وفق مبادئ وأسس ومعايير مثبتة.

وقد أدت التطورات الاقتصادية، انتشار الشركات وتوسع معاملاتها على النطاق الدولي وممارسة أنشطتها في ظروف بيئية واقتصادية مختلفة إلى العديد من المشكلات المحاسبية. هذا ما دعا إلى استعمال هذه المبادئ أو الأسس وتعديلها لكي تكون مضبوطة ومحددة وملائمة لجميع الجهات المستفيدة منها وإنشاء لجان وجمعيات محاسبية وتكوين مهنيين وخبراء في مجال المحاسبة عملوا على تقديم الحلول المناسبة لهذه المشكلات من خلال وضع معايير محاسبية دولية للتوافق والتنسيق المحاسبين الدوليين.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى معايير المحاسبة الدولية من خلال مبحثين، الأول حول ماهية المحاسبة وتطورها التاريخي، أما الثاني فيدور حول نشأة معايير المحاسبة الدولية وأعمال التوافق والتوحيد الدوليين.

المبحث الأول : ماهية المحاسبة وتطورها التاريخي

ظهرت الحاجة للمحاسبة نتيجة حدوث المعاملات التجارية والمالية واستخدام النقود كوسيلة لقياس هذه المعاملات. فهي تشكل في الواقع الأداء الذي يعنى بتوفير البيانات والمعلومات السابقة بشأن استخدام الأموال والموارد المختلفة في النشاطات الإقتصادية أحسن استخدام. وعليه سنتناول في المطلب الأول من هذا المبحث ماهية المحاسبة، وفي المطلب الثاني نتطرق إلى تطورهما التاريخي والجمعيات المهنية التي ساهمت في تطويرها.

المطلب الأول : ماهية المحاسبة

الفرع الأول : تعريف المحاسبة

على الرغم من أن المحاسبة لها مفهوم واسع يصعب وضع تعريف محدد لها، إلا أننا نجد عدة تعاريف من قبل بعض الكتاب والباحثين في هذا المجال، بعض الجمعيات العلمية والمعاهد المتخصصة فيها لتوضيح ما المقصود بمفهوم المحاسبة. من بين هذه التعاريف ما يلي :

التعريف 1 :

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المحاسبة بأنها : "عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها".

التعريف 2 :

"المحاسبة هي العملية التي تساعد عناصر المجتمع من أفراد، كيانات صناعية وحتى هيئات حكومية على اتخاذ قرارات عن كيفية تخصيص مواردهم وذلك عن طريق تسجيل، تلخيص، توصيل المعاملات المالية وتحليل تأثيرها على نشاط المنشأة"¹.

التعريف 3 :

"المحاسبة² هي إحدى التقنيات الكمية تهتم بجمع، تبويب، وتسجيل الأحداث الإقتصادية الناشئة عن العمليات

¹ جويل ليرنر، جيمس كاشين - ترجمة كمال حسين، صبرى ندى - مبادئ المحاسبة - الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م - القاهرة - 2004 - ص 8.

² نور الدين العياشي، المحاسبة العامة حسب المخطط الخاسي الوطني محاضرات وتطبيقات - مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة - الجزائر - 2004/2003 - ص 3.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

التي يقوم بها الأعوان الإقتصاديون وإصدارها في صورة بيانات ومعلومات قابلة للإستعمال من طرف المؤسسة أو محيطها".

التعريف 4 :

يمكن تعريف المحاسبة على أنها علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الإقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة³.

الفرع الثاني : فروض المحاسبة ومبادئها

حتى يمكن إنتاج معلومات موثوق بها ينبغي أن تستند المحاسبة إلى أسس ثابتة تضمن إلى حد ما أن تكون المعلومات التي تنشرها الوحدات الإقتصادية متماثلة حتى يمكن اجراء مقارنات فيما بينها. وهذه الأسس تشمل على مجموعة من الفروض والمبادئ التي تحكم الطرق والإجراءات التي يتم بها معالجة العمليات المالية، وفيما يلي شرح لهذه الأسس.

1. فروض المحاسبة :

يمكن تعريف الفروض المحاسبية بأنها مسلمات يتم قبولها على أساس اتفاقها مع أهداف القوائم المالية. وتجدد الإشارة هنا إلى أن الكتب المحاسبية لا تتفق في تصنيفها مع ما يجب أن يعتبر فرضاً أو مبدءاً محاسبياً إذ أن ما يعتبره البعض فرضاً قد يعتبره البعض الآخر مبدءاً أو العكس صحيح.

والمتفق عليه أن هناك أربعة فروض تحكم إنتاج معلومات المحاسبة المالية، هذه الفروض هي:

- الإستقلالية
- الإستمرارية
- الفترة المحاسبية
- الوحدة النقدية

■ الإستقلالية:

ينص هذا الفرض على اعتبار الملاك كغيرهم من الدائنين والتزام المنشأة تجاههم كالتزامها تجاه الآخرين،

³ كمال عبد العزيز النقيب-مقدمة في نظرية المحاسبة- دار وائل للنشر-ط1 - عمان-2004-ص 113.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

وإعداد القوائم المالية بمعزل عن أنشطة ملاكها أو أي منشأة أخرى، حيث تحتفظ بسجلات ودفاتر محاسبية خاصة بها⁴.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الإستقلالية لا تعني فقط الإستقلالية للمنشأة عن ملاكها بل قد تشمل إستقلالية الأقسام والفروع المختلفة داخلها رغم الإفصاح في نهاية المطاف عن أنشطة هذه الأقسام في قوائم مالية موحدة.

■ الاستمرارية:

حسب هذا الفرض فإن المنشأة مستمرة في نشاطها الطبيعي، وليست هنالك نية أو اتجاه في الوقت الحاضر نحو تصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ. لذلك فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض استمرارية المشروع في المستقبل في أداء نشاطه كالمعتاد، لذلك فإن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط يعد حالة إستثنائية⁵.

■ الفترة المحاسبية:

بما أن استمرارية المنشأة هي إحدى الفروض المحاسبية التي تفترض أن حياة المنشأة مستمرة إلى ما لا نهاية أو على الأقل إلى عدد كبير من السنوات، فإن هذا الأمر يقلق المستثمر (صاحب المنشأة) لأنه من غير المنطقي أن ينتظر حتى ينتهي عمر المشروع ليتعرف على صافي دخله أو ما حققه الاستثمار في هذا المشروع.

لذلك يقضي هذا الفرض بتقسيم حياة الوحدة المحاسبية إلى فترات دورية متساوية غالبا ما تكون سنة مالية⁶، وتسمى بالفترة المحاسبية حتى يمكن قياس نتيجة أعمال المنشأة في نهاية كل فترة مالية من خلال مقابلة مصروفات الفترة بإيرادات الفترة نفسها ويتم إعداد قائمة المركز المالي في نهاية تلك الفترة.

■ الوحدة النقدية:

تعتبر وحدة النقد هي المقياس الذي يعتمد أساسا لإثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية، وقيمة هذه الوحدة ستبقى في الظروف العادية مستقرة (stable) وضمن مستويات مقبولة من التغيير.

⁴ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة - تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - ط2 - عمان - 2009 - ص22.

⁵ هادي رضا الصغار - مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية - دار الثقافة للنشر والتوزيع - ط1، إصدار أول - عمان - 2009 - ص32.

⁶ سليمان مصطفى الدلاهمة - مبادئ وأساسيات علم المحاسبة - مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع - ط1 - عمان - 2007 - ص20.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

إلا أنه يوجد قصور في هذا الفرض، بحيث يجعل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم بلا مدلول، لأن تلك البيانات تكون قد أهملت التغير الحادث في القوة الشرائية (purchasing power) لوحدة النقد. ولعل هذا القصور هو الذي أدى إلى تبني الآراء الداعية إلى ضرورة نشر القوائم المالية المعدلة بأثار التغير الحادث في المستوى العام للأسعار خلال فترات يسودها معدلات مرتفعة من التضخم⁷.

2. مبادئ المحاسبة :

المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) عبارة عن معايير أعدتها مهنة المحاسبة لتلقى القبول العام في الممارسة العملية للمحاسبة، وتختص بإرشاد وضبط الممارسة المحاسبية خاصة فيما يتعلق بكيفية إعداد التقارير عن الأحداث الاقتصادية للمنشأة.

وفي حقيقة الأمر هناك جهتان مسؤولتان عن وضع هذه المبادئ وهما : مجلس معايير المحاسبة

المالية (FASB)، ولجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة (SEC).

ومن المتفق عليه أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أربعة مبادئ وهي :

- مبدأ التكلفة التاريخية
- مبدأ تحقق الإيراد
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات
- مبدأ الإفصاح التام

● مبدأ التكلفة التاريخية:

ويعني أن يتم تقييم الأصل بحسب سعره تاريخ اقتنائه، وهي عندئذ ستكون مساوية للقيمة السوقية العادلة. أما بعد الإقتناء فسوف تختلف القيمتان عن بعضهما البعض، وأيا كانت القيمة العادلة فسوف يظل التقييم مسجل بالدفاتر بتكلفته وقت تاريخ اقتنائه⁸.

⁷ محمد مطر- المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، ج1 وج2- دار وائل للنشر - ط4- عمان- 2007 ص41.

⁸ عبد الوهاب نصر علي- مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ج1 في المفاهيم الأساسية الدورة المحاسبية-الدار الجامعية -القاهرة-2003/2004-ص29.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

وترجع أهمية هذا المبدأ في أن التكلفة التاريخية للأصل تكون أكثر صدقا وثقة ويمكن قياسها بموضوعية، بل ويمكن التحقق منها. وتظل التكلفة التاريخية هي الأنسب في إعداد القوائم المالية رغم أن المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة تكون أفضل في بعض الأحيان.

● مبدأ تحقق الإيراد:

يمثل الإيراد إجمالي التدفقات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي أصول المنشأة، أو إلى نقص إجمالي الخصوم أو كليهما. وتنتج الإيرادات عادة من:

- بيع السلع.
- تقديم الخدمات للعملاء أو تأجير موارد المشروع.
- بيع أصول المشروع.
- بيع الإستثمارات في الأوراق التجارية.

ووفقا لهذا المبدأ، فإن الإيراد يعتبر متحققا متى توفرت قرينة للاعتماد عليها لتحقيق أو اكتساب الإيراد، لأجل توفر الدليل للاعتراف به دفتريا. ومع اختلاف وجهات نظر المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد، فإن الرأي الأرجح هو أن الإيراد يتحقق بمجرد بيع السلعة أو تقديم الخدمة للعملاء، وهذا المعيار هو المطبق في الممارسات المهنية، التي يستند عليها المحاسبون للإثبات الدفترية⁹.

وبالإضافة إلى تحقق الإيراد بموجب بيع البضاعة أو الخدمة، توجد حالات أخرى يعتبر فيها الإيراد متحققا، ومن هذه الحالات الآتي:

- تحقق الإيراد بعد البيع.
- تحقق الإيراد عند الإنتهاء من الإنتاج.
- تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج.
- تحقق الإيراد عند الإنتهاء من النشاط الإقتصادي.

● مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

يشكل هذا المبدأ مدخلا أساسيا لتحديد الدخل المحاسبي حيث يتم بموجبه المقارنة والمقابلة بين إيرادات الفترة المالية ومصاريفها للتعرف على النتيجة الصافية للمشروع، وقد عرف بمدخل العمليات حيث يتم من خلاله

⁹ وليد ناجي الحياي-أصول المحاسبة المالية، ج1- دار وائل للنشر-من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك-2007-ص56.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

التعريف بمصادر الدخل، مكوناته، الأهداف، العمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقه.

ولعل أهم ما يميز هذا المبدأ المحاسبي¹⁰ :

أولاً: إستناده إلى العلاقة السببية بين الإنجازات المتحققة خلال فترة زمنية معينة (الإيرادات)، وبين الجهود

المبدولة خلال نفس الفترة (المصروفات) للحصول على تلك الإيرادات ؛

ثانياً: إستخدامه كأساس لتطبيق الكثير من المعالجات المحاسبية مثل: اهتلاك الأصول الثابتة، توزيع تكاليف

البحث والتطوير، وتكاليف استكشاف الأصول والموارد الطبيعية.

• مبدأ الإفصاح التام:

تزايدت أهمية هذا المبدأ في عصرنا الحاضر، ذلك أنه يدعو إلى ضرورة الحرص على توفير المعلومات

المناسبة في القوائم المالية المنشورة إما في صلب القوائم المالية أو خارجها ضمن الإيضاحات أو الملاحظات المرفقة بتلك القوائم، وذلك لمصلحة الفئات والأطراف المختلفة من مستخدمي هذه المعلومات وبالقدر الذي يساعدهم في عملية اتخاذ القرارات.

وحسب هذا المبدأ يجب أن تفصح القوائم المالية المنشورة عن جميع الحقائق التي تجعل هذه القوائم تتسم بالعدالة والوضوح عن الوضع المالي الحقيقي للشركة مصدرة للقوائم، هذا من زاوية. ومن زاوية أخرى بمنع إخفاء معلومة يمكن أن تجعل القوائم مضللة لمن سيستخدم هذه القوائم في عملية اتخاذ القرارات¹¹.

هذا وسيتم شرح أبعاد هذا المبدأ في الفصل الثالث.

الفرع الثالث : أهداف المحاسبة

تطورت المحاسبة بتطور الحياة الاقتصادية للوحدات الصناعية والتجارية والخدمية، وقد تبع هذا التطور

ظهور العديد من التخصصات المحاسبية، فإلى جانب المحاسبة المالية والتي تعتبر المحاسبة الأم لجميع المؤسسات

صناعية كانت أم تجارية، أو زراعية أو خدمية، ظهرت فروع أخرى مستقلة وكل منها يمثل مرحلة معينة من مراحل

التطور التاريخي لعلم المحاسبة واستخداماتها.

¹⁰ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة-مرجع سبق ذكره-ص26.

¹¹ محمد مطر-مرجع سبق ذكره-ص46.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

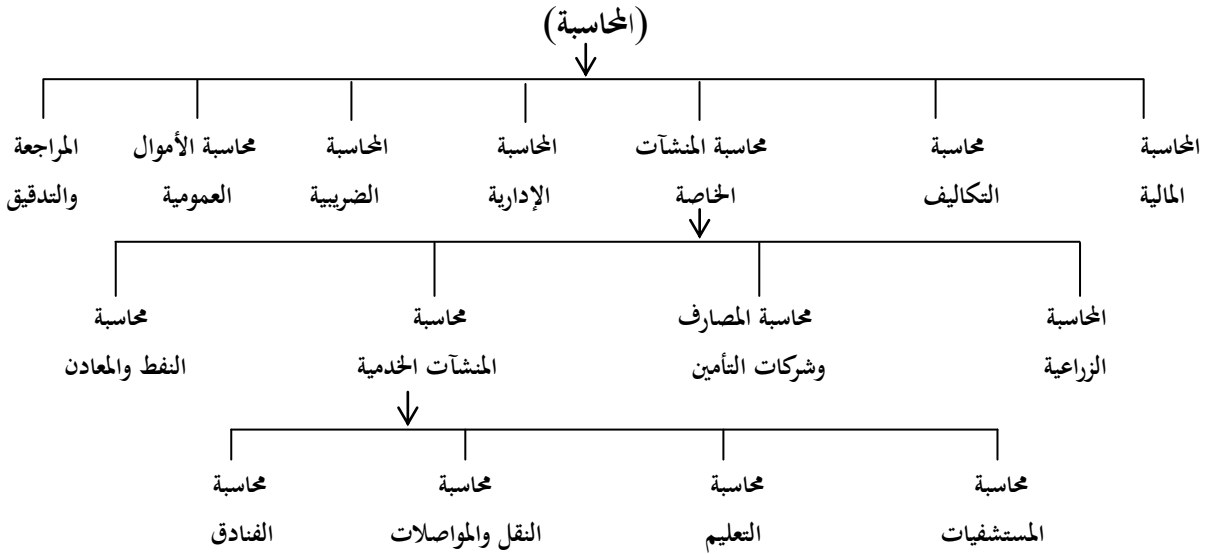
وتهدف المحاسبة إلى تحقيق ما يلي¹² :

- ✓ التسجيل الفوري للعمليات المالية اليومية أثناء حدوثها وذلك للرجوع إليها عند الحاجة،
- ✓ تصنيف وتبويب هذه العمليات لمعرفة ما للمنشأة من أصول وما عليها من التزامات،
- ✓ إعداد الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي) لمعرفة حقيقة أصول وخصوم المشروع، وكذلك نتيجته من ربح أو خسارة،
- ✓ البحث في الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلاً،
- ✓ مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضرورية.

الفرع الرابع : فروعها

ويمكن إجمال فروع المحاسبة كما في الشكل التوضيحي التالي:

الشكل رقم 1.1: فروع ومجالات المحاسبة



المصدر: وليد ناجي الحياي-أصول المحاسبة المالية، ج1- مرجع سبق ذكره- ص25.

¹² سيد عطا الله السيد-النظريات المحاسبية- دار الراجحة للنشر والتوزيع- ط1- عمان-2009-ص21.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

ونشير إلى مفاهيم فروع المحاسبة الرئيسية، والتي وردت في المستوى الأول من الشكل السابق كالآتي:

- المحاسبة المالية
- محاسبة التكاليف
- محاسبة المنشآت الخاصة
- المحاسبة الإدارية
- المحاسبة الضريبية
- محاسبة الأموال العمومية
- المراجعة والتدقيق

■ المحاسبة المالية:

تقوم المحاسبة المالية بتحديد وقياس وتسجيل وعرض البيانات المحاسبية بغرض تحديد نشاط المنشأة وتصوير مركزها المالي وإظهار التغيرات التي طرأت عليها¹³.

■ محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) هي تلك المحاسبة التي تهتم بحساب عناصر الأنشطة المختلفة في المنشأة والمتضمنة الأجور والمواد الأولية والمصروفات الأخرى، بهدف تحديد تكلفة وحدة النشاط المنتجة، لأغراض الرقابة والتسعير، وغيرها من قرارات مزاوله النشاط¹⁴.

■ محاسبة المنشآت الخاصة:

يقوم هذا الفرع من المحاسبة بتسجيل وتحليل العمليات المالية المتعلقة بالمنشآت ذات الأنشطة الاقتصادية المتخصصة كالمنشآت الزراعية أو المصرفية أو الخدمية، وكذلك منشآت استخراج النفط والمعادن... الخ، وذلك وفق أساليب وطرق خاصة¹⁵.

ولا شك أن هذه الطرق لا تخرج عن القواعد أو الاجراءات أو المبادئ التي تحكم المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف أو غيرها.

¹³ سليمان مصطفى الدلاهمة-مرجع سبق ذكره - ص13.

¹⁴ وليد ناجي الحيايلى- أصول المحاسبة المالية، ج1-مرجع سبق ذكره-ص26.

¹⁵ نفس المرجع- نفس الصفحة.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

■ المحاسبة الإدارية:

المحاسبة الإدارية هي أداة فعالة في خدمة الإدارة لها وظائف مختلفة عديدة تشمل التخطيط، الرقابة وقياس أداء الأفراد والوحدات الفرعية وتحليله.

كما تقوم أيضا بإعداد الدراسات والتقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات طويلة الأجل مثل الإستثمار في مشروع جديد، أو القرارات قصيرة الأجل مثل الاستمرار في إنتاج سلع ما أم القيام بإلغائها، تصنيع السلع الوسيطة أم شرائها من مورد خارجي، قبول طلبية بسعر معين أم رفضها¹⁶.

■ المحاسبة الضريبية:

وهي المحاسبة التي تهدف إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة تمهيدا لفرض الضريبة المناسبة على هذا الدخل وتعتمد في الدرجة الأولى على القوانين الضريبية والتي على المحاسب أن يلم بها إلماما جيدا.

■ محاسبة الأموال العمومية:

محاسبة الأموال العمومية والتي تعرف باسم المحاسبة الحكومية هي أداة رقابة تسجل كافة عمليات صرف وتحصيل الموارد الحكومية، وتضمن تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة والتي تمثل في الموظفين الإداريين والسلطة التشريعية ورجال الأعمال والمستثمرين وعلماء المالية العامة وأفراد الجمهور¹⁷.

■ المراجعة والتدقيق:

وهي عبارة عن مجموعة الطرق والمقاييس والإجراءات المتناسقة اللازمة للوقوف على مدى التزام المحاسبين في المنشآت المختلفة بالقواعد والمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بشكل يعطي الصورة الصحيحة والصادقة للمنشأة.

كما تجدر الإشارة هنا إلى وجود فرعين آخرين من فروع المحاسبة (على سبيل الذكر لا الحصر) وهما:

■ المحاسبة الإجتماعية:

تختص المحاسبة الإجتماعية بقياس وتحليل وتفسير وعرض المنافع والتكاليف الإجتماعية للمنشأة وذلك من أجل تحديد مدى إسهام المنشأة في تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع¹⁸.

¹⁶ رضوان محمد العناتي- مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، ج1- دار صفاء للنشر والتوزيع- ط1 -عمان-2000-ص20.

¹⁷ سيد عطا الله السيد- مرجع سبق ذكره-ص22.

¹⁸ سليمان مصطفى الدلاهمة -مرجع سبق ذكره- ص14.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

■ المحاسبة الدولية*:

إن وجود الشركات المساهمة الضخمة التي لها فروع في الخارج وكذلك الانفتاح العالمي في التجارة الخارجية أدى إلى ضرورة وجود فرع جديد من فروع المحاسبة وهي المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة التي تهدف إلى تطوير مبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً على مستوى دول العالم المختلفة، تختص بأمور مثل¹⁹: إعداد القوائم المالية الموحدة، ومحاسبة العملات وفروق العملة، دراسة أثر أنظمة وقوانين البلدان المختلفة على المنشآت المحلية... الخ.

المطلب الثاني: تطورها التاريخي والمنظمات التي ساهمت في تطويرها

لا شك أن منفذي التخصصات في شتى فروع المحاسبة التي رأيناها سابقاً هم المحاسبون الذين ينتشرون في مختلف مواقع العمل في المؤسسات والمنظمات على اختلاف أنواعها واضعين موضع التطبيق العملي لتلك المبادئ والفروض والمعايير المحاسبية، التي نشأت وتطورت عبر التجارب التطبيقية والدراسات الأكاديمية للعديد من الجمعيات والمعاهد المهنية والأكاديمية للمحاسبة. وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى مراحل تطور المحاسبة في الفرع الأول منه، والهيئات المهنية التي ساهمت في تطويرها في الفرع الموالي.

الفرع الأول : مراحل تطور المحاسبة

يمكن تقسيم مراحل تطور المحاسبة إلى ثلاثة وهي كالآتي:

أولاً: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى (حتى بداية القرن 12)

يسود في هذه المرحلة الإقتصاد الإقطاعي الذي يقوم على الغلال والمحاصيل الزراعية. وتمثل دور المحاسبة آنذاك في إعداد وقياس تلك الغلال والمحاصيل لصالح الملوكة، القياصرة والإقطاعيين. فلم تكن هناك حاجة ماسة إلى المحاسبة في شكلها الحديث²⁰.

وقد ارتبطت نشأة المحاسبة بعدة حضارات نتيجة لتوفر حفريات وآثار قديمة تدل على ظهور المعاملات

* سندرس هذا الفرع بنوع من التفصيل.

¹⁹ رضوان محمد العناني - مرجع سبق ذكره - ص 21.

²⁰ حيدر محمد علي بني عطا - مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة - دار الحمد للنشر والتوزيع - ط 1 - عمان - 2007 - ص 15.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

التجارية والمالية. من بين هذه الحضارات :

1- الحضارة الآشورية : ترجع إلى أكثر من 3500 ق.م.

حيث كانت عمليات التسجيل المالي لرواتب الجنود المدفوعة من قبل الملوك في شكل حيوانات أو مزروعات. كما أن الكهنة السومريين الذين إخترعوا نظام الأعداد ساهموا في تطوير المحاسبة في تلك الفترة، حيث مكنتهم الأعداد من إثبات البيانات المالية (كالأموال المعابد) وذلك على ألواح من الطين الطري يشوى فيما بعد نظرا لخلو أرضهم من الأحجار.

كما وجد هناك أيضا تسجيلات محاسبية في شكل ألواح من الطوب في خرائب بابل، ونشير إلى شرائع حمورابي التي تضمنت على مادتين تتعلقان بالأحكام التجارية. وهنا نلاحظ أن القانون بدأ يأخذ دوره في تنظيم التجارة وبالتالي تنظيم المحاسبة، باعتبار القانون أحد العوامل البيئية التي تؤثر على تطور المحاسبة²¹.

2- الحضارة الفرعونية :

عرفت المحاسبة تطورا كبيرا نتيجة لمركزية النظام الإقتصادي الذي وضع نظاما تفصيليا لمحاسبة المخازن، كما ساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردى على التسجيل المحاسبي. كما لا يفوتنا ذكر قصة سيدنا يوسف عليه السلام التي وردت في القرآن الكريم، فقد احتفظ بالغلل مدة سبع سنين متتالية²².

وحتى بداية القرن العاشر الميلادي كانت السجلات المحاسبية بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيه التجار ومقرضوا الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير من أجل إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات، أما العمليات النقدية فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون الحاجة لتسجيلها وقد أطلق فيما بعد على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد.

3- الحضارة الإغريقية والرومانية:

لم يبرز أي تطور للتسجيل المحاسبي مثلما وجد في بلاد الشرق الأدنى القديم، فقد كان يتعلق فقط بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرقي على ألواح شمعية. كما أن نظام الأعداد الروماني القائم على استخدام الحروف دون وجود منازل قد أعاق لمدة طويلة حتى القرن الخامس عشر تطور علم الحساب والمحاسبة.

²¹ سيد عطا الله السيد-مرجع سبق ذكره- ص36.

²² رضوان حلوة حنان-تطور الفكر المحاسبي(مدخل نظرية المحاسبة)- دار الثقافة للنشر والتوزيع-ط1، إصدار ثاني- عمان-2009-

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

ومع هذا شهد عصر الإمبراطورية الرومانية بدايات للإفصاح حيث أعلن أحد معامل التخمين عن كمية الإنتاج المحققة خلال فترة معينة، بالإضافة إلى مختلف عناصر التكاليف، وقد أعلن ذلك على بوابة المصنع²³.

ثانيا : المحاسبة في عصر التجارة ومبدأ القيد المزدوج (من ق12-ق18)

في هذه المرحلة نشأت الحركة التجارية في الدويلات الايطالية، وانتشرت كذلك التجارة في جميع أنحاء العالم. وحوالي نهاية القرن الثالث عشر ظهرت الحسابات الإسمية كحساب الألبسة الذي يبين حساب البضائع وانتشرت سريعا، وفي نفس الوقت تقريبا بدأ التسجيل المحاسبي في الحسابات يأخذ شكل " منه- له " ممسوكا وفق الشكل التقليدي المعروف حاليا بالحرف " T ". حيث بدأت تتم عملية التبادل التجاري للسلع والخدمات بين الأفراد ومن ثم بين المجتمعات وقد ساد الإقتصاد التجاري أوروبا منذ بداية القرن الخامس عشر ميلادي، واتسع نطاق التجارة الداخلية والخارجية. وبدأت تظهر بوادر القيد المزدوج مكان نظرية القيد المفرد في المحاسبة.

ففي عام 1494م إخترع عالم الرياضيات الإيطالي لوقا باشيولي نظام أو نظرية القيد المزدوج في مدينة البندقية، ويعد هذا الإختراع بمثابة ميلاد جديد للمحاسبة وقفزة نوعية في تاريخ تطورها وتقدمها إذ مكنت من الإنتقال من نطاق البيانات الوصفية إلى نطاق البيانات المحاسبية عن إيرادات المنشأة ومصروفاتها وموجوداتها ومطلوباتها وحقوق ملكيتها²⁴.

ويختص مبدأ القيد المزدوج بما يلي²⁵:

- كل عملية محاسبية تسجل مرتين، الأولى في اليومية والثانية في دفتر الأستاذ.
- الأطراف المدينة لكل عملية محاسبية تتساوى مع الأطراف الدائنة لها.
- يمكن حساب نتيجة الدورة بطريقتين مختلفتين:
 - 1) الفرق بين المركز المالي الصافي لدورتين متتاليتين.
 - 2) الفرق بين إيرادات ومصروفات الدورة المحاسبية.

وقد تحسن تدريجيا هذا الأسلوب وانتشر استخدامه في بداية القرن التاسع عشر، وخاصة في مجال الصناعة.

²³ حسين القاضي، مأمون حمدان-نظرية المحاسبة- دار الثقافة للتعميم والانتاج للنشر والتوزيع-ط1، إصدار أول- عمان-2006-ص12.

²⁴ رضوان محمد العناني-مرجع سبقذكره-ص25.

²⁵ Nikitin Marc & Regent M. O - **Introduction à la comptabilité** - Armond Colin Ed - Paris - 1999 - p7.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

ثالثا : المحاسبة عقب الثورة الصناعية

استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في الحقبة التاريخية السابقة، وهي المحافظة على أصول المشروع. وبقي الحال كذلك حتى تاريخ اختراع الآلة البخارية (النصف الثاني من القرن الثامن عشر) والذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوروبا. وقد كان لهذه الآلة التي اخترعها (James Watt) آثار إقتصادية حاسمة ومتعددة. فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي إلى الصناعة مما زادها تطورا، ومن جهة أخرى ساهمت في تنشيط حركة النقل البري والبحري فتقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطا موازيا في مجال المؤسسات المصرفية التمويلية.²⁶

ومع تطور الإنتاج والحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة ظهرت الحاجة إلى حماية مصالح الدائنين والملاك. وقد صدرت في هذا الشأن التشريعات القانونية المتعلقة بالشركات وظهرت تنظيمات للهيئات والجمعيات المهنية المسؤولة عن تنظيم وظائف المحاسبة والمراجعة.

ويجمع المؤرخون على أهمية مساهمة العرب والمسلمون في خدمة المحاسبة خلال تلك المرحلة من زوايا متعددة أهمها ما يلي:

- 1- قد قاموا بنقل النظام العددي الهندي الى شبه الجزيرة العربية ومنها الى أوروبا عبر شمال إفريقيا.
- 2- كما أن العرب والمسلمين هم من استكمل هذا النظام بإضافة رقم (صفر) إلى منظومة الأعداد التسعة التي كان يتكون منها ذلك النظام العددي. هذا ما أكسب النظام العددي الهندي قدرا كثيرا من المرونة بتحويله من نظام العد التساعي إلى نظام العد العشري وبذلك أصبح استخدامه في المعاملات التجارية أكثر يسرا وسهولة. ويهمنا أن نشير إلى أن انفصال الملكية عن الإدارة جعل المشروع شخصية معنوية مستقلة تقوده وتتولى إدارته هيئة من الإداريين المختصين، الذين ترتبط مصالحهم وسمعتهم بمستقبل المشروع.

وهذا أدى إلى ظهور:

■ الإهتمام بمحاسبة التكاليف:

من نتائج الثورة الصناعية زيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلع الرأسمالية، والإهتمام بتحديد تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص هذه التكاليف لعدة دورات محاسبية.

²⁶ محمد مطر - مرجع سبق ذكره - ص 21.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

وبهدف تحديد تكاليف المنتجات تطلب إمساك حسابات تكاليف منفصلة عن الحسابات المالية تقوم بتحميل التكاليف على حسابات أستاذ التكاليف، ثم مقارنة ذلك بحسابات المصروفات لجميع المنتجات في الحسابات المالية ومعالجة الفروق بقيود تسوية معينة، على نحو شبيه بالنظام المحاسبي الموحد. هذه الظروف أوجدت الحاجة إلى محاسبة التكاليف²⁷.

ومع تقدم نظم المعلومات المحاسبية جعل النظام المحاسبي متكاملًا ويتضمن الحسابات المالية وحسابات التكاليف في الوقت نفسه.

■ نظرية الوكالة: (الإدارة وكيل عن المساهمين بإدارة المشروع لمصلحتهم)

عبارة عن عقد يقوم بموجبه شخص أو مجموعة أشخاص بتكليف شخص آخر (الوكيل) بتنفيذ مهمة معينة، والتي تستلزم تفويض بعض سلطة القرار للوكيل. فقد يكلف المساهمون الإدارة بتسيير المشروع بغرض تعظيم الأرباح، فتصبح هذه الأخيرة وكيل عنهم بإدارة هذا المشروع لمصلحتهم. ولكي يتمكن رقم صافي الربح من التعبير عن كفاية الإدارة جاء الحرص بالتمسك بالتكلفة التاريخية لتسجيل قيم الأصول. وقد تطور مفهوم الوكالة لتسجل بالإضافة للمساهمين الأطراف المختلفة الأخرى كالدائنين والدولة²⁸.

■ نشوء الإفصاح:

نشأ الإفصاح المحاسبي نتيجة كثرة عدد المساهمين والأطراف المستفيدة من المشروع وذلك على شكل إعلان لميزانية المشروع لإبراز مركزه المالي. ومع هذا لا يستطيع المساهمون وذوي العلاقة من الإطلاع على السجلات المحاسبية قصد التأكد من مدى تمثيل الميزانية لحقيقة الظروف الاقتصادية لأسباب عديدة نذكر منها:

- غياب المعرفة الفنية لدى المساهمين والأطراف الأخرى.
- عدم توفر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة.
- تواجد المساهمين في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز المشروع.
- لا تسمح القوانين لجميع الناس بمراجعة الحسابات.

²⁷ حسين القاضي، مأمون حمدان - نظرية المحاسبة - مرجع سبق ذكره - ص 22.

²⁸ حيدر محمد علي بني عطا - مرجع سبق ذكره - ص 17.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

هذا ما أدى إلى ظهور مهنة مراجع الحسابات، حيث كانت إنجلترا من أوائل الدول التي نظمت هذه المهنة. علما بأنه لم تكن هناك ممارسات موحدة لمعالجة حسابات الشركات أو الإفصاح عنها بسبب غياب المبادئ الرسمية.

■ أزمة 1930:

تم استغلال الأرباح المتراكمة لبعض المؤسسات قصد نموها وتطورها في شراء الأسهم والسندات للشركات القائمة أو الجديدة، ما يعني المزيد من شراء الآلات والاختراعات الحديثة. وقد نشأ عن ذلك زيادة العرض عن الطلب وآل إلى الكساد الذي بلغ الذروة في عامي 1929 و1930. حيث اشتدت المنافسة بين الشركات ما أسفر عنه إفلاس الكثير من المشروعات الصغيرة والمتوسطة لحساب المشروعات الضخمة التي سيطرت على السوق. وغالبا ما كان يتم التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع. وقد تم توجيه الإنتقادات إلى المحاسبين والمراجعين وذلك جراء عدم اعتمادهم على قواعد محاسبية، مآدى بالمساهمين والمقرضين إلى اللجوء للقضاء من أجل مساءلتهم. وكانت نتيجة ذلك الوضع :

◇ مطالبة المجتمع الدولي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها. والمناداة بتدخل الدولة لتنظيم المبادئ المحاسبية. وقد صدر في الولايات المتحدة قانون لجنة البورصة (الأوراق المالية SEC) عام 1934، وكذلك قانون الأوراق المالية عام 1933.

◇ تعاضم دور المنظمات المهنية.

الفرع الثاني : الهيئات المهنية التي ساهمت في تطويرها

ظهرت هيئات واتحادات مهنية تسعى إلى توجيه العمل المحاسبي للمجتمع المالي وتوحيد الممارسات الجارية ومنه حماية المحاسب ومهنته من الضغوط التي تمارس عليه من أصحاب العلاقة والمصالح في البيئة التي يعمل بها. ومن أهم الهيئات المهنية والدولية التي ساهمت في تطوير المحاسبة نجد :

أولا : الاتحادات المهنية العلمية ؛ وتشمل :

1. معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW

يقوم هذا المعهد الذي أسس عام 1880 بإصدار دورية شهرية باسم مهنة المحاسبة. ثم كون هذا المعهد لجنة معايير المحاسبة ومن ثمة هيئة معايير المحاسبة بهدف تطبيق الخلاف بين المحاسبين من خلال تقديم أوراق عمل

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

حول موضوع محاسبي معين تكون أساسا للمناقشة من قبل المختصين وأصحاب المصلحة. ليصار الى تكوين معيار محاسبي معتمد وقابل للتطبيق والنشر والإفصاح عنه. ويقوم المعهد كذلك بإصدار النشرات المحاسبية التي تعالج المشكلات المحاسبية الناجمة عن التطبيق²⁹.

2. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

هو عبارة عن منظمة مهنية تنسق ممارسات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية³⁰، تصدر عن هذا المعهد مجلة مهنة المحاسبة. وله لجنتين تقومان بإصدار البيانات شريطة عدم تعارضها مع هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) هما:

- اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة ؛ والتي تهتم بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ومعايير التدقيق.
- لجنة إجراءات المحاسبة ؛ وتهتم بتصنيف الاختلاف في التقارير المالية، ترشيدها وكذا إضفاء صفة الشرعية على تقارير أداء المنشأة.

3. الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA

هي جمعية أكاديمية علمية تضم كبار أساتذة المحاسبة، تصدر دورية ربع سنوية وتهتم بتبادل الأفكار والمفاهيم ونتائج البحوث العلمية. وقد قدمت الجمعية تعريفا للمحاسبة يمكن من خلاله بناء نظرية محاسبية وقدمت كذلك قائمة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم وتنظم القوائم المالية في الشركات.

4. مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

لقد تم تأسيس المجلس لكي يحل محل مجلس المبادئ المحاسبية APB في العام 1973 كمنظمة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية.

إن مجلس معايير المحاسبة المالية هو منظمة مخولة ومستقلة أنيط بها مسؤولية وضع وتحسين معايير المحاسبة المالية ومعايير الإبلاغ، أي تلك المعايير المتعلقة بتثبيت معلومات دلالية، بشأن الاحداث والصفقات الاقتصادية بأسلوب نافع في الكشوفات المالية³¹.

²⁹ حيدر محمد علي بني عطا - مرجع سبق ذكره-ص28.

³⁰ أحمد رياحي بلقاوي - نظرية محاسبية - تعريب رياض عبد الله - دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع - الطبعة العربية 2009 - ص175.

³¹ نفس المرجع - ص181.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

5. لجنة الأوراق المالية SEC

إن لجنة الأوراق المالية تأسست بموجب قانون شرعه الكونغرس في العام 1933 مسؤولة بشكل مباشر وأساسي عن تطبيق وإدارة مختلف القوانين والتشريعات التي تهدف إلى تنظيم الأوراق المالية وتداولها وضمان إبلاغ مالي وإفصاح سليمين من قبل الشركات الأمريكية. ولقد أعطى قانوني الأوراق المالية لعامي 1933 و1934 لجنة الأوراق المالية السلطة لتحديد المعايير المحاسبية. إلا أن اللجنة عموماً اعتمدت على مهنة المحاسبة واستخدمت مجموعة محددات ومارست سلطة الاعتراض.

ثانياً : منظمات مهنية دولية

لم يقتصر تنظيم الجمعيات المحاسبية المهنية على الاتحادات الوطنية، فقد كونت اتحادات وهيئات دولية بهدف تضيق فجوة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، في محاولة لإرساء معايير دولية موحدة سواء للمحاسبة أم للتدقيق والمراجعة.

ومن أهم هذه التنظيمات نجد :

❖ المنظمة الدولية للأوراق المالية (IOSCO) :

تم إنشاء المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) في عام 1983 مع قرار تغييرها من جمعية إقليمية للبلدان الأمريكية التي أنشئت في 1974 إلى هيئة تعاونية دولية، وقد أخذ هذا القرار من قبل أحد عشر وكالة تنظيمية للأوراق المالية من أمريكا الشمالية والجنوبية في أبريل 1983 إثر اجتماع عقدي كيتو-الإكوادور. وفي عام 1984 كانت هيئات الأوراق التنظيمية لكل من فرنسا، أندونيسيا، كوريا والمملكة المتحدة أولى الوكالات التي انضمت إلى IOSCO من خارج الأمريكيتين. وقد أسفر المؤتمر السنوي لهذه المنظمة في يوليو 1986 والذي عقد في باريس عن إنشاء الأمانة العامة الدائمة لها في باريس³².

❖ لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تأسست في لندن عام 1973 وتضم أكثر من 130 دولة. وتقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية وذلك حسب الإجراءات التي تتبعها FASB.

❖ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

سنعرض له في المبحث الموالي.

³²<http://www.iosco.org/about/index.cfm?section=background>

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

❖ المجموعة الاقتصادية الأوروبية EEC

وتعرف أيضا بالسوق الأوروبية المشتركة، وهي تنظيم فوق حكومي يتمتع بسلطة حكومية. وتقوم بإصدار تعليمات توجه إلى الدول الأعضاء في المجموعة، وتعتبر هذه التعليمات ملزمة لها، ومن ثم يجب أن تقوم كل دولة بتضمين هذه التعليمات في قوانينها القومية.

ففي جوان 2001 تم إنشاء EFRAG L' (المجموعة الاستشارية الدائمة) و L'ARC (هيئة تنظيم المحاسبة) مما يبين إرادة الاتحاد الأوروبي في تبني معايير المحاسبة الدولية (IAS)³³:

- L'EFRAG ويتكون من :

- مجلس للمراقبة يتكون من 24 عضوا، مهمته توجيه عمل الهيئة التقنية.
- اللجنة التقنية للخبراء (technical expert group) تتكون من 11 عضوا. مهمته التحليل والتعليق على مشاريع معايير IASB وضمان المصالح الأوروبية.
- Le SARG هو مجلس فحص الآراء يتكون من سبعة أعضاء، مهمته التعبير عن موضوعية

وعدم تحيز آراء L'EFRAG.

- L'ARC : لجنة تنظيمية تضم ممثلا واحدا عن كل عضو من أعضاء الإتحاد. مهمتها الموافقة على معايير (IAS) من أجل استعمالها في أوروبا بعد التأكد من مدى مطابقتها للقوانين.

وبعبارة أخرى L'ARC لها دور سياسي إزاء دول الإتحاد الأوروبي في حين EFRAG يوفر الخبرة التقنية، ويكشف عن الرأي في أوروبا مع مجلس معايير المحاسبة الدولية.³⁴

كما أن هناك العديد من معاهد المحاسبين القانونيين والمنظمات العالمية التي ساهمت وتساهم بشكل فعال في تطور علم المحاسبة وذلك من خلال البحوث والدراسات وتقديم التوصيات ووضع المبادئ المحاسبية التي مكنت هذا العلم من مساهمة التطور الاقتصادي، وخدمة إدارة الوحدات الاقتصادية والمستثمرين والمجتمع، كما لا ننسى المنظمات على المستوى العربي حيث نجد :

في جمهورية مصر العربية تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري و تتفق مع معايير المحاسبة الدولية، حيث قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية بإعداد المعايير

³³ Catherine Maillet, Anne le Mahn – Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS -Sup'Foucher, 5ed- paris – 2008 – p17.

³⁴ Ibid - p18.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

المحاسبية وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم /503/ لسنة 1997. وبالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كما ذكرنا هي ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية. وفي ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر.

وفي المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية حيث اعتمدت هذه المعايير للتطبيق من قبل الشركات العاملة.

أما في لبنان فقد جرى اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس للقيود المحاسبية ولتحضير البيانات والتقارير المالية من قبل المؤسسات والهيئات المختلفة والشركات وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم/673/ تاريخ 14 حزيران 2001 كما قامت نقابة خبراء المحاسبين المجازين في لبنان بترجمة المعايير المحاسبية الدولية من اللغة الإنجليزية إلى اللغة العربية.

وفي المملكة الأردنية الهاشمية تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها لدى الشركات ومن قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق والحسابات.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية وتوحيدها للمعالجات المحاسبية

ظهرت في منتصف السبعينيات للقرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية، واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة. فتعددت وتناقضت المعالجات المحاسبية لنفس الظاهرة في الشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى، وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني، ناهيك عن الإختلاف الكبير على المستوى الدولي.

وتماشيا مع الإنفتاح الإقتصادي العالمي واستقطاب المزيد من الإستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الإستثماري الدولي على ضرورة وضع معايير دولية محاسبية تلقى القبول العام، وتسهل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة معايير المحاسبة الدولية في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فيكون حول الأعمال الدولية من أجل التوحيد المحاسبي.

المطلب الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية

في هذا المطلب سنتناول نشأة معايير المحاسبة الدولية في أربعة فروع، حيث تخص على التوالي تعريف المعيار المحاسبي الدولي، محاولات إصدار معايير المحاسبة الدولية، أسباب الاهتمام بها وكذا أهميتها.

الفرع الأول : تعريف المعيار المحاسبي الدولي

كلمة معيار هي ترجمة لكلمة Standard بالإنجليزية والتي تعني القاعدة المحاسبية، حيث يميل المحاسبون إلى استخدام معيار محاسبي، ويعرف هذا الأخير كما يلي:

لغة: النموذج المعد ليقاس على ضوءه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته.

اصطلاحا: إن المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس، إثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الإقتصادية للمشروع³⁵.

³⁵ محمد المبروك أبو زيد- المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية- إيتراك للنشر والتوزيع- القاهرة- 2005 - ص 58.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

الفرع الثاني : محاولات إصدار المعايير المحاسبية الدولية

وظهرت محاولات وضع معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي منذ بدايات القرن الماضي، من خلال عقد مؤتمرات دولية للمحاسبة وسنعرض أهمها فيما يلي³⁶ :

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

⊗ **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني**: 1926 في أمستردام.

⊗ **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث**: 1929 في نيويورك

وقد قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسة وهي :

-الإستهلاك والمستثمر.

-الإستهلاك وإعادة التقويم.

- السنة التجارية أو الطبيعية.

⊗ **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع**: 1933 في لندن

وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية.

⊗ **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس**: 1938 في برلين

وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

⊗ **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس**: 1952 في لندن

حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

⊗ **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع**: 1957 في أمستردام

وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا.

³⁶http://www.jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=4609le 15/11/2010 à 21 :17.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي الثامن: 1962 في نيويورك

وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى، وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً.

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي التاسع: 1967 في باريس.

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي العاشر: 1972

حضره 4347 مندوباً من 59 دولة.

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي الحادي عشر: 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية

وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي الثاني عشر: 1982 في المكسيك .

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي الثالث عشر: 1987 في طوكيو.

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي الرابع عشر: 1992 في الولايات المتحدة

تمحور هذا المؤتمر حول دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم.

ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان، سورية، الكويت، مصر والسعودية برعاية

الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكيين

AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA.

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي الخامس عشر: 1997 في المكسيك.

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي السادس عشر: 2002 في هونغ كونغ

حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية

وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

⊗ المؤتمر الخاسبي الدولي السابع عشر: 2006 في اسطنبول.

وقد عقدت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم،

واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

وأسفرت هذه المؤتمرات عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

أولا : الإتحاد الدولي المحاسبي (IFAC)

الإتحاد الدولي للمحاسبين 37 هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس سنة 1977، وتمثل أنشطته الرئيسية

في:

أ. خدمة المصلحة العامة عن طريق :

- تطوير، تعزيز والحفاظ على المعايير المهنية العالمية ومدونة قواعد السلوك المهني بشكل مستمر ؛
- العمل بنشاط على تشجيع التقارب بين المعايير المهنية، الخاصة، مراجعة الحسابات، التأمين، الأخلاق، التعليم، ومعايير التقارير المالية للقطاع العام والخاص ؛
- مساعدة الإقتصادات النامية والناشئة بالتعاون مع هيئات المحاسبة الاقليمية وغيرها، والحفاظ على التزامات المهنة وجودة الأداء في خدمة المصلحة العامة.

ب. المساهمة في كفاءة الإقتصاد العالمي عن طريق :

- الثقة في تحسين نوعية وموثوقية التقارير المالية ؛
- تشجيع توفير المعلومات (المالية وغير المالية) داخل المنظمات ؛

ج. توفير القيادة والمتحدثين الرئيسيين :

الإتحاد الدولي للمحاسبين هو المتحدث الرئيسي للمهنة الدولية ويتحدث بها على مجموعة واسعة من قضايا السياسة العامة خصوصا الخبرة المهنية، والقضايا التنظيمية فضلا عن مراجعة المحاسبات ذات الصلة واعداد التقارير المالية. ويتم انجاز هذا جزئيا من خلال التواصل مع العديد من المنظمات التي تعتمد على أنشطة مهنة المحاسبة الدولية أو لها مصلحة فيها.

ويتألف الإتحاد الدولي للمحاسبين من 155 عضوا متواجدا في 118 دولة حول العالم، يمثل أكثر من 2.5

مليون محاسب في المهن العامة، الصناعة والتجارة، القطاع العام والتعليم.

³⁷Handbook Of International Auditing -Background Information On The International Federation Of Accountants- IFAC Ed 2007- P5, p6.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

ثانيا : لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

في 29 جوان 1973 تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) حسبالاتفاق المبرم بين الهيئات المحاسبية الوطنية في عشر دول والتي تعد رائدة في هذا المجال هي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، أيرلندا، أوم أ، ويتشكل مجلس إدارة اللجنة من ممثلي هيئات المحاسبة لنفس الدول.

ولجنة المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن هيئة خاصة مستقلة تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل مؤسسات الأعمال ومنظمات أخرى قصد التوصيل المالي حول العالم. وفي جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب بالإضافة إلى منظمات أخرى معنية بعمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في كثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة³⁸.

وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءا من نيسان 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير، حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية. كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات الدائمة (SIC) وتبديل هذه التسمية إلى لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC) تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة وحول معايير التقارير المالية الدولية. وقد أصدر المجلس ثمانية معايير جديدة. وفيما يلي أهداف اللجنة، هيكلها الجديد وكيفية إصدارها للمعايير المحاسبية الدولية :

➤ أهداف اللجنة :

بموجب دستور اللجنة، تكمن أهدافها فيما يلي³⁹:

- 1) صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها، ومن ثم التقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- 2) العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

³⁸ طارق عبد العال حماد- موسوعة المعايير المحاسبية، ج1 عرض البيانات المالية- الدار الجامعية- القاهرة- 2004- ص18.

³⁹ حسين القاضي، مأمون حمدان - المحاسبة الدولية ومعاييرها - مرجع سبق ذكره- ص107.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

وعلى ضوء هذه الأهداف يوافق الأعضاء على دعمها وتأييدها من خلال نشر كل معيار محاسبي دولي في دولهم والصادرة عن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك بأقصى جهد ممكن والقيام بالالتزامات التالية⁴⁰ :

(a) التأكد من أن القوائم المالية المشورة تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي وأنها تفصح عن حقيقة هذا التمشي.

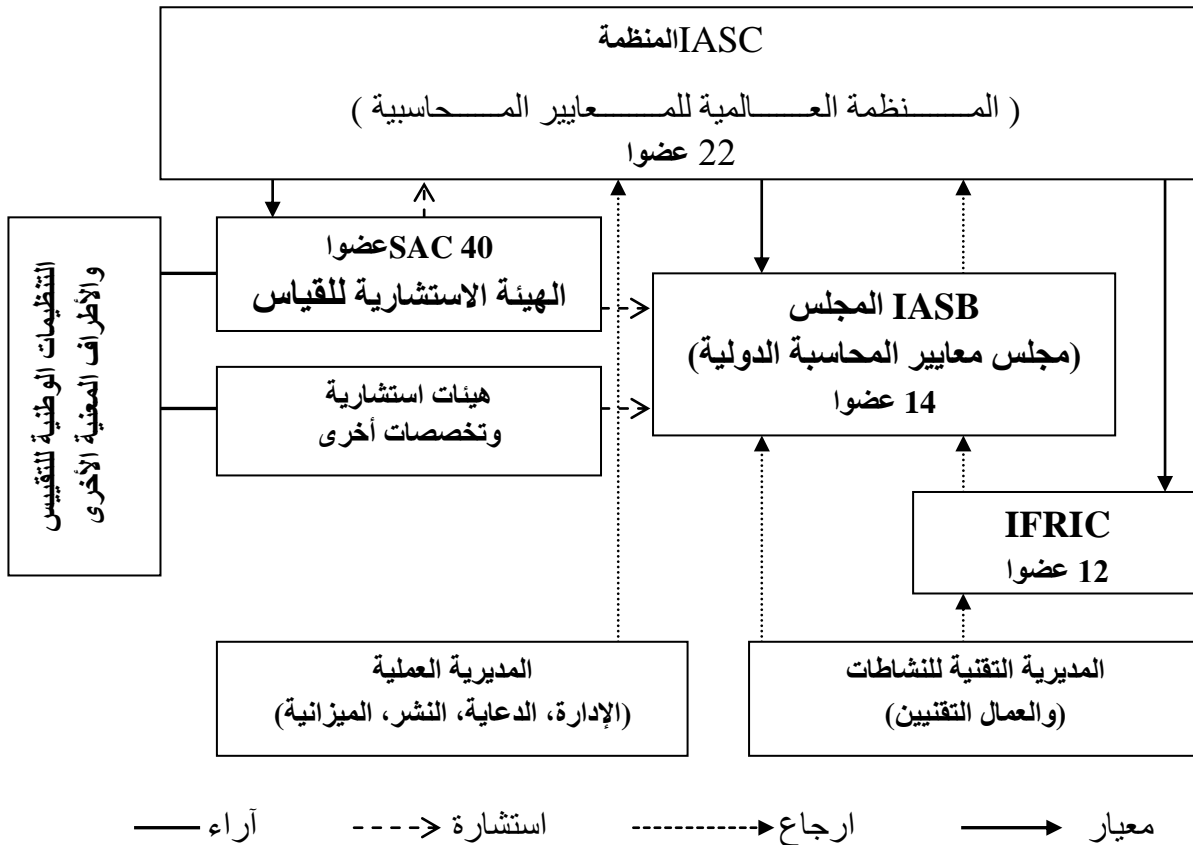
(b) إقناع الحكومات وهيئات وضع المعايير التي تقوم بنشر القوائم المالية بأن تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي.

(c) إقناع سلطات الرقابة على أسواق رأس المال ومجتمع الأعمال والصناعة التي تنشر القوائم المالية بأن تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية من كل النواحي، وأن تفصح عن حقيقة ذلك الاقتناع.

➤ هيكلها الحالي :

يمكن شمل هيكل اللجنة الجديد في الشكل الموالي :

الشكل رقم 2.1 : الهيكل الحالي "IASB"



المصدر: Abderrazak Gabsi -Formation sur " Normalisation Comptables Internationales et Nationales":
- Tunisie -2008/2009 - p10.

⁴⁰ أمين السيد أحمد لطفي - إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة -الدار الجامعية - القاهرة -2008 - ص33.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

ويتكون هيكلها مما يلي :

أ. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF):

تتكون المؤسسة من 22 إداريا (Trustees)، مكلفة خاصة بتحديد التوجهات الاستراتيجية وتبني الميزانيات، تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يتم تعيين الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتمثل دورها الأساسي في جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة المؤسسة. ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية على الأقل⁴¹:

-06 أعضاء من أمريكا الشمالية ؛

-06 أعضاء من أوروبا ؛

-06 أعضاء من آسيا ؛

- عضو واحد من إفريقيا ؛

- عضو واحد من أمريكا الجنوبية ؛

- عضوين من كل المناطق الجغرافية بشرط إحترام التوازن الجغرافي الكلي.

ب. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

نشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية Board في 06 فيفري 2001، ويتكون من 14 عضوا*: الرئيس

ونائب الرئيس 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

الأكاديميين. سبعة أعضاء من بين الاثني عشرة مكلفين بالربط والاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس، وذلك من

أجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB.

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يختار من طرف (les trustees) من بين الأعضاء

الاثنتا عشرة الدائمين، نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس، أما أعضاء المجلس IASB يعينون لمدة 5 سنوات

كأقصى حد، يمكن تجديدها مرة واحدة.

⁴¹IASC Foundation - IASC Foundation Constitution – IASCF 2010 – p6.

*في ارتفاع الى 16 عضوا في جويلية 2012.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

ج. المجلس الإستشاري للمعايير (SAC):

يتكون المجلس الإستشاري من 40 عضواً يوفر منتدى لمجلس معايير المحاسبة الدولية للتشاور مع مجموعة واسعة من الأطراف المعنية المتضررة من عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويهدف إلى⁴²:

- تقديم المشورة للمجلس على جدول الأعمال واتخاذ القرارات المرتبطة بالمستجدات في أولويات عمل المجلس
- إبلاغ المجلس وجهات نظر المنظمات والأفراد المنتمين للمجموعة الاستشارية فيما يخص المشاريع الرئيسية لوضع المعايير.
- إعلام ونصح المجلس أو الأمناء في مجالات أخرى.

د. لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC) :

شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC) لتحل محل لجنة التفسيرات الدائمة (SIC). وتتكون هذه اللجنة من 12 عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، ويتمثل دورها في تقديم التوضيحات حول التساؤلات عن التقارير المالية التي لم تعالج بصفة خاصة في معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)⁴³.

➤ كيفية إصدارها لمعايير المحاسبة الدولية

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء أو الهيئات التي تربطها علاقات معها يشجعون على تقديم إقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية وذلك من أجل أن تكون مقبولة لدى مستخدمي ومعدّي القوائم المالية.

وتكمن إجراءات العمل التي تتبعها لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يلي⁴⁴:

1. يؤلف المجلس لجنة توجيهية يترأسها ممثل عن المجلس وتضم عادة ممثلين عن هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، وقد تتضمن ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعة الإستشارية أو خبراء في موضوع معين.

⁴²Catherine Maillet, Anne le Mahn - Op, Cit - p17.

⁴³Abderrazak Gabsi – Op, Cit – p11.

⁴⁴طارق عبد العال حامد-التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل - الدار الجامعية -القاهرة-2002-ص 21 (بتصرف).

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

2. تحدد اللجنة التوجيهية كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع وتقوم بمراجعتها، وتأخذ في اعتبارها

تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية. كما تدرس كذلك المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك يمكن أن تقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس.

3. تحضر اللجنة التوجيهية مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط

العمل، والغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها. وتطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة، أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولاً.

4. تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على مسودة المبادئ وتعد القائمة النهائية التي تقدم للمجلس من

أجل المصادقة، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، كما تكون هذه القائمة متوفرة للعام عند الطلب إلا أنها لا تنشر رسمياً.

5. بعد أن تراجع المسودة من قبل المجلس ويوافق عليها على الأقل ثلثي أعضائه تنشر، وتدعى الأطراف

المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل.

6. تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مسودة المعيار المحاسبي الدولي للنظر فيه من قبل المجلس،

وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

خلال هذه الإجراءات، قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو أن

من الأفضل إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحدة قبل تطوير معيار محاسبي دولي.

وفيما يلي عرض قائمة معايير المحاسبة الدولية وكذا معايير التقارير المالية الدولية في الجدولين التاليين :

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

جدول رقم 1.1: قائمة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS)

Presentation of Financial Statements	عرض القوائم المالية	01
Inventories	المخزون	02
Cash Flow Statement	قائمة التدفقات النقدية	07
Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	08
Events After the Balance Sheet Date	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	10
Construction Contracts	عقود الإنشاء	11
Income Taxes	ضرائب الدخل	12
Segment Reporting	التقارير المالية للقطاعات ألغى ابتداء من عام 2009 بموجب المعيار IFRS8	14
Property, Plant and Equipment	الممتلكات والمصانع والمعدات	16
Leases	عقود الإيجار	17
Revenue	الإيراد	18
Employee Benefits	منافع الموظفين (التقاعد)	19
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21
Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض	23
Related Party Disclosures	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	24
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	26
Consolidated and Separate Financial Statements	القوائم المالية الموحدة	27
Investments in Associates	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	28
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	29
Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمنشآت المالية المشابهة ألغى بموجب المعيار IFRS7	30
Interests In Joint Ventures	الحصص في المشاريع المشتركة	31
Financial Instruments: Disclosure and Presentation	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض راجع المعيار IFRS7	32
Earnings Per Share	حصة السهم من الأرباح	33
Interim Financial Reporting	التقارير المالية المرحلية	34

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

Impairment of Assets	انخفاض قيمة الموجودات	36
Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Asset	المخصصات، الالتزامات والموجودات الطارئة	37
Intangible Assets	الموجودات غير الملموسة	38
Financial Instruments: Recognition and Measurement	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	39
Investment Property	الاستثمارات العقارية	40
Agriculture	الزراعة	41

المصدر : شعيب شنوف- محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ج1 - مكتبة الشركة الجزائرية بوداود -

الجزائر -2008 - ص251، ص252- بتصرف.

* تم حذف أو استبدال معايير المحاسبة الدولية التالية : رقم 6،9،13،15،22،25،35،4،5،3.

جدول رقم 2.1 : قائمة بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)

First-time-adoption of international financial reporting standards	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	01
Share-based payment	الدفع على أساس الأسهم	02
Business combinations	اندماج الأعمال	03
Insurance contracts	عقود التأمين	04
None-current assets held for sale and discontinued operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسوم البيع والعمليات المتوقفة	05
Explorations for and evaluation of mineral resources	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	06
Financial instruments, disclosure	الأدوات المالية، الإفصاح	07
Operating segments	القطاعات التشغيلية	08

المصدر : شعيب شنوف- محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ج1 - مكتبة الشركة الجزائرية بوداود -

الجزائر -2008 - ص253 بتصرف.

ويمكن زيارة الموقع التالي لمعرفة المستجدات التي حدثت على مستوى هاتين القائمتين :

<http://www.iasplus.com/en/standards>

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

الفرع الثالث : أسباب الإهتمام بها

- ظهر الإهتمام بالمحاسبة الدولية ومعاييرها في العقود الثلاثة الأخيرة لعدة أسباب منها⁴⁵:
- تضاعفت المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية .
 - تزايد، تطور الشركات الدولية وتنوعها.
 - تضاعف الإستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمالية تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول.
 - الإعتماد على المعايير الدولية لتكون أساس يتم الإسترشاد بها في العمليات التجارية.
 - ظهور وارتفاع معدلات التضخم الذي يعد عاملا مهما عند تسجيل المعاملات التجارية.
 - العملات الأجنبية وسعر التبادل بين الشركات الدولية.
 - بروز المنظمات المحاسبية الدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية حيث عرفت بأنها " تهتم بدراسة الفرضيات، المفاهيم، الأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها".

الفرع الرابع : أهمية المعايير وخصائصها

1. أهمية المعايير :

- تأتي أهمية المعايير المحاسبية عموما من خلال⁴⁶:
- ✓ تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.
 - ✓ إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
 - ✓ تحديد الطرق الملائمة للقياس.
 - ✓ تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.
- ولا شك أن غياب معايير المحاسبة قد يؤدي الى :
- إمكانية استخدام طرق محاسبية غير سليمة.
 - أو قد تؤدي إلى استخدام المنشأة طرق متباينة وغير موحدة مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية ونوعية

⁴⁵ظاهر شاهر القشي-المعايير المحاسبية الدولية- جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا: في 2010/11/15 ، الساعة 21:17
<http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=7643>

⁴⁶أمين السيد أحمد لطفي - المحاسبة الدولية للشركات متعددة الجنسيات -الدار الجامعية- القاهرة - 2004 - ص372.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

قد يصعب فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين.
- إختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات المحاسبية للمنشأة الواحدة والمنشآت المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة.

2. خصائصها : تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها⁴⁷ :

- ✧ قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجالها لاستشارة، دون إهمال وجهة نظرا لهيئات الوطنية.
- ✧ قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالاً 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.

المطلب الثاني: الأعمال الدولية من أجل التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين

تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضييق نطاق الاختلافات الموجودة بين مختلف الأنظمة المحاسبية من أجل إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية، أو وضع نظام محاسبي موحد فيما بينها. لذا سنحاول في هذا المطلب شرح مفهوم التوافق المحاسبي الدولي في الفرع الأول منه، أما الثاني فيخص التوحيد المحاسبي الدولي.

الفرع الأول : التوافق المحاسبي الدولي

نظرا لاختلاف الطرق والوسائل المحاسبية المستعملة في المؤسسات والشركات سواء على المستوى المحلي أو الدولي والذي ترتب عنه مشاكل محاسبية، بادرت لجان المحاسبة والمعاهد المتخصصة في إصدار مبادئ ومعايير محاسبية دولية قصد إحكام الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي من أجل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

⁴⁷ شناي عبد الكريم - تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية- مذكرة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة - جامعة باتنة - غير منشورة - 2009/2008 - ص10.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

1. تعريف التوافق :

التوافق المحاسبي هو عملية انسجام الممارسات المحاسبية من خلال وضع حدود للخلافات بينها، يقوم بتحسين التناسق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة. كما يعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه تلك المحاولة الرامية على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منتظم.

ويعرف التوافق أو التقارب المحاسبي كذلك بأنه : " عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية. وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم، وهذا لزيادة عالمية أسواق رأسمال⁴⁸.

وهكذا فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجالا لإختيار بين السياسات المحاسبية، ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة.

2. أهدافه :

يهدف التوافق المحاسبي إلى وضع نظم محاسبية متشابهة من أجل حصر مجال الإختيار بينها، وكذلك تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الإقتصادية الدولية حسب طبيعة الأطراف المهتمة به كما يلي⁴⁹ :

أ. بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية :

- يخفض تكاليف الإستغلال المتعلقة بالحسابات المجمعة أثناء إعداد القوائم المالية للمؤسسات، والتي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية ؛
- يهدف إلى إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛
- يمكن المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى... الخ ؛
- التموقع الجيد والتحكم في سياسة الإتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة.

⁴⁸ مداني بلغيث- التوافق المحاسبي- مجلة الباحث، العدد04-كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير- جامعة ورقلة-2006-ص(117،118).

⁴⁹ هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة-آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي- الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية- المركز الجامعي بالوادي-16 و2010/01/17 ص7.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

ب. بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية (المستثمرين) :

تمكنهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها وبالتالي استبعاد أي أثر من أجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

ج. بالنسبة لهيئات أخرى :

يهدف إلى تخفيض تكاليف المراقبة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل : هيئة الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، كما يخفف الأعباء الإضافية المتعلقة بالبرامج التكوينية للمراجعين وغيرهم.

3. دواعي التوافق المحاسبي ومتطلباته :

نتيجة لأهميته، كان السعي وراء التوافق المحاسبي الدولي وذلك راجع إلى ما يلي⁵⁰ :

– شمولية أسواق رأس المال (العملة المالية) :

يعتبر مفهوم العملة من أكبر المفاهيم اتساعا في السنوات الأخيرة فهو مصطلح قياسي يشمل شتى المجالات، الإقتصادية منها والإجتماعية وكذا الثقافية والسياسية، وما يهمنا هنا هو العملة الإقتصادية التي من تجلياتها العملة المالية، والتي يقصد بها حرية تحرك رؤوس الأموال مهما كان شكلها بين دول العالم دون أي قيد أو شرط. فقد أفرزت هذه الأخيرة توسعا في النشاط الإقتصادي للمؤسسات، ما أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال الذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة لما يلي :

– زيادة إنشاء المؤسسات وتوسيع أنشطتها في كافة أنحاء العالم : ومنه بروز الشركات المتعددة الجنسيات

التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى إتاحة كل الحدود والحواجز الجمركية المعرقة لتطور التجارة العالمية.

– تطور الأسواق المالية الدولية :

تكمن أهمية العملة المالية في تحقيق التقارب بين مختلف الأسواق المالية الدولية، وقد تزايد تكامل هذه الأسواق نتيجة التقدم التكنولوجي في مجال الإتصالات والمعلومات والذي أدى إلى ربط المتعاملين في مختلف أنحاء العالم، ما ساهم بشكل فعال في انخفاض تكاليف الإتصالات السلكية واللاسلكية وعمليات المحاسبة إلى درجة

⁵⁰ هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة- مرجع سبق ذكره- ص8.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

كبيرة، كذلك إمكانية متابعة المستثمرين الدقيقة لأموالهم وتحركاتها واتخاذ قرارات آنية، وهو الأمر الذي كان له الأثر البالغ في زيادة حركة رؤوس الأموال.

– تزايد اهتمام المستثمرين بالمعلومات المحاسبية والمالية الدولية للشركات المسعرة أو التي تود تسعير أسهمها فيما يخص نتائج أعمالها السنوية وأرباح أسهمها، أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناء على عمليات الإستثمار التي قامت بها.

– التباين والإختلاف في الأنظمة :

إن اختلاف الثقافات بين الشعوب والدول وعاداتها وتاريخها يعني إختلافها في النظم السياسية والاجتماعية والإقتصادية، والذي يؤدي بالضرورة إلى الإختلاف في الأنظمة المحاسبية القائمة تبعاً لطبيعة الإحتياجات الوطنية لكل دولة والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط إقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف الموكلة بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم شتى مجالات الحياة في كل دولة، والتي تعتبر المصدر الرئيسي للإختلافات المحاسبية بين هذه الدول.

4. مزايا التوافق المحاسبي :

يمكن إستنتاج مزايا التوافق المحاسبي من خلال أهدافه كالاتي:⁵¹

- يساعد المستثمرين الخارجيين في اتخاذ قرارات سليمة.
- التوافق المحاسبي الدولي يسهل عملية الإتصال المالي والتجاري من خلال تقديمه للمعلومات المالية وفق أسس ومعايير منسقة حتى تظهر هذه المعلومات بصورة واضحة.
- ظهور المعلومات بصورة واضحة وبشكل منظم يزيد من أهميتها في عمليات المقارنة، المراقبة واتخاذ القرارات.
- يسهل عملية تقييم أداء الشركات متعددة الجنسيات.
- تخفيض التكاليف الخاصة بالأنظمة وإدارتها عن طريق إزالة الإزدواج في البيانات والمعلومات المالية المنشورة.

5. معوقاته :

للتوافق المحاسبي الدولي مزايا عديدة إلا أنه يواجه مشاكل تعوقه أهمها :

- مدى اختلاف المحيط البيئي والوعي الثقافي بين الدول.

⁵¹ أمين السيد أحمد لطفي – المحاسبة الدولية للشركات متعددة الجنسية – مرجع سبق ذكره – ص378، ص379.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

- هناك إختلاف حتى في أهداف التشريعات القانونية لكل دولة.
- تنفيذ هذه المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها إختياري وغير إلزامي.
- تصدر هذه المعايير المحاسبية الدولية باللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية (غير الإنجليزية) يفقدها مضمونها الأصلي.
- عدم تطبيق هذه المعايير على الوجه الصحيح نظرا لنقص الوعي والإدراك المحاسبي خاصة ما يتعلق بالأدوات المالية...، ذلك أن غالبية الدول لا تتوفر على أسواق مالية ذات درجة من الكفاءة تعطي قيم سوقية يمكن الإعتماد عليها في التقييم المحاسبي.
- بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية.
- إصدار معايير محاسبية دولية في شكل نصوص عامة وترك التفاصيل لكل دولة⁵². فهذه المعايير لا تتعاطى إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محددة من الدول بعينها.

الفرع الثاني : التوحيد المحاسبي الدولي

1. مفهوم التوحيد المحاسبي:

نجد لموضوع التوحيد المحاسبي عدة تعاريف نظرا لكثرة الإهتمام به. وقد إختلفت طريقة تناول مفهومه، فمنهم من يعتبر التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الدولة بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، بينما المخطط الفرنسي أعطى مفهوم التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد يهدف إلى⁵³ :

- تحسين المحاسبة، فهمها وإجراء الرقابة عليها ؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية زمانا ومكانا ؛

⁵² مزياني نورالدين، فروم محمد الصالح- المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية :مقومات ومتطلبات التطبيق - الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية- المركز الجامعي بالوادي-16 و17/01/2010 - ص7.

⁵³ مداني بلغيث- إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر"- مجلة الباحث، العدد01- كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير-جامعة ورقلة-2002- ص53.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

-دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات، لقطاع النشاط والأمة ؛
-إصدار الإحصائيات.

ومما سبق يمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنه "العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس والمعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولاً عاماً، والتي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي تم توحيدها". وهنا تتمثل مهام التوحيد المحاسبي العالمي الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود، والتقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية.

2. مستويات التوحيد :

يسري التوحيد المحاسبي الدولي على عدة مستويات منها :

أ) على مستوى المبادئ :

أي يقتصر التوحيد على الأسس، المبادئ والمعايير الأساسية التي يتم اعتمادها. ويشمل على مايلي :

-توحيد أسس ومبادئ التقييم؛

-توحيد أسس ومبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية؛

-توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المالية.

ب) على مستوى القواعد :

ويتضمن توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، والتي تتطلب حصرها واختبار الأساليب المحاسبية المستخدمة فعلاً، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة مع أخذ الحيطة والحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

ج) على مستوى التنظيم :⁵⁴

يشمل التوحيد على هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بأسره، وما يقوم عليه من قواعد، وسائل

وإجراءات، ويمتد هذا إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي يقوم عليها.

⁵⁴ أحمد لعماري - المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي المحاسبي بالجزائر - الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية- المركز الجامعي بالوادي- 16 و17/01/2010 - ص12.

الفصل الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية

3. فوائده :

للتوحيد المحاسبي الدولي عدة فوائد نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي⁵⁵:

- تبني المعلومات المحاسبية وفق أسس موحدة ومشاركة ما يزيد من دلالتها وبالتالي الإعتماد عليها، وتسهيل عملية تعديل هذه البيانات وفق هذه الأسس حسب الإحتياجات والمفاهيم الإقتصادية كالتقلبات التي تحدث في المستوى العام للأسعار مثلاً.

- من فائدة التوحيد المحاسبي الدولي أنه يسهل عملية المقارنة بين الوحدات الإقتصادية المختلفة، من أجل قياس كفايتها النسبية أو قصد اتخاذ القرار؛

- في حالة الإتفاق على أسس ومبادئ محاسبية عالمياً، فإن ذلك سيكون له الأثر البالغ في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها، عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلا من التركيز حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموحدة.

4. الإنتقادات الموجهة له :

يوجه للتوحيد المحاسبي عدة إنتقادات نذكر أهمها:

- إن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط وإمكان تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة ؛

- إن المبادئ والقواعد المحاسبية لا بد وأن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة وقد تختلف من مؤسسة لأخرى، وأن تعدد البدائل المحاسبية ماهو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة.

- إن مرحلة المفهوم منطقية تامة، حيث أنه لا يمكن الإنتقال مباشرة من التنوع المحاسبي (الإختلاف المحاسبي) إلى التوحيد المحاسبي، إذ أن ذلك يتطلب إنتقالاً ثوريا (فجائياً) والثورية في صقل المعرفة التطبيقية - كالمحاسبة - غير مجزأة.

لذلك فإن مفهوم التوافق المحاسبي مجرد مرحلة تمثل جسرا ذو طبيعة سياسية مبلغها التوحيد المحاسبي وإن كان صعب التحقق، فالتوجه الحالي إذن هو اتجاه نحو تحقيق التوافق المحاسبي⁵⁶.

⁵⁵ هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة-مرجع سبق ذكره- ص9.

⁵⁶ نفس المرجع - ص10.

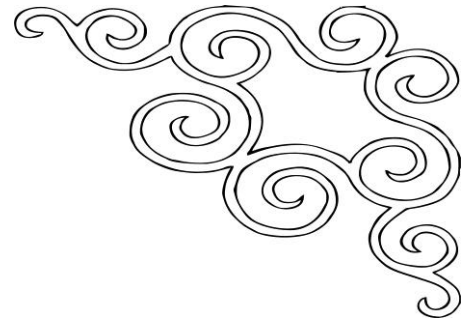
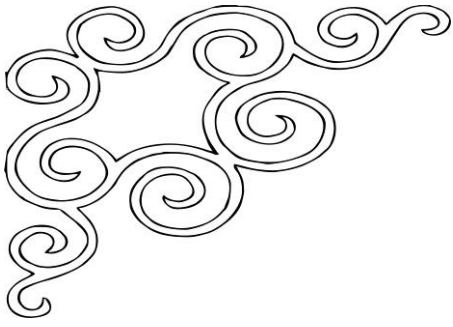
خلاصة الفصل الأول

يتضح لنا مما تقدم أن المحاسبة تطورت بتطور الإنسان وحاجاته اليومية الإقتصادية، من أهم مظاهر هذا التطور نجد اتساع رقعة التجارة وكبر حجم الشركات.

وقد أسفر عنه إنشاء جمعيات ومنظمات على المستوى المحلي والدولي، من بين هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين من أجل مواكبة هذا التطور. ما نتج عنه ظهور فرع جديد للمحاسبة يعرف بالمحاسبة الدولية.

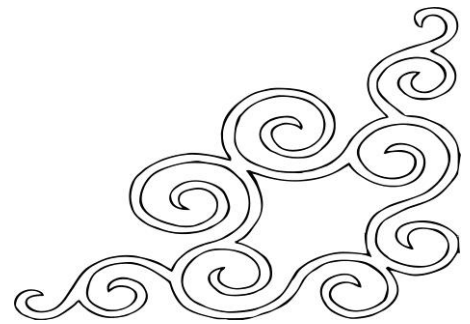
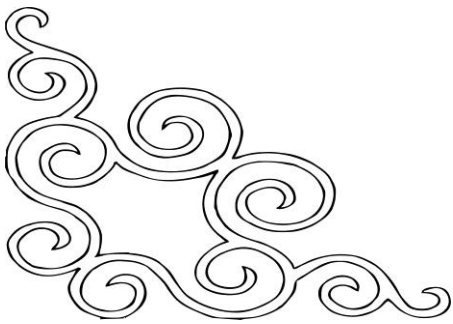
حيث عمدت هذه المنظمات على وضع أسس وضوابط مناسبة لتوحيد مختلف الأنظمة المحاسبية المستعملة محليا أو اقليميا، وإيجاد لغة مشتركة للتناسق والتوافق فيما بينها من أجل تقديم أحسن للمعلومات المحاسبية تلبية وإرضاء لاحتياجات مستخدميها العامة.

وستتطرق في الفصل الموالي محاولة بلدنا الجزائر تنميط نظامها المحاسبي وفق المعايير الدولية للمحاسبة وتبيان أثر تطبيقه.



الفصل الثاني

النظام المحاسبي الجديد



الفصل الثاني

النظام المحاسبي الجديد

تمهيد

على العموم النظام المحاسبي يشتمل على مجموعة النماذج والسجلات والإجراءات والوسائل المستخدمة التي تمكن إدارة المشروع من استخلاص نتائج أعماله من خلال تجميع، تسجيل، تشغيل وتقرير البيانات المالية المطلوبة بواسطة الإدارة لتحقيق الرقابة على الأنشطة وتقديمها إلى الجهات الخارجية المهتمة بأعمال المشروع. ويعتبر تشغيل البيانات من أهم الأنشطة التي ينطوي عليها النظام المحاسبي وكذلك الأساليب التي يمكن استخدامها من الآلات الحاسبة البسيطة إلى الحواسيب الإلكترونية المعقدة.

وكما أشرنا في الفصل السابق إلى محاولة تعميم معايير المحاسبة الدولية وتوحيدها كنظام محاسبي معتمد واضح المعالم لاسيما كيفية معالجة الحسابات وعرض المعلومات المحاسبية أثناء إعداد القوائم والتقارير المالية.

ونجد أن الجزائر قد اعتمدت عدة أنظمة محاسبية ابتداء من المخطط الوطني للمحاسبة وما أحدث فيه من تغييرات إلى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد والمبني على أسس معايير المحاسبة الدولية، قصد مواكبة المستجدات الاقتصادية العالمية والتي تستدعي الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

وعليه سنستعرض النظام المحاسبي في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في المبحث الأول من خلال عرض عموميات حول المخطط المحاسبي الوطني (تعريفه، أهدافه، مزاياه وعيوبه، إطاره المحاسبي وكذا الإصلاحات التي مسته). بينما في المبحث الثاني فنتناول النظام المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية كمشروع لنظام محاسبي مالي جديد.

المبحث الأول : النظام المحاسبي في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الأول : استعراض المخطط المحاسبي الوطني

في سنة 1975 كان ولا بد من تغيير المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 بالمخطط المحاسبي الوطني، تماشيا مع ظروف وطبيعة الإقتصاد الوطني. فبداية من الفاتح جانفي لسنة 1976 أصبح إجباري التطبيق من طرف المؤسسات التجارية والصناعية الوطنية. وقد ظهر في الجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 1976/03/23.

وتم صدور هذا المخطط بموجب الأمر 35-75 في 1975/04/29 من أجل تنظيم العمل المحاسبي وتوحيد الصيغ المحاسبية المستعملة في تسجيل وعرض العمليات الإقتصادية التي تمارسها المؤسسات. لذلك أوجب هذا الأمر أن تكون المحاسبة مفصلة بالشكل الذي يسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة⁵⁷. ويتمثل هذا التنظيم المحاسبي في مجموعة من الإجراءات، الطرق والوثائق بهدف توحيد المصطلحات وقائمة الحسابات بما يضمن مسايرة مختلف الأنشطة والتدفقات المالية الناشئة عن نشاط المؤسسة.

الفرع الأول : نشأة المخطط المحاسبي الوطني

كان المخطط المحاسبي العام (PCG) ساريا العمل به في الجزائر حتى سنة 1969، ونظرا للنظام الإشتراكي السائد في تلك الفترة كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بالإنتلاق في شهر ديسمبر بمحاولة تكييفه والنظام الحالي للبلاد في أجل أقصاه ستة أشهر تقوم بعدها هذه الأخيرة بتقديم حصيلة عملها أي في 1970/06/30 حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19. ولكون هذه الفترة غير كافية للقيام بهذا العمل (06 أشهر) فإنه تم في نهاية سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط الفرنسي العام بمخطط محاسبي وطني وأسندت هذه المهمة إلى لجنة التوحيد بهذا المجلس. ومع هذا فقد تم الإستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي، عوض الإعتماد على أعمال ومبادرات هذه اللجنة.

⁵⁷ خالد صافي صالح - المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني - ديوان المطبوعات الجامعية - ط3 - الجزائر - 2007
- ص125.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

وقد أثر على أعمالها طبيعة النظام السائد في تلك الحقبة، نلمسها في النقاط التالية⁵⁸ :

-عدم مساهمة المؤسسات بالإجابة على التساؤلات حول التسيير الداخلي لها، لماله دور في تصميم وإرساء هذا المخطط بالإقتراحات.

-وضع مخطط محاسبي وطني فيه إجبارية تطبيق المحاسبة العامة، وامكانية تطبيق المحاسبة التحليلية التي يتم تكييفها حسب احتياجات كل مؤسسة في حال اعتمادها.

وللعلم أن مبادرة وضع هذا المخطط كانت مستمدة من انتقادات المخطط المحاسبي العام من قبل

الفرنسيين أنفسهم حيث نتج عنها مراجعة هذا المخطط مرتين تمثلا في المخطط المحاسبي المراجع الأول سنة

1982، والثاني سنة 1986. ثم كان تبني المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في شهر نوفمبر من سنة 1973 من

طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع، تلاه صدور الأمر رقم 75-35 الصادر بتاريخ

1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي

والتجاري، شركات الإقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما

كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي، الصادر بتاريخ 1975/06/23

عن وزارة المالية.

1. تعريف المخطط المحاسبي الوطني :

ويعرف المخطط المحاسبي للمؤسسة بأنه: «قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة في إطار

جدول محدد مع إختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة وحجمها وخصوصياتها»⁵⁹، ولهذا

إقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطائها صبغة وطنية ليسيطر ويوحد محاسبة

مختلف المؤسسات ليجلب منفعة وفائدة للمؤسسة، لمصالح الدولة والأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة

بالمؤسسة.

2. خاصيات المخطط الوطني للمحاسبة :

نجد أنه وحسب الأمر الصادر بتاريخ 1975/04/29 فإن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة يشمل جميع

⁵⁸مداني بن بلغيث - أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - أطروحة دكتوراه دولة - كلية العلوم

الإقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر - 2004 - ص 147.

⁵⁹أبو يعقوب عبد الكريم - أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني - ديوان المطبوعات الجامعية - ط4 - الجزائر - 2008 -

ص 45.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

المؤسسات كما جاء في مادتيه الأولى والثانية كما يلي⁶⁰ :

المادة الأولى : يكون المخطط الوطني للمحاسبة إلزاميا بالنسبة :

- للمنظمات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي .
 - شركات الاقتصاد المختلط .
 - المؤسسات مهما كان شكلها والخاصة بنظام الضريبة حسب الفائدة الحقيقية
- يمكن أن يوسع المخطط الوطني للمحاسبة ليشمل مؤسسات أخرى غير المذكورة أعلاه.

المادة الثانية : يطبق المخطط الوطني للمحاسبة بفعل قرار من وزارة المالية لقطاعات نشاطات خاصة (نشاطات ذات صبغة تتميز عن النشاطات الأخرى).

3. أهداف المخطط المحاسبي الوطني :

يهدف كل مخطط محاسبي إلى ضمان خلق بنك للمعلومات وذلك من خلال توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات وآليات سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة (المتتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول حركات الذمة)، وفي بعض الأحيان ملحقاتها التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية كما جاء بها المخطط المحاسبي الوطني. هذا من أجل تسهيل⁶¹ :

- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى بتسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية واعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- القيام بعدة مهام منها :
 - أ) مراجعة ومراقبة الحسابات الداخلية والخارجية.
 - ب) تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.
 - ج) جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط.
- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات.
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

⁶⁰ أبو يعقوب عبد الكريم - مرجع سبق ذكره - ص 45.

⁶¹ محمد بوتين - المحاسبة العامة في المؤسسة - ديوان المطبوعات الجامعية - ط 4 - الجزائر - 2003 - ص 43.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

الفرع الثاني : مزاياه وعيوبه :

1. مزاياه : ما يميز المخطط المحاسبي الوطني أنه⁶² :

- أ) قام بسد بعض الهفوات على مستوى المخطط المحاسبي العام الفرنسي والذي كان مطبقا عام 1975.
- ب) عمد إلى وضع تصنيف جديد جيد للحسابات مقارنة بالمخطط المحاسبي العام.
- ج) وجد حلا لحسابات الصنف 4 و 5 فأصبحت تناظرية.
- د) أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون.
- هـ) أتى جدول حسابات النتائج بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة.
- و) أضاف جداول ملحقة مكاملة للوثائق الشاملة

2. عيوبه :

- لوحظ منذ انطلاق المخطط المحاسبي الوطني عيوب كثيرة أسفرت عن مشاكل عديدة للمؤسسات في كذا مناسبات لم يتم حلها إلى اليوم. وفيما يلي نذكر جملة من العيوب :
- نجد أن المؤسسات غير متحركة فيه لحد الآن بالرغم من بداية تطبيقه لأكثر من عقدين ونصف، مع عدم وجود إجابة للأسئلة المطروحة.
 - غياب استخدام المحاسبة التحليلية والجرد المستمر أثر سلبا على تقييم بعض عناصر الأصول.
 - يعترف الممارسون المهتمون أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يساير محيط اليوم واقتصاد السوق مما أدى الى وجوب إدخال إصلاحات عليه، وافق عليها المجلس الوطني للمحاسبة وظهرت في الجريدة الرسمية رقم 91 بتاريخ 1999/12/22.

الفرع الثالث : أصنافه

تم تقسيم المخطط المحاسبي الوطني إلى ثمانية مجموعات صنفت كما يلي :

1. صنف حسابات الميزانية وتضم الأصناف من "1" الى "5".
2. صنف حسابات التسيير تضم الصنفين "6" و "7".
3. صنف حسابات النتائج وتضم الصنف "8".

⁶² محمد بوتين - مرجع سبق ذكره - ص 52.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

ويمكن إعطاء تعريف مختصر لهذه المجموعات كما يلي :

♣ المجموعة الأولى (الأموال الخاصة) :

وتشمل الموارد المالية للمتلكين التي يمكن أن تستغلها المؤسسة بصفة دائمة اللازمة لانطلاق المؤسسة ولسيرها في المراحل القادمة⁶³.

♣ المجموعة الثانية (الإستثمارات) :

وتشمل الإستثمارات المطابقة للسلع الإستثمارية والتي تستغل من قبل المؤسسة لعدة سنوات.

♣ المجموعة الثالثة (المخزون) :

تحتوي على الإستثمارات المتمثلة في مجموعة البضائع، المواد واللوازم، المنتجات المصنوعة والموجودة في آخر الفترة.

♣ المجموعة الرابعة (الحقوق أو الذمم) :

الناجمة من المبادلات بين المؤسسة ومختلف الأعوان الإقتصاديين.

♣ المجموعة الخامسة (الديون) :

هي الموارد المقدمة من قبل أعوان إقتصاديين لذمة المؤسسة.

♣ المجموعة السادسة (النفقات) :

أي التكاليف والتي تمثل كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة أثناء الدورة سواء تعلق الأمر بالاستهلاكات أو

مصاريف الاستهلاك أو مؤونات النتيجة من الاستغلال.

♣ المجموعة السابعة (الإيرادات) :

حيث أنه مقابل التكاليف توجد الإيرادات والتي هي ثمرة الاستغلال مترجمة على شكل انتاج ممتلكات أو خدمات

مقدمة ومفوترة للعملاء.

♣ المجموعة الثامنة (النتائج) :

وهي تمثل الفرق بين الإيرادات والتكاليف، تظهر بعد كل عملية استغلال⁶⁴.

⁶³ إبراهيم الأعمش - أسس المحاسبة العامة - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1999 - ص 38 (بتصرف).

⁶⁴ نفس المرجع - ص 39.

الفرع الرابع :الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني

إن الإطار المحاسبي ينقسم إلى :

- حسابات الميزانية.
- حسابات التسيير.
- القوائم المالية.

1. حسابات الميزانية :

1.1. تعريف الميزانية :

الميزانية هي صورة فوتوغرافية للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين⁶⁵.

ونقصد بالذمة المالية كل ما يملكه ويحوزه شخص ما في تاريخ معينوما عليه من ديون في نفس التاريخ، فإذا أراد

هذا الشخص معرفة ذمته المالية الصافية في لحظة زمنية ما عليه بما يلي :

- أن يقوم باحصاء كل العناصر التي تتكون منها ثروته وأن يقيّمها بالنقود،
- أن يطرح منها مجموع ديونه.

فالميزانية تقدم وضعية المؤسسة في تاريخ محدد، وذلك لاحتوائها على ملخص حول نشاط هذه المؤسسة يشمل على مصادر التمويل(الأصول)وكذا استخداماتها ممثلة في (الخصوم). وعادة ما تنظم في بداية الفترة أو آخرها.

2.1. عناصرها :

عناصر الميزانية إثنين هما :

أولاً : الأصول

نقصد بالأصول مجموع ممتلكات المؤسسة منقولة كانت أو ثابتة، وهي تمثل كلا من الإستثمارات +

المخزون + الذمم⁶⁶.

وترتب الأصول بحسب سيولتها (أي من أقلها سيولة إلى أكثرها سيولة)، وحساباتها مدينة بطبيعتها تتزايد

في الجانب الأيمن (المدين) وتتناقص في الجانب الأيسر (الدائن).

⁶⁵ ناصر مرزوق، عزام بشكير - مدخل الى المحاسبة العامة- دار النشر الصفحات الزرقاء - الجزائر- 2008 - ص23.

⁶⁶ نور الدين عياشي - مرجع سبق ذكره - ص8.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

أ) الإستثمارات :

"هي أصول ثابتة مادية كانت أو معنوية، تستعملها المؤسسة بصورة دائمة في عمليات المؤسسة المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح"⁶⁷.

فهي عبارة عن وسائل تشغيل تتصف بالثبات مقارنة بحسابات الأصول الأخرى، وتتكون من الحسابات

الرئيسية التالية :

- | | |
|------------------------|------------------------------|
| ح/ 20. مصاريف إعدادية | ح/ 25. تجهيزات إجتماعية |
| ح/ 21. قيم معنوية | ح/ 28. إستثمارات قيد الإنجاز |
| ح/ 22. أراضي | ح/ 29. إهلاك الاستثمارات |
| ح/ 24. تجهيزات الإنتاج | |

ب) المخزون :⁶⁸

يشمل المخزون العناصر الملموسة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بغرض ممارسة النشاط وهو يخضع لحركية مستمرة لكونه كثير التداول. فالمخزون يمثل قيمة هذه العناصر أو السلع التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها على حالتها أو إجراء تحويلات عليها. وحسب المخطط المحاسبي الوطني، يتكون المخزون كمجموعة مستقلة من الحسابات التالية:

- | | |
|---------------------------|--------------------------|
| ح/ 30. بضاعة | ح/ 36. فضلات ومهمات |
| ح/ 31. مواد ولوازم | ح/ 37. مخزون خارجي |
| ح/ 33. منتجات نصف مصنعة | ح/ 38. مشتريات |
| ح/ 34. منتجات قيد التصنيع | ح/ 39. مخصص تدني المخزون |
| ح/ 35. منتجات تامة | |

ج) الذمم (الحقوق) :⁶⁹

حسب المخطط المحاسبي الوطني فإن المجموعة الرابعة عبارة عن مجموع الحقوق المكتسبة من قبل المؤسسة

⁶⁷ هوام جمعة - تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج1- ديوان المطبوعات الجامعية - ط3 - الجزائر - 2007 - ص19.

⁶⁸ نور الدين عياشي - مرجع سبق ذكره - ص54.

⁶⁹ نفس المرجع - ص74.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

الناجحة عن علاقاتها التجارية والمالية مع المتعاملين معها، وتضم هذه المجموعة الحسابات الرئيسية التالية :

- | | |
|--|--------------------------|
| ح/ 40. حسابات المطالب المدينة | ح/ 46. تسبيقات الاستغلال |
| ح/ 42. مدينوا الاستثمارات | ح/ 47. دين على الزبائن |
| ح/ 43. مدينوا المخزون | ح/ 48. نقديات |
| ح/ 44. ديون على الشركاء والشركات الحليفة | ح/ 49. مخصص تدني الذمم |
| ح/ 45. تسبيقات على الحساب | |

ثانيا : الخصوم

(د) الأموال الخاصة:

تعرف الأموال الخاصة على أنها أموال التوضع تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالكين على شكل مبالغ نقدية، استثمارات، مخزونات وحقوق على الغير. كما أنها قابلة للزيادة بضم الإحتياطيات أو النتائج وهي قابلة للإنخفاض عند تسديد الأسهم أو عند تحقيق خسارة. وتضم عدة حسابات:

- | | |
|-------------------------|-------------------------------------|
| ح/ 10. الأموال الجماعية | ح/ 17. الحسابات الوسيطة بين الوحدات |
| ح/ 11. الأموال الشخصية | ح/ 18. نتائج قيد التخصيص |
| ح/ 12. علاوات المساهمات | ح/ 19. المؤونات |
| ح/ 13. الإحتياطيات | |

(هـ) الديون : هي مجموعة من الإلتزامات المترتبة على عاتق المؤسسة أثناء علاقاتها مع المتعاملين معها⁷⁰.

وتضم الحسابات التالية:

- | | |
|------------------------------|--|
| ح/ 50. حسابات الأصول الدائنة | ح/ 55. ديون اتجاه الشركاء والشركات الحليفة |
| ح/ 52. دائنوا الإستثمارات | ح/ 56. ديون الإستغلال |
| ح/ 53. دائنوا المخزونات | ح/ 57. تسبيقات تجارية |
| ح/ 54. محجوزات لدى الغير | ح/ 58. ديون مالية |

⁷⁰ محمد بوتين - مرجع سبق ذكره - ص 145.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

2. حسابات التسيير :

تشمل حسابات التسيير كلا من المجموعة السادسة المتمثلة في الأعباء، وحسابات المجموعة السابعة المتمثلة في الإيرادات، بالإضافة إلى حسابات المجموعة الثامنة المتمثلة في النتائج:

*المجموعة الأولى: وتتضمن المصاريف (الأعباء)، وهي⁷¹:

60 / ح	بضاعة مستهلكة
61 / ح	مواد ولوازم مستهلكة
62 / ح	خدمات
63 / ح	مصاريف العاملين
64 / ح	ضرائب ورسوم
65 / ح	مصاريف مالية
66 / ح	مصاريف متنوعة
68 / ح	حخص الإهلاكات والمخصصات

*المجموعة الثانية : تتضمن الإيرادات، وهي :

70 / ح	مبيعات بضاعة
71 / ح	إنتاج مباع
72 / ح	إنتاج مخزون
73 / ح	إنتاج المؤسسة لذاتها
74 / ح	أداء خدمات
75 / ح	تحويلتكاليف الإنتاج
77 / ح	إيرادات متنوعة
78 / ح	تحويلتكاليف الاستغلال
79 / ح	إيراداتتجارحلالاستغلال

*المجموعة الثالثة (النتائج) : وهي خاتمة المخطط المحاسبي الوطني، عبارة عن الفرق بين الخسائر المتعلقة بدورة

الإستغلال والأرباح المحققة في نفس الدورة (أي الفرق بين أعباء الدورة وإيراداتها). ونجد الحسابات التالية :

80 / ح	الهامش الإجمالي
81 / ح	القيمة المضافة
83 / ح	نتيجة الإستغلال
84 / ح	النتيجة خارج الإستغلال
88 / ح	نتيجة الدورة
89 / ح	التنازلات ما بين الوحدات

⁷¹ نور الدين عياشي - مرجع سبق ذكره - ص 91.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

3. القوائم المالية :

تشمل القوائم المالية على الجداول التالية :

1.3 جدول الميزانية : جدول الميزانية المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني هو كالتالي :

جدول رقم 1.2 : الميزانية الحسابية

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	إهلاكات ومؤونات	المبلغ الصافي	المجاميع الجزئية	رقم الحساب	الخصوم	المبلغ	المجاميع الجزئية
	الإستثمارات						أموال خاصة		
20							10		
21							12		
.							.		
	المجموع 2						مجموع 1		
	المخزون						ديون		
30							52		
31							53		
.							.		
	المجموع 3						مجموع 5		
	الحقوق						نتيجة الدورة	88	
42									
43									
.									
	مجموع 4						المجموع العام		
	المجموع العام						المجموع العام		

المصدر: محمد بوتين-مرجع سبق ذكره- ص48.

نلاحظ أن الجدول يقدم معلومات خاصة بالسنة الحالية فقط وإعطاء النتيجة المحاسبية للمنشأة، فلا وجود لمعطيات حول الدورة السابقة لإجراء المقارنة، وللقيام بذلك لابد من الرجوع إلى الجداول الملحقه. وهو بدوره مقسم إلى شطرين :

الشرط الأيمن : يشمل الأصول وهي مصنفة حسب درجة سيولتها تصاعديا.

الشرط الأيسر : يشمل الخصوم وهي مصنفة حسب درجة استحقاقها تنازليا.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

2.3 جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج عبارة عن وثيقة محاسبية لا تستعمل إلا في نهاية الدورة بهدف حساب مختلف النتائج ابتداءً من الهامش الإجمالي إلى صافي النتيجة. ويتم الحصول على النتائج المختلفة قصد تبيان سير نشاط المؤسسة بعد تحويل أرصدة حسابات المجموعة السادسة وحسابات المجموعة السابعة إلى مختلف حسابات المجموعة الثامنة⁷².

ويكون جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني كما يلي :

جدول رقم 2.2 : حساب النتائج

رقم الحساب	إسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات البضائع		
60	بضائع مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزن		
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها		
74	أداءات متممة		
75	تحويل تكاليف الإنتاج		
61	مواد و لوازم مستهلكة		
62	خدمات		
	المجموع		
81	القيمة المضافة		
81	القيمة المضافة		
77	إيرادات متنوعة		
78	تحويل تكاليف الاستغلال		
63	مصاريف المستخدمين		
64	ضرائب و رسوم		
65	مصاريف مالية		
66	مصاريف متنوعة		
68	مخصصات الإهلاكات والمؤونات		
	المجموع		

⁷² محمد بوتين - مرجع سبق ذكره - ص 203.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

	نتيجة الاستغلال	83
	إيرادات خارج الاستغلال	79
	تكاليف خارج الاستغلال	69
	نتيجة خارج الاستغلال	84
	نتيجة الاستغلال	83
	نتيجة خارج الاستغلال	84
	نتيجة إجمالية للسنة المالية	880
	نتيجة إجمالية للسنة المالية	880
	الضريبة على الأرباح	889
	النتيجة الصافية للسنة المالية	88

المصدر: إبراهيم الأعمش - مرجع سبق ذكره - ص 265.

3.3 الجداول الملحقه

إن الجداول الملحقه هي وثائق ملحقة أو مكمله للجداول السابقه التي تقدم المعلومات الضرورية في شكل

الميزانية وجدول حسابات النتائج وهذه الجداول هي كالتالي :

- 1-جدول حركات الأموال..... جدول رقم 3
- 2-جدول الاستثمارات..... جدول رقم 4
- 3-جدول الاهتلاكات..... جدول رقم 5
- 4-جدول المؤونات..... جدول رقم 6
- 5-جدول الحسابات الدائنة..... جدول رقم 7
- 6-جدول الأموال الخاصة..... جدول رقم 8
- 7-جدول الديون..... جدول رقم 9
- 8-جدول المخزونات..... جدول رقم 10
- 9-جدول استهلاك المواد واللوازم..... جدول رقم 11
- 10-جدول مصاريف التسيير..... جدول رقم 12
- 11-جدول المبيعات وأداء الخدمات..... جدول رقم 13
- 12-جدول النتائج الأخرى..... جدول رقم 14
- 13-جدول نتائج التنازل عن الاستثمارات..... جدول رقم 15
- 14-جدول الالتزامات المقبولة والمقدمة..... جدول رقم 16
- 15-جدول المعلومات المتنوعة..... جدول رقم 17

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

المطلب الثاني : الإصلاحات التي مر بها المخطط المحاسبي الوطني

نظرا لما آلت إليه التغيرات على المستوى الدولي لاسيما في السياسات الاقتصادية، وجدت الجزائر نفسها مضطرة لمواكبة هذا التغير.

ونخص بالذكر هنا المخطط المحاسبي الوطني الذي مر بعدة إصلاحات من أجل الإستجابة للمتطلبات الاقتصادية سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي نتيجة دخول الجزائر في شراكة مع الإتحاد الأوروبي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة وكذلك تلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الإقتصاد الجزائري. والتي فرضت على الجزائر جملة من الإصلاحات قام بها المجلس الوطني للمحاسبة مع مجموعة من الخبراء الفرنسيين قصد التوحيد المحاسبي.

وعليه قبل التطرق إلى الإصلاحات التي مر بها المخطط المحاسبي الوطني كان لزاما أن نعرض على من قام بهذه الإصلاحات والمتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة.

الفرع الأول : المجلس الوطني للمحاسبة في ظل الإصلاح المحاسبي

1. مهام المجلس وصلاحياته :

إن أي دستور يتغير بتغير الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية منها، كذلك الحال بالنسبة لدستور 1976 المعدل في سنتي 1989 و1996 على التوالي، والذي تضمن تأسيس مجلس للمحاسبة باعتباره جهاز أعلى للرقابة اللاحقة على مالية الدولة والجماعات الإقليمية والمصالح العمومية. حيث يخضع هذا الأخير الذي أنشئ سنة 1980 للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ17 يوليو سنة 1995، الذي يحدد صلاحياته وتنظيمه وسيره وكذا جزاءات تحرياته⁷³.

ومجلس المحاسبة هو جهاز إستشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها. وهذه الصفة تمكن المجلس من الإطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

⁷³ http://www.ccomptes.org.dz/index_fr.html le 15/01/2011 à 15:45 .

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

- ويمكن أن تستشير لجان المجالس المنتخبة، الهيئات، الشركات أو الأشخاص الذين تمههم أشغاله. تتمثل صلاحياته على الخصوص حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96-318 فيما يأتي⁷⁴:
- ✓ يقوم بجمع واستغلال كل ما يتعلق بالمحاسبة من معلومات ووثائق.
 - ✓ من صلاحياته إنجاز الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.
 - ✓ يساهم في ضبط المقاييس المحاسبية وكيفية استغلالها العقلاني من خلال تقديم التدابير الرامية إلى ذلك.
 - ✓ عبارة عن مجلس استشاري يقوم بفحص النصوص التشريعية التي تتعلق بالمحاسبة وتقديم التوصيات حولها.
 - ✓ يعمل على تطوير المناهج، برامج التكوين وكذلك تحسين المستوى المهني للمحاسبة من خلال تنظيم الدورات واللقاءات.

2. تشكيلته :

وفق ما ينص عليه المرسوم التنفيذي السالف الذكر وحسب المادة 6 منه فإن المجلس يرأسه وزير المالية أو ممثله، ويتشكل من⁷⁵:

- الرئيس المزاول مهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ؛
- ممثل الوزير المكلف بالمالية ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة ؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات ؛
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي ؛
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية ؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة ؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة ؛
- ممثل عن بنك الجزائر ؛
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها ؛

⁷⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56- مرسوم تنفيذي مؤرخ في 1996/09/25 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه

- ص 18.

⁷⁵ نفس المرجع - ص 19.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية ؛
- ممثل عن جمعية شركات التأمين ؛
- ممثلين (2) عن الشركات القابضة ؛
- ستة (6) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ؛
- أستاذين (2) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

3.تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة :

- تقوم الأمانة العامة التابعة لوزارة المالية بتنظيم المخطط المحاسبي الوطني والسهر على سير أعماله، كما تتكفل بمختلف الأنشطة الإدارية والتقنية..الخ نيابة عنه. ومن مهامها ما يلي :
- أنها تقوم بصرف الرواتب، التجهيز، التعويضات والأنتعاب ؛
 - تقوم بإعداد الاجتماعات الدورية، والتنسيق بين أعضاء المجلس ولجانه ؛
 - تهتم بنشر أعمال المجلس وأشغاله، كما تجيب على الإستفسارات المطروحة.
- وتجدر الإشارة هنا إلى أن وظيفة المجلس الوطني للمحاسبة تركز حول ثلاثة مستويات رئيسية هي :
- الجمعية العامة :مثلة في أعضاء المجلس، وهي السيدة فيما يتعلق بإصدار الآراء والتوصيات ؛
 - المكتب : ويتكون من الرئيس ونائب الرئيس وست (06) أعضاء، ينظم ويوجه أنشطة وأعمال المجلس.
 - اللجان التقنية : حيث تهتم كل لجنة حسب مجال اختصاصها بوضع الآراء والتوصيات حول المسائل الموجهة للمجلس أو المدرجة في برنامج عملها.

4.لجان المجلس :

- إن المجلس الوطني للمحاسبة له ثمانية لجان تقنية تهدف إلى تكييف المخطط المحاسبي الوطني وفق المعايير الجديدة لشتى النشاطات الاقتصادية⁷⁶ ، وهي :
- لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية ؛
 - لجنة المحاسبة العمومية والوطنية ؛

⁷⁶مداني بن بلغيث- أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - مرجع سبق ذكره - ص171.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

- لجنة الإعلام الآلي والمحاسبة ؛
- لجنة الطاقة والمناجم ؛
- لجنة الشغل، السياحة والخدمات الأخرى ؛
- لجنة الهيئات المالية ؛
- لجنة الفلاحة، الصيد والري ؛
- لجنة البناء والأشغال العمومية.

الفرع الثاني : مراحل الإصلاح المحاسبي وتقييم أعمال المجلس

قبل التطرق إلى تقييم المخطط المحاسبي الوطني يجدر بنا أن نستعرض الإصلاحات التي مر بها والتغيرات التي طرأت عليه منذ الإستقلال إلى غاية صدور النظام المحاسبي المالي الجديد.

1. مراحل الإصلاح المحاسبي : قسما عملية الإصلاح المحاسبي إلى مرحلتين كما يلي :

1.1 : مرحلة الإصلاحات ما قبل سنة 1998

إن الإصلاحات خلال هذه الحقبة لم تكن إلا عبارة عن تحسينات مست المخطط المحاسبي الوطني في بعض الجوانب والتي نذكر منها :

– النشرة رقم [185/F/DC/CE/ 89/047] المؤرخة في 1989/05/24 المتعلقة بتسجيل العمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات كما يلي :

1) المساهمات : حيث تفصل بين المساهمات المطلوبة وغير المطلوبة.

2) إدراج الأموال المودعة لدى الموثق في حساب فرعي من حساب النقديات، وكذا القروض السنديّة كحسابات فرعية من حساب دائني الإستثمارات.

3) حساب الشركاء : الفصل بين العينية والنقدية.

– النشرة رقم [635 F/DC/CE/90/046] في 1990/03/11 المتعلقة بكيفيات تسجيل حصة العمال ضمن أرباح المؤسسة.

– التعليم رقم [001/95] المؤرخة بتاريخ 1995/10/02 والخاصة بتحسين المحاسبة المتعلقة بنشاطات صناديق الإستثمار وتعالج ما يلي :

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

- الأسهم المتحصل عليها من طرف المؤسسات العمومية الإقتصادية
 - الأموال المتحصل عليها من قبل الدولة، والتي تمثل الوسائل التي تسمح لها بالتدخل في المؤسسة (المصاريف الرأسمالية لتطوير المؤسسات الإقتصادية العمومية)
 - الأرباح المتأتية من الأوراق المالية
 - النواتج المالية من صناديق الإستثمار (مساهمات من الدولة والأرباح)
 - الحسابات الجارية للشركاء
- التعليم رقم [518 MF/DGC] في 1997/04/21 المتعلقة بكيفية إعادة إدماج فرق إعادة التقييم حيث تهدف إلى اعتماد قواعد المحاسبة في إعادة إدماج فرق إعادة التقييم عن طريق تطبيق المادتين 14 و 107 من قانون المالية لسنة 1996.

2.1 : مرحلة الإصلاحات ما بعد سنة 1998

تجسدت الأحكام التي جاء بها المجلس الوطني للمحاسبة من أجل الإصلاح المحاسبي في شكل آراء وذلك تماشيا وتنوع المسائل وكذا اختلاف مصادرها.

وقد كان مجموع هذه الآراء بتاريخ ماي 2003، حوالي ستة عشر (16) رأي تناولت⁷⁷:

- طلب إعفاءات على جرد المخزونات ؛

- طريقة التسجيل المحاسبي لبعض العمليات الخاصة (Leasing) ؛

- تكييف المخطط المحاسبي الوطني لبعض الأنشطة، منها :

أ) الرأي 03-98 بتاريخ 23 نوفمبر 1998، والذي يخص المخطط المحاسبي لوسطاء عمليات البورصة

(IOB – Intermédiaire des Opération de Bourse) ؛

ب) الرأي 04-99 بتاريخ 21 جوان 1999، المتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني لأنشطة الشركات

القابضة (Holding)، والشركات الجمعة (Société de groupe) ؛

ج) الرأي 05-99 بتاريخ 21 جوان 1999، المتعلق بكيفية توطيد حسابات المجمعات

(Consolidation des comptes des groupes) ؛

⁷⁷مداني بن بلغيث- أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - مرجع سبق ذكره ص 171.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

(د)الرأي 16-01 بتاريخ 13 ماي 2001، المتعلق بتكليف المخطط المحاسبي الوطني لأنشطة هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة.

2. تقييم أعمال المجلس :

نظرا للتغيرات والتطورات الإقتصادية التي سادت البلاد منذ بداية التسعينات قام مجموعة من الخبراء في مجال المحاسبة بتقييم المخطط المحاسبي الوطني خلال سنتي 1999 و 2000، وقد أسفر عنه أنه لم يعد يواكب هذه التطورات، مما أدى إلى إجراء مناقصة دولية سنة 2001 بتمويل من البنك الدولي تحت إشراف وزارة المالية قصد تطويره وتكييفه مع الأوضاع الإقتصادية الراهنة، حيث أوكلت هذه المهمة بادية الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة ثم بعدها إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين⁷⁸.

ولقد تم أثناء دراسة المخطط المحاسبي الوطني إقتراح ثلاث سيناريوهات للإصلاح المحاسبي من أجل تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الإقتصادية الجديدة والمتعاملون الإقتصاديون الجدد، تمثلت في :

- السيناريو الأول : تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.
- السيناريو الثاني : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة.
- السيناريو الثالث : وضع نظام محاسبي جديد.

وقد تم وضع ثلاث إختيارات تطوير ممكنة في نهاية السيناريو الأول⁷⁹ :

أ.الخيار الأول : الحفاظ على المخطط المحاسبي الوطني في شكله الحالي مع محاولة إجراء إصلاحات عليه بما يتوافق وتغيرات المحيط القانوني - الإقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الإستثمارات الوطنية الإقتصادية في 1988.

إنجر عن تبني هذا الخيار ظهور تسميات ومصطلحات جديدة لا تتماشى مع الإطار المفاهيمي المحاسبي

⁷⁸ شعيب شنوف-محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ج1 - مكتبة الشركة الجزائرية بوداود - الجزائر - 2008 - ص13.

⁷⁹ نفس المرجع - ص14، ص15.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

المعمول به، فقد وجد المهنيون والخبراء خاصة صعوبة في التكيف مع هذا الإطار المحاسبي الغريب عن المخطط المحاسبي الوطني وقد تم رفضه.

ب. الخيار الثاني: تنميط المخطط المحاسبي الوطني وفق الحلول الدولية من خلال ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، ما يندرج عنه مع مرور الوقت بروز نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلطا ومعقدا، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والإختلاف.

ج. الخيار الثالث: إعداد نظام محاسبي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية أي إعداد نظام محاسبي جديد يأخذ بعين الإعتبار المعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ والقواعد، يختلف عن المخطط المحاسبي الوطني في شكله وإطاره التصوري المحاسبي.

وفي الأخير تم الموافقة على الخيار الثالث، هذا الإختيار ينتج عنه تغييرات في النظام المحاسبي الوطني ومن ثم جاء مشروع المخطط المحاسبي المالي الجديد ليواكب هذه التغييرات والمستجدات، والذي سنتطرق إليه في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول : مشروع النظام المحاسبي المالي

يضم القانون رقم 07-11 الذي تم تأجيل دخوله حيز التنفيذ إلى أول يناير سنة 2010 بمقتضى الأمر رقم 08-02 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، نظام محاسبي جديد موافق لمعايير المحاسبة الدولية محل المخطط المحاسبي الوطني، حيث أدخل تغييرات جد هامة على مستوى تعاريف، مفاهيم، قواعد تقييم ومحاسبة وطبيعة ومحتوى الكشوف المالية التي تعد من طرف الكيانات الخاضعة لمسك محاسبة مالية.

الفرع الأول : تغييرات تبني النظام الجديد

من بين التغييرات الجديدة التي أحدثها هذا النظام المحاسبي المالي ما يلي⁸⁰ :

- ✓ العمل على تمسيط المحاسبة وفق التطبيق العالمي، والذي يسمح لها بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الإقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
 - ✓ محاولة جعل المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي أكثر وضوحا خاصة تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
 - ✓ الإهتمام بمطالب المستثمرين، الحالية أو المحتملة، وتقديم معلومات مالية منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
 - ✓ وضع نظام محاسبي مبسط خاص بالكيانات الصغيرة.
- هذه التغييرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة والتي يجب من الآن فصاعدا أن ترتبط بالواقع الإقتصادي لهاته المعاملات أكثر منها عن طبيعتها القانونية.

⁸⁰ تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29/أكتوبر/ 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010- ص2.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

الفرع الثاني : أسباب تبني النظام الجديد

وكذلك لا ننسى أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يستجيب للمتطلبات الإقتصادية الراهنة خاصة من طرف المهنيين والمستثمرين ومن الأسباب التي أدت إلى إحداث هذه التغييرات* نذكر منها :⁸¹

أسباب خارجية :

✧ تبني معايير المحاسبة الدولية يعتبر من متطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ؛

✧ لجوء المؤسسات إلى الأسواق المالية الدولية من أجل الحصول على موارد مالية جديدة إضافية ؛

✧ يعتبر الخضوع لمعايير المحاسبة الدولية شرطا أساسيا للإستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية

الدولية ؛

أسباب داخلية :

✧ المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم والإقتصاد الحالي للبلاد، فقد تم إعداده تماشيا والإقتصاد الإشتراكي ؛

✧ لا يحتوي المخطط المحاسبي الوطني على مرجع يستشار به إثر وقوع مشاكل محاسبية جديدة. هذا المرجع

والمتمثل في الإطار المفاهيمي يقلل من البدائل المقدمة كحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل ؛

✧ طغيان النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني على النظرة الإقتصادية.

الفرع الثالث : إجراء الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

يقتضي على المؤسسات تتبع الخطوات التالية أثناء عملية الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي⁸² :

- الشروع في تكوين جدول إرسال بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني وحسابات النظام المحاسبي

المالي وضمان أن مجاميع ميزان الدخول SCF مساوية لمجاميع ميزان الإقفال PCN ، وتكون إعادة فتح

الحسابات محاسبيا وكذا ترتيبها في شكل فصول وفق أحكام النظام المحاسبي المالي.

* أي الأسباب التي أدت بالجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية.

⁸¹ جمال لعشيشي - محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، دروس هادفة وتطبيقات محلولة- الصفحات الزرقاء - 2010

- ص11.

⁸² تعليمية وزارية رقم 02- مرجع سبق ذكره- ص6، ص7.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

- القيام بإعادة عملية معالجة الحسابات إبتداءا من سنة 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي المذكورة فيما يأتي ولاسيما : " احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي توافقت تعريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني.
- لا يتم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية الإفتتاحية والتي لا توافقت تعريف وشروط المحاسبة في النظام المحاسبي المالي.
- كل عناصر الأصول والخصوم يجب أن تقيم حسب الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي.

الفرع الرابع : تركيبة النظام المحاسبي الجديد

وقد شمل هذا النظام الجديد أربعة أبواب، تتمثل فيما يلي :

الباب الأول : قواعد التقييم والإعتراف بالأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج

الباب الثاني : عرض البيانات المالية

الباب الثالث : مدونة الحسابات

الباب الرابع : محاسبة مبسطة للمؤسسات الصغيرة

وسنحاول إلقاء الضوء على ما احتوته هذه الأبواب :

I- الباب الأول : قواعد التقييم والاعتراف بالأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج

ضم هذا الباب سبعة فصول هي كالاتي:

أ. الفصل الأول : التعاريف ومجال التطبيق

أولا : تعريف النظام المحاسبي المالي

يطلق على النظام المحاسبي المالي مصطلح المحاسبة المالية، هذه الأخيرة هي عبارة عن نظام يقوم بتنظيم

المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة

عن الوضعية المالية⁸³.

⁸³ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74 - قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، المضمن النظام المحاسبي المالي - ص3.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

ثانيا : مجال التطبيق*

- يتم تطبيق المخطط المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي صادر من :
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
 - التعاونيات.
 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات سواء كانت تجارية وغير تجارية.
 - الشركات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، والتي يمكن أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وفق شروط وكيفيات طريقة التنظيم.

ب. الفصل الثاني : الإطار التصوري، المبادئ الخاسبة والمعايير المحاسبية

يعتبر الإطار التصوري للمحاسبة المالية كمرجع لإعداد المعايير المحاسبية، حيث يقوم باختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل⁸⁴.

ويتكون من :

أولا : التعاريف ومجال التطبيق (سبق وتطرقتنا لها).

ثانيا : المبادئ والإتفاقيات المحاسبية

يعتمد النظام المحاسبي الجديد على جملة من القواعد والمبادئ والتي يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي :

1) الفرضيات التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية، أهمها ما يلي⁸⁵ :

- الإستمرارية في النشاط : وتقوم هذه الفرضية على مزاولة المؤسسة لنشاطها بصفة مستمرة ودائمة، دون نية مسبقة لإيقاف هذا النشاط ؛
- محاسبة الإلتزامات (أساس الاستحقاق): تكون عملية التسجيل المحاسبي للأحداث والعمليات الإقتصادية فورية، دون انتظار التدفقات النقدية أو أوقات التسديد.

* ويستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية من تطبيق هذا القانون.

⁸⁴ بلعوسي أحمد تيجاني - النظام المحاسبي المالي **le système comptable financier** - دار هومة - 2009 - ص 22.

⁸⁵ شعيب شنوف - محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية IAS/IFRS، ج1 - مرجع سبق ذكره - ص 30.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

2) المبادئ المحاسبية الأساسية :

- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية : أي كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى، لما لها من إيرادات وما عليها من أعباء ؛
- مبدأ الحيطة والحذر: وذلك من خلال تسجيل الخسائر المحتملة ؛
- مبدأ الحفاظ على الطرق المحاسبية (المداومة) : وفق هذا المبدأ، يجب المحافظة على استعمال نفس طرق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية، إلا إذا أدى التغيير إلى تقديم أحسن للمعلومة المالية أو حدث تغيير في النصوص التنظيمية المعمول بها ؛
- مبدأ التكلفة التاريخية : تسجل الأحداث الإقتصادية بقيمتها التاريخية دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن النظام المحاسبي الجديد سمح باستعمال طرق عند إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقاً من القيمة العادلة أو القيمة المحققة أو القيمة الحالية ؛
- مبدأ عدم المقاصة : والذي يقضي بعدم إجراء المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم أو بين الإيرادات والأعباء ؛
- مبدأ ثبات وحدة النقد ؛
- مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني : هذا المبدأ من مستجدات النظام المحاسبي المالي، ويقر بالتعامل مع الأحداث الإقتصادية حسب جوهرها الإقتصادي وليس حسب المظهر القانوني.

3) الخصائص النوعية التي ينبغي توفيرها في القوائم المالية :

-الملاءمة.

-الدقة والموثوقية.

-القابلية للمقارنة .

-الوضوح.

4) مستعملوا القوائم المالية :

- المستثمرون ؛

-مسيرون، هيئات إدارية ؛

- المقرضون (بنوك، مساهمون) ؛

- إدارة الضرائب ؛

-شركاء آخرون، زبائن، موردين، إجراء ؛

-آخرون.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

ثالثا : مفاهيم حول الأصول الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء

من حيث المفاهيم، هناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي الجديد منها ما يلي⁸⁶ :

1) الأصول :

يقصد بالأصول في تعريفها المبسط كل ما تقوم المنشأة بامتلاكه وكل ما يمثل حق للمنشأة لدى الغير. وتشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية.

كما تعتبر الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولا غير جارية (غير متداولة). أما الأصول التي ليس لها هذه الصفة وتم اقتناءها - أساسا- للمعاملات قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة، إضافة إلى السيولة وشبه السيولة فهي أصول متداولة.

وعليه فإن الأصول التي يتم استئجارها (قرض الإيجار) لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

2) الخصوم:

بالنسبة للخصوم، فيقصد بها كل ما على المنشأة من التزامات وتعهدات اتجاه الآخرين توجب الوفاء بها، وذلك جراء حصولها على منافع اقتصادية من (سلع، خدمات أو قروض... الخ). وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (12 شهرا) وتصنف باقي الخصوم غير جارية. أما فيما يخص مؤونات الأخطار والمؤونات القانونية فهي لا تعتبر عنصرا من عناصر الخصوم.

3) الأموال الخاصة :

هي الفارق بين الخصوم سواء الجارية منها أو غير الجارية والأصول، أي ما يتبقى بعد طرح أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية.

4) الإيرادات :

تشمل الإيرادات المنافع الاقتصادية المحصلة خلال الفترة المحاسبية والناجمة عن زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم، أما تحويل تكاليف الإستغلال (ح/78 حسب المخطط المحاسبي السابق) فلا يمكن اعتبارها من الإيرادات.

⁸⁶ نفس المرجع - ص32، ص33.

5) الأعباء:

تمثل الأعباء في انخفاض المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية، الناجمة عن نقصان الأصول أو الزيادة في عناصر الخصوم.

6) النتيجة الصافية :

تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للفترة المحاسبية الحالية، دون ادخال عناصر الإيرادات والأعباء للسنوات السابقة باعتبارها أخطاء تعالج مباشرة من خلالاً لأموال الخاصة.

رابعا : المعايير المحاسبية ؛ وتحدد ما يلي :

✚ قواعد التقييم والإعتراف بالأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج

✚ محتوى الكشوف المالية : (سنتطرق إلى ما تم تحديده حسب المعايير المحاسبية الدولية في الفصل الموالي

أثناء عرضنا لمحتوى الكشوف المالية).

✚ قواعد التقييم والإعتراف بالأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج :

◆ المبادئ العامة لإدراج الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات⁸⁷ :

1 - يتم تسجيل عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات وذلك:

□ في حالة احتمال تحقيق أية منفعة اقتصادية مستقبلية للمؤسسة مرتبطة به.

□ عندما يمكن تقييم تكلفة هذا العنصر بصورة صادقة وموثوق منها.

2 - فيما يخص المنتجات الناجمة عن المبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية، يتم تقييمها بالقيمة

الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب إستلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

3 - تتمثل المنتجات المتأتية من استعمال أطراف أخرى لأصول المنشأة في الآتي :

□ فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المالي المستعمل.

□ إنجازات وأتاوى مدرجة في الحسابات عندما يثبت حق المساهمين في تلك الحصص.

4 - يتم إدراج أي عبء مالي في حساب النتائج في حالة :

□ توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية ؛

⁸⁷ بلعوسي أحمد تيجاني - مرجع سبق ذكره - ص 50.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

□ عدم توفر تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية على شروط الإدراج في حسابات الميزانية باعتبارها أصلاً أو عندما تتوقف عن توفير تلك الشروط.

◆ القواعد العامة للتقييم⁸⁸ :

- 1- كقاعدة عامة وأساسية تقيم العناصر المقيدة في الحسابات وفق التكلفة التاريخية. غير أنه حسب بعض الشروط نجد طرق أخرى للتقييم استناداً إلى :
 - القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة) : قيمة الأصل في السوق ؛
 - قيمة الإنجاز: أي تكلفة إنجاز الأصل ؛
 - القيمة المحينة (قيمة المنفعة) : أي قيمة المنافع التي يستطيع الأصل تقديمها.
- 2- تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، التخفيضات التجارية والتزيلات في السعر وغير ذلك من العناصر المماثلة كالاتي:
 - * بالنسبة إلى السلع و الممتلكات المكتسبة بمقابل مالي، من تكلفة الشراء ؛
 - * بالنسبة إلى السلع و الممتلكات المستلمة كإسهام عيني، من قيمة الإسهام ؛
 - * بالنسبة إلى السلعة الممتلكات المكتسبة مجاناً، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها ؛
 - * بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المتشابهة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المشابهة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة ؛
 - * بالنسبة إلى السلع والممتلكات أو الخدمات التي ينتجها، من تكلفة الإنتاج.

◆ القواعد الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات

أولاً : الثبيلات (الاستثمارات المادية وغير المادية)

- 1 - الثبيل العيني (الاستثمار المادي) : هو أصل مادي تمتلكه المنشأة من أجل استخدامه كوسيلة للإنتاج، أو تقديم الخدمات، أو لتأجيرها، أو لاستعماله لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من فترة محاسبية (أي أكثر من سنة).

⁸⁸ هوام جمعة - المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS2010/2009 - ديوان المطبوعات الجامعية- 2010- ص 39، ص 40.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

2- التثبيت المعنوي (الاستثمار غير المادي) : هو أصل محدد غير نقدي وغير مادي، يراقبه الكيان ويستعمله في إطار أنشطته العادية، وكمثال على التثبيتات المعنوية نجد ؛ المحلات التجارية المكتسبة، العلامات المميزة، والبرمجيات المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، المخالصات، ومصارييف تنمية حقل منجمي معد للاستغلال التجاري.

3 - يتم تجميع الأصول المادية أو الفصل فيما بينها مراعاة لتطبيق المبادئ التالية :

* لا تسجل العناصر ذات القيمة الضعيفة كتثبيتات وذلك لاعتبارها كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها.

* يتم معالجة قطع الغيار ومعدات الصيانة النوعية في الحسابات كاستثمارات مادية إذا كان الكيان سيستخدمها لأكثر من سنة مالية واحدة.

* يتم الفصل في تسجيل مكونات أصل ما عندما تكون مدة الانتفاع بهذه المكونات مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

* يمكن إدراج الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت استثمارات مادية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما يمكن أن يكون حصل عليه لو لم تكن قد اكتسبها.

4- الإهلاك هو إثبات نقص المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي نتيجة استخدامه سواء مادي أو تقنيا (التدهور الذي ينتج عن التدهور التقني) أو قانونيا (خلال فترة الحماية القانونية)⁸⁹. ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدجا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان لنفسه.

ونجد عدة طرق للإهلاك : الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة، المتزايدة وطريقة وحدات الإنتاج. كل

طريقة تعكس مدى تطور استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية المنجزة عن أصولها، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة لم يمكن تحديد هذا التطور بصورة صادقة، حيث⁹⁰ :

* يقود الإهلاك الخطي إلى عبء ثابت على مدة نفعية الأصل.

* الطريقة التناقضية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة نفعية الأصل.

* على عكس الطريقة المتناقصة، فالطريقة التزايدية (التدرجية) تؤدي إلى عبء يتنامى على مدة نفعية الأصل.

⁸⁹ نفس المرجع - ص53.

⁹⁰ بلعوسي أحمد تيجاني - مرجع سبق ذكره - ص57.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

* طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يتركز على كيفية استعمال الأصل أو إنتاجه، وهي تعتبر من أفضل الطرق لأنها تقوم على فكرة توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي بحسب نسبة الاستعمال أو الاستغلال.

5 – يفترض في مدة انتفاع أي تثبيت معنوي عدم تجاوزها 20 عاما. وفي حالة حصول إهلاك على مدة أطول أو عدم حصول إهلاك بتاتا، فإنه يتم تقديم ذلك في الملحق بالكشوف المالية.

6 – نفقات البحث والتطوير : وهي نفقات في إطار إنجاز مشروع ما سواء في مرحلة البحث أو التطوير، وتسجل كأعباء عادية. كما يمكن أن تسجل هذه النفقات كشهيات معنوية إذا ما توافرت فيها الشروط التالية⁹¹:

- وجود الجدوى التقنية الضرورية عند اقتناء هذه النفقات، وثبوت القدرة على استخدامها أو بيعها أو اتمام الأشغال الخاصة بها.
- توفر النية وكذلك الموارد المالية لاستكمال المشروع.
- امكانية تقييمها واحتمال توليدها لمنافع إقتصادية مستقبلية.

حالات خاصة :

أ – حالة خاصة بعقارات التوظيف :

تشكل عقارات التوظيف ملكا عقاريا (أراضي، بنايات أو جزء منها) مملوكا كتقاضي إيجار أو تامين رأس المال دون استعماله في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية، أو بيعها في إطار النشاط العادي.

ب – حالة خاصة بأصل بيولوجي :

يقيم أي أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ أي إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

⁹¹Touati.k-L'impact fiscal de l'application du Nouveau Système Comptable Financier- Chambre du commerce et d'industrie Rhumel Constantine - Journée d'information – Les 02 & 03 Mars 2011 – P25.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

ثانيا: الثبيلات المالية (أصول مالية غير جارية)، السندات والديون

يمكن للأصول المالية تحويل قيمة الأصل إلى نقدية. وتعتبر السندات والديون من الأصول المالية المملوكة لأي منشأة من المنشآت، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية في إحدى الفئات التالية⁹²:

* سندات المساهمة والديون المرتبطة بها ؛

* السندات المثبتة التي تمثل أقساط رأس المال أو التوظيفات طويلة المدى، أو لنشاط الحافظة ؛

* القروض والديون الصادرة عن المنشأة والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأمد القصير.

1 - يجب تسجيل الأصول المالية حسب تكلفتها (القيمة الحقيقية لمقابل معين) بما في ذلك مصاريف السمسرة، والرسوم غير المستوردة، ومصاريف البنك دون إدراج الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

2 - بالنسبة لفارق قيمة التنازل عن الأصول المالية، يتم تسجيل فائض هذه القيمة كمنتجات في حالة الفارق موجب، أما في إذا كان الفارق سالبا فيتم تسجيله كأعباء عملياتية.

ثالثا: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

المخزونات هي عبارة عن أصول معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو هي مواد أولية أو توريدات تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، فهي إذن أصول جارية. وهناك نجد أن تقييم عناصر المخزونات يتم كما يلي⁹³:

أ- عند تاريخ أول تسجيل :

✦ بالنسبة للبضائع والمواد (بتاريخ شرائها) : يكون التقييم هنا على أساس تكلفة الشراء.

✦ بالنسبة للمنتجات: على أساس تكلفة إنتاجها.

ب- عند نهاية الدورة : يتم تقييم عناصر المخزونات بقيمة التكلفة أو سعر البيع الصافي (قيمة الإنجاز

الصافية) أيهما أقل. مع الإشارة إلى أن المؤسسة تقوم بتسجيل خسارة انخفاض قيمة المخزونات (أي مؤونة تدهور قيمة المخزون حسب المخطط المحاسبي الوطني) إذا كان سعر البيع الصافي أقل من تكلفة المخزون.

⁹² بلعوسي أحمد تيجاني - مرجع سبق ذكره - ص 62.

⁹³ عبد الرحمان عطية- المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) - دار النشر جيطلي - 2009 - ص 62.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

ج- عند خروجها من المخزن أو أثناء الجرد :

- طريقة الوارد أولا الصادر أولا (PEPS OU FIFO): أي السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج.
 - الطريقة الوسطية المرححة (CUMP): بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها.
- أما فيما يخص تقييم المنتجات الزراعية فيتم تسجيلها بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع عند كل تاريخ إقفال، وفارق القيمة يسجل في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها.

رابعا : الإعانات

هناك نوعين من الإعانات :

- إعانات الإستغلال والتي تسجل في حساب الإيرادات.
- إعانات الإستثمارات (إعانات التثبيتات) : وتمنح من أجل تحصيل، إنتاج تثبيات أو تمويل أنشطة طويلة الأجل.

خامسا : مؤونات المخاطر والأعباء

تنشأ هذه المؤونات وفقا لمبدأ الحيطة والحذر، وهي عبارة عن خصوم مشكوك في تحصيل مبلغها أو تاريخ استحقاقها. ويتم تكوينها في الحالات التالية⁹⁴ :

- عندما يكون للمؤسسة التزام حالي مقدر بدقة، مع توفر أوراق ثبوتية تدعم ذلك.
- احتمال خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام.

سادسا : القروض والخصوم المالية الأخرى

وتدرج حسب تكلفتها، أي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

سابعا : تقييم الأعباء والمنتجات المالية

تسجل الأعباء والمنتجات المالية بقيمتها الحقيقية، ويدرج الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية المناسبة للتكلفة التقديرية للقروض المتحصل عليه أو الممنوح كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع. ويتم إلحاق هذه الأعباء أو المنتوجات مراعاة لانقضاء الزمن بالسنة المالية التي ترتبت

⁹⁴ بلعوسي أحمد تيجاني - مرجع سبق ذكره - ص 67.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

الفوائد خلالها والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط.

◆ الكيفيات الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات

أولاً : العمليات المشتركة أو لحساب الغير

1 - شركات المساهمة :

تعتبر العمليات المنجزة بصورة مشتركة اتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي معين تحت المراقبة المشتركة، وتتوقف تسجيل العمليات لدى كل مساهم على الشروط التعاقدية والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين حسب الحالات التالية :

* عندما يتم مسك هذه العمليات من طرف مسير هو وحده المعروف قانونياً من الأطراف الأخرى، تكون أعباء ومنتجات هذا المسير وكل واحد من المشتركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل إيرادات أو أعباء.

* في حالة اقتضاء وجود مراقبة مشتركة وملكية مشتركة لأصل واحد أو عدة أصول، فإن كل واحد من المساهمين المشتركين يدرج في الحسابات قسطاً من الأصول والخصوم زيادة على حصته من الإيرادات والأعباء.

* أما العمليات المنجزة بصورة مشتركة في المنشأة مع حيازة كل مساهم على جزء منفصل منه، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والإيرادات والتدفقات المالية في المنشأة المشتركة.

2 - امتياز المرفق العمومي :

يتم تسجيل الأصول التيضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز، في أصول المنشأة صاحبة الإمتياز.

3 - العمليات المنجزة للغير يتم معالجة العمليات المنجزة من طرف كيان ما بصفة وكيل لحسابات الغير في حساباتهم، ولا يسجل الوكيل في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله، وذلك باسم الكيان حسب نوعه في أعباء الكيان وإيراداته⁹⁵.

ثانياً : الحسابات المجمعة

من البديهي أن الشركات الكبرى لها عدة فروع، كل فرع يتولى إعداد ونشر بيانات الوضعية المالية والنتيجة الخاصة

⁹⁵ نفس المرجع - ص70، ص71.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

به، ويتم تجميعها من طرف الشركة الأم أو هيئة تقوم بمراقبة وقيادة هذه الفروع. وتهدف عملية دمج حسابات مختلف هذه الفروع إلى عرضها في شكل حساب وحيد أو خاصة بشركة وحيدة.

ثالثا : العقود طويلة الأمد⁹⁶

1- تشمل العقود طويلة الأمد إنجاز ملكية، سلعة، خدمة، مجموعة ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ الشروع فيها والانتهاؤ منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي :

-عقود بناء

-عقود إصلاح الأصول

-عقود تقديم خدمات

2 -ادراج الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأمد، في الحسابات حسب وتيرة تقدم العملية بحيث تتأتى نتيجة قابلة للمقارنة كلما تم إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم).

رابعا: الضرائب المؤجلة

تمثل الضريبة المؤجلة مبلغ الضرائب على الأرباح واجبة الدفع أو التحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، ويتم إدراجها كأعباء في نتيجة السنة المالية لوحدها، وهي ناتجة عن :

-فارق زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

-خسائر جبائية أو فروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية يحتمل إقطاعها في مستقبل متوقع.

-تعديلات، وعمليات حذف، ومعالجات معادة تمت في إطار قوائم مالية مجمدة.

خامسا: عقد إيجار التمويل⁹⁷

1-عقد إيجار التمويل هو عبارة عن إتفاق تعاقدى بين طرفين " المؤجر والمستأجر"، يتنازل بموجبه الأول أي

⁹⁶ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد19-قرار مؤرخ في 26 /جويلية/2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها- ص18.

⁹⁷ نفس المرجع- ص19.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

المؤجر للثاني عن حق استخدامه أصل مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة لفترة زمنية معينة. حيث يترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى المستأجر، مع الإقرار بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

ومن هذا المنطلق يمكن أن تصنف كعقود إيجار تمويل ما يلي :

- ملكية الأصل منقولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
- عقد الإيجار يمنح المستأجر حق خيار اقتناء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته ما لم يكن هناك نقل ملكية هذا الأصل.
- قيمة المدفوعات الدنيا المحينة في بداية العقد بمقتضى هذا الإيجار ترتفع إلى ما لا يقل عن شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المستأجر.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة لا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

2- كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل يدرج في الحسابات في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ، مع التزام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.

أ- عند المستأجر : يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنًا.

ب- عند المؤجر غير الصانع : أو غير الموزع للملك المؤجر، فإن الدين الدائن المتألف من الاستثمار الصافي المناسب للملك المستأجر يسجل في الأصل.

ج- عند المؤجر الصانع (أو الموزع للملك المستأجر) : وهنا يتم انتاج وتوزيع الأصل المعني بالقرض التجاري من قبل المؤجر نفسه. وعليه يستفيد المؤجر من هذه العملية إيرادين : إيراد عملية البيع العادي، وكذا الإيراد المالي المرتبط بالقرض التجاري. ويدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

3- يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص الاستثمارات وإذا لم يكن هناك تيقن معقول في حسابات المستأجر مالكا للأصل عند انتهاء أمد الاستئجار، فإن الأصل يجب أن يهتك كليا.

4- يدرج عقد البيع المقترن بعقد إيجار تمويل في الحسابات كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة. وكل فائض كمنتجات البيع قياسا إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كإيرادات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.

سادسا : الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين

هي عبارة عن نظام اختياري داخل كل منشأة تود تلبية التزاماتها تجاه مستخدميها، مهما كانت طبيعة نشاطها وشكلها القانوني⁹⁸. ويتم ادراجها في الحسابات كأعباء وفق الشروط التي تخضع لها الإلتزامات التعاقدية للوحدة إزاء العاملين لديها سواء أكانوا في وضعية خدمة أم لا. ويتم إثبات مبالغ المعاشات، التعويضات والمخصصات المقدمة بسبب الإنصراف إلى التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة للعاملين لديها ولشركائها ووكلائها عند كل عملية اقفال في شكل أرصدة. على أن تحدد هذه الأخيرة إستنادا إلى القيمة المحينة لمجموع الإلتزامات الوحدة حيال العاملين لديها باستعمال أساليب وطرق محاسبية ملائمة.

سابعا : العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

يقصد بالعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية تلك التي تتم بعملة غير العملة الوطنية، وتحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة (الأجنبية) إلى العملة الوطنية بتحويل كلفتها إلى العملة الصعبة إستنادا إلى سعر الصرف المعمول به يوم إبرام الصفقة. ويحتفظ بهذه القيمة في الحصيلة لغاية تاريخ إستهلاك البيع أو زوال الأصول⁹⁹.

ج. الفصل الثالث : تنظيم المحاسبة

يتم مسك المحاسبة وفق التنظيمات التالية¹⁰⁰ :

- العمليات المحاسبية يجب أن تستوفي الإلتزامات الإنتظام، المصدقية والشفافية.

⁹⁸ هوام جمعة - مرجع سبق ذكره- ص189.

⁹⁹ أرجع إلى الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19- مرجع سبق ذكره- ص20.

¹⁰⁰ الجريدة الرسمية العدد 74-مرجع سبق ذكره- ص4.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

- عملية مسك المحاسبة المالية تكون بالعملة الوطنية.
- حرية اختيار مسك المحاسبة إما يدويا أو باستخدام أنظمة الإعلام الآلي.
- القيام بعملية رقابة داخلية وخارجية وعمليات جرد مستمرة لكل أصول وخصوم المؤسسة، على الأقل مرة في السنة وعلى أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.
- التسجيل المحاسبي يكون وفق مبدأ القيد المزدوج، على أن تكون هناك إجراءات لعملية المقاصات.
- الإعتماد على الوثائق الثبوتية في تحديد مضمون ومرجع كل تسجيل محاسبي من أجل تبيان مصداقية حفظ محتوى الأوراق.
- الزامية القيام باعداد دفتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد. مع الإحتفاظ بها لمدة عشر سنوات على الأقل.
- يرقم ويؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة.

د. الفصل الرابع: الكشوف المالية

- تقوم المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون بإعداد الكشوف المالية وذلك مرة في السنة على الأقل. وتتضمن تلك الكشوف :
- الميزانية.
 - حساب النتائج.
 - جدول سيولة الخزينة.
 - جدول تغير الأموال الخاصة.
 - ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبة المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحسابات النتائج.

هـ. الفصل الخامس : تغير التقديرات والطرق المحاسبية

- يعطي القانون للمؤسسات حرية تطبيق الطرق المحاسبية وكذا تغيير التقديرات، وذلك في إطار تحسين نوعية الكشوف المالية أو الحصول على معلومات جديدة.

و. الفصل السادس : أحكام ختامية

- جاءت لإلغاء كل ما يخالفها من أحكام لا سيما الأمر 35/75 المؤرخ في 17 ربيع الثاني 1395 الموافق لـ 29 أبريل 1975، والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

II- الباب الثاني : عرض البيانات المالية

تناول هذا الباب كيفية عرض البيانات المالية معتمدا على معايير المحاسبة الدولية، وسيتم التطرق إليه في المبحث الثاني من الفصل الموالي.

III- الباب الثالث : مدونة الحسابات

جاءت مدونة الحسابات بسبعة أصناف هي :

- الصنف الأول : حسابات رؤوس الاموال.
- الصنف الثاني : حسابات التثبيتات.
- الصنف الثالث : حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.
- الصنف الرابع : حسابات الغير.
- الصنف الخامس : الحسابات المالية.
- الصنف السادس : حسابات الأعباء.
- الصنف السابع : حسابات المنتجات

يخضع تحديد أرقام الحسابات إلى مجموعة من المحددات التنظيمية كتجانس حسابات الصنف ومراعاة التبويب في العرض¹⁰¹، إلا أن تبويب هذه الحسابات في النظام المحاسبي المالي في الجزائر يتوافق إلى حد كبير جدا مع ما هي عليه في النظام المحاسبي الفرنسي.

IV- الباب الرابع : محاسبة مبسطة للمؤسسات الصغيرة

تطبق المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية مسك محاسبة مالية مبسطة كما يبين الجدول في الأسفل، وهذا خلال سنتين ماليتين متتاليتين¹⁰² :

جدول رقم 3.2 : تحديد رقم الأعمال واليد العاملة لمسك محاسبة مالية مبسطة

نوع النشاط	النشاط التجاري	النشاط الإنتاجي والحرفي	نشاط الخدمات وأنشطة أخرى
رقم الأعمال	10 ملايين دج	06 ملايين دج	03 ملايين دج
عدد المستخدمين	09 عمال بصفة دائمة	09 عمال بصفة دائمة	09 عمال بصفة دائمة

¹⁰¹أنظر الملحق رقم (1) فيما يخص مدونة الحسابات وفق هذا النظام الجديد.

¹⁰²الجريدة الرسمية، العدد 19 - قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 ، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة - المادة رقم 2 - ص 91.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

يعتبر هذا الاجراء إيجابيا كونه يعني المؤسسات المصغرة باجراءات محاسبية مبسطة بدلا عن مسك محاسبة معقدة في اطار ذلك حدد النص القانوني شكل الكشوف المالية السنوية ومختلف المحددات في تحديد النتيجة والضوابط التنظيمية لهذا المسك.

نشير إلى أن هذا المسك لا يتوافق مع ما ذهب إليه المشرع الضريبي في اعداد الميزانية الجبائية المبسطة، مما يلزم هذه المؤسسات بمسكين في آن واحد، لهذا ندعوا إلى توحيد المعايير في اجراءات مسك المحاسبة المبسطة.

المطلب الثاني : إختلافات واستحداثات النظام المحاسبي المالي وآثار تطبيقه

سنحاول عرض هذا المطلب في فرعين كما يلي :

الفرع الأول : إختلافات واستحداثات تطبيقه

1. أوجه الإختلاف بين PCN و SCF :

نجد بعض أوجه الإختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد في الجدول التالي:

جدول رقم 4.2 : أوجه الإختلاف بين PCN و NSCF

وفق النظام المحاسبي المالي الجديد	وفق المخطط المحاسبي الوطني	
<ul style="list-style-type: none"> - بالإضافة إلى الطرق الثلاثة للإهلاك توجد طريقة رابعة تعرف بطريقة الوحدات. - يتم حساب الإهلاك على أساس مدة الانتفاع بالأصل. 	<ul style="list-style-type: none"> - هناك ثلاثة طرق لحساب الإهلاك : الإهلاك الخطي، المتزايد والمتناقص. - يحسب الإهلاك على أساس مدة استخدام الأصل الثابت. 	1) الإهلاك :
<ul style="list-style-type: none"> - يتم تحديد هذه التكاليف إما كتكاليف بحث أو تطوير وفق شروط معينة. - تكاليف البحث تسجل كأعباء أما تكاليف التطوير فتسجل كتشبيات. 	<ul style="list-style-type: none"> - تسجل في الحساب 20 كمصاريف إعدادية. 	2) تكاليف البحث والتطوير
<ul style="list-style-type: none"> - النظام المحاسبي المالي يميز بين ما هو عقد بسيط وما هو عقد إيجار تمويلي، ويقدم هذا الأخير من طرف المستأجر. 	<ul style="list-style-type: none"> - لا يعالج المخطط المحاسبي الوطني عقود التأجير التمويلي ولا يسجلها إلا في حدود ما هو من ممتلكات الشركة، لذا يتم فقط تسجيل أعباء النفقات الإيجارية (أي لا يوجد عقد إيجار تمويلي). 	3) عقود التأجير التمويلي :

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

4) خسائر القيمة (اختبار التدني في القيمة)	- حسب هذا المخطط يتم تكوين مؤونة خسائر القيمة. - يتم تسجيل خسائر قيمة أصل حسب نوعه في نهاية السنة كخسارة وفقا لقيمتها أو قيمة إهلاكه.
5) دخول التثبيتات في الأصول :	- يقوم المخطط المحاسبي الوطني على القواعد القانونية. - عامة تاريخ نقل الملكية يعتبر هو تاريخ دخولها في ذمة الشركة (مبدأ الملكية) وتسجل وفق التكلفة التاريخية. - يعتمد هذا النظام على الواقع الإقتصادي. - يتم اعتبار أي تثبيت كأصل عند احتمال تحقق منافع مستقبلية وذلك تحت شروط معينة.
6) الضرائب المؤجلة :	- لا يوجد تسجيل محاسبي إذن لا توجد ضرائب مؤجلة. - هنا نجد نوعين من الضرائب المؤجلة، تسجل إما أصول أو خصوم الضرائب المؤجلة حسب حالة الفرق.
7) العقود طويلة الأجل :	- العمليات التي تأتي في إطار عقود طويلة الأجل تسجل حسب طريقتين : * طريقة التقدم : وهي الطريقة المرجعية. * طريقة الإنجاز : أي طريقة إتمام الأشغال
8) تكاليف القرض :	- تسجل ضمن المصاريف/ الإيرادات المالية. - يتم إدراجها إما في تكلفة الأصل في حالة امكانية الوثوق بها في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية واما يتم تسجيلها كأعباء.

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على المرجع التالي :

Touati.k-L'impact fiscal de l'application du Nouveau Système Comptable Financier-op.cit.

كما نشير أيضا إلى أنه ونظرا لما تم ذكره في الجدول أعلاه، إلى حد الآن هذه الاختلافات والاستحداثات في النظام المحاسبي المالي لم تؤخذ بعين الاعتبار في التشريعات الضريبية الجزائرية نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب بما هو حسب المخطط الوطني القديم للمحاسبة.

2. الاستحداثات والفوارق بين معايير المحاسبة الدولية و SCF :

مع أن مشروع النظام المحاسبي المالي مبني على المعايير الدولية للمحاسبة إلا أننا نجد بعض الفوارق التي أحدثها هذا المشروع والتي سندرجها كما يلي¹⁰³ :

¹⁰³ شعيب شنوف-محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ج1- مرجع سبق ذكره - ص94.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

1- الإطار المحاسبي :

أ- حسب المعايير الدولية للمحاسبة : تتناول هذه المعايير كل أنواع المؤسسات العامة والخاصة التجارية والصناعية والخدمية، وتعتمد من خلال الاطار التصوري للمحاسبة الى :

* التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي.

* كيفية اعداد القوائم المالية والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية.

ب- حسب النظام المحاسبي الجزائري : المخطط الوطني للمحاسبة القديم لا يحتوي على اطار تصوري للنظام المحاسبي. بينما النظام المحاسبي المالي الجديد قد قام بوضع اطار تصوري يضم القواعد والمبادئ والمجال وكيفية سير الحسابات، بالاضافة إلى كيفية اعداد القوائم المالية والمعلومات المفصّل عنها جراء هذه القوائم.

2- عرض القوائم المالية وطريقة تقييمها :

أ- حسب المعايير الدولية للمحاسبة : تشمل القوائم المالية كلا من العناصر التالية : الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة وجدول ملحقة لها علاقة بالعناصر المذكورة آنفا. ويتم تقييمها على أساس التكلفة التاريخية ؛ القيمة الحالية ؛ القيمة القابلة للتحقيق ؛ القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة والقيمة العادلة بالنسبة لكل عنصر منها.

ب- حسب النظام المحاسبي الجزائري : احتوى المخطط القديم على الميزانية، حساب النتائج والجدول الملحقة ويتم تقييم عناصرها أساسا وفق التكلفة التاريخية (إما تكلفة الشراء، الحيازة أو تكلفة الإنتاج). بينما النظام الجديد علاوة على الميزانية، هناك جداول جديدة تتمثل خاصة في جدول تدفقات الخزينة وجدول التغيرات في الأموال الخاصة، ويعتمد أيضا بالأساس على التكلفة التاريخية عند الشروع في تقييمه للقوائم المالية كما يوجد هناك طرق أخرى ببعض العناصر حسب حالات خاصة تتمثل في: القيمة العادلة ؛ الحالية ؛ البديلة ؛ المحققة.

3- الايرادات :

أ- حسب المعايير الدولية للمحاسبة : هناك إمكانية تسجيل الايرادات محاسبيا وذلك إذا ما توفرت بعض الشروط مثل :

- أن تكون احتمال هذه الايرادات في فائدة المؤسسة.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

• أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد.

ب- حسب النظام المحاسبي الجزائري : لا تسجل الإيرادات محاسبيا إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفق اتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.

4- ترجمة القوائم المالية بالعملة الصعبة :

أ- حسب المعايير الدولية للمحاسبة : يتم ترجمة العمليات الأجنبية حسب طبيعة العناصر سواء بالعملة الوطنية أو العكس، كما يلي :

* العناصر النقدية : تترجم بالاعتماد على سعر الصرف عند تاريخ الإقفال.

* العناصر غير النقدية : تترجم إما حسب سعر الصرف التاريخي أو حسب سعر القيمة العادلة فيما

يخص الفروع التي ليست لها استقلالية على الشركة الأم، أما الفروع والشركات التابعة والتي تتمتع

بالاستقلالية عن الشركة الأم فيتم تقييم عناصر خصومها وعناصر أصولها حسب سعر الصرف عند

تاريخ الإقفال. فعناصر جدول الحسابات تترجم حسب سعر الصرف الجاري أو حسب سعر الصرف

المتوسط المرجح للفترة المحاسبية المعنية وبالنسبة للفروقات الناتجة عن هذه العملية تحول أو تسجل مع

عناصر الأصول الخاصة حتى تاريخ التنازل عن الاستثمارات الصافية.

ب- حسب النظام المحاسبي الجزائري : بينما النظام المحاسبي الجزائري فيتم تحويل قيم السلع المقتنية بالعملة

الأجنبية إلى العملة الوطنية وذلك حسب سعر الصرف التاريخي. فيما يتم ترجمة الديون والحقوق بسعر

صرف الإقفال عند نهاية السنة.

إضافة إلى هذه الاختلافات، لم يستثن هذا النظام الجديد المؤسسات الصغيرة عكس المعايير الدولية

للمحاسبة والتي لا تأخذها بعين الاعتبار. كذلك أعطى مفاهيم جديدة كالوحدة الاقتصادية والوحدة النقدية،

والتي لم تنطرق لها المعايير الدولية للمحاسبة. في حين نجده لم يتعرض للمجالات الخاصة بالبنوك ومؤسسات

التأمين... الخ¹⁰⁴.

¹⁰⁴صلاح حواس - التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق- أطروحة دكتوراه دولة - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر -2008، 2007 - ص 203.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

الفرع الثاني : آثار تطبيقه

وتطبيق معايير المحاسبة الدولية ينتج عنه عدة آثار على نشاط المؤسسة، نذكر على سبيل المثال لا الحصر البعض منها فيما يلي¹⁰⁵ :

1- الآثار على الوظيفة المالية والمحاسبية :

1-أ- الآثار الإيجابية :

تعمل المعايير المحاسبية على تحسين أداء النشاط من خلال :

- التقارب بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.
- تقوم بعملية الربط والتنسيق بين الوظائف العملياتية والمحاسبية.
- يعتبر المحاسب شريك مالي أساسي في المؤسسة، كما أنه يملك معلومات إستراتيجية عنها.
- يتم استخدام التدفقات المالية بشكل واسع.
- معرفة القيم السوقية من أجل :
- تحديد إعادة تقييم الأصول الثابتة
- تحديد القيمة المدفوعة
- تقييم القيم المالية

1-ب- الآثار السلبية :

بالرغم من إيجابيات تطبيق المعايير الدولية، إلا أنها تحتوي على بعض السلبيات مثل :

- استخدام النظام المحاسبي القديم باتجاه مصلحة الضرائب بدلا من المعايير الدولية للمحاسبة كون النظام الجبائي غير مكيف معها، ما يستوجب جهدا وعملا مضاعفا عند تطبيقها.
- معلومات أكثر يتم وضعها في التقارير الشهرية، ودعاية واسعة لإعلام مستخدم هذه المعلومات.
- الحرص على اعداد وتقديم القوائم المالية في وقتها المناسب.
- مواكبة تطور المعايير المحاسبية، ما يتطلب تكاليف أكثر من أجل تطوير وسائل العمل التقنية والتحكم في تطبيقها.

¹⁰⁵ بوراس أحمد، كرمانى هدى - أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات- الملتقى الوطني الأول مستحدثات الألفية الثالثة " المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية " 21، 22/ نوفمبر/ 2007 - ص 19 ص 20.

الفصل الثاني : النظام المحاسبي الجديد

2- الآثار على عمل البنوك :

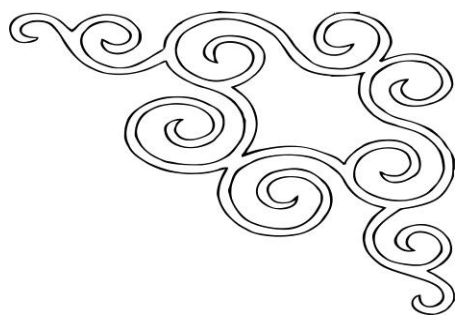
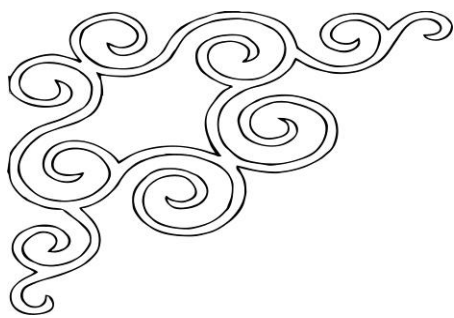
تؤثر المعايير الدولية للمحاسبة على عمل البنوك في الآتي :

- تقوم بفرض قيود صارمة للحفاظ على سندات الاستثمار.
- تشكيل المخصصات يصبح حالة استثنائية.
- العمولات ترتفع.
- تهتم المعايير الدولية بالمكافآت والإلتزامات الاجتماعية.

خلاصة الفصل الثاني

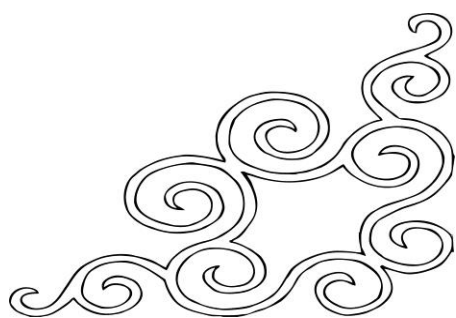
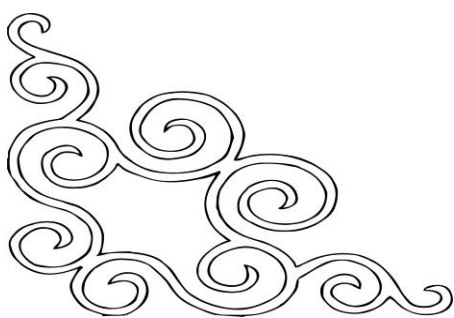
كنخلاصة لما تم ذكره في هذا الفصل، نجد أن المخطط الوطني للمحاسبة كنظام محاسبي يتأقلم والاقتصاد الاشتراكي للبلاد نتج عنه عيوب ونقائص. وهذا راجع إلى التغيرات الاقتصادية العالمية التي توجهت نحو اقتصاد السوق مما أدى إلى حتمية استحداث تغييرات في هذا النظام وتنميته وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والظروف الراهنة المبنية على اضافة صفة الشفافية والمصدقية أثناء عرضها للقوائم المالية لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة.

وعلى ذكر الشفافية والمصدقية سنتطرق في الفصل الموالي إلى كيفية الافصاح عن القوائم المالية وفق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد المتبني.



الفصل الثالث

الإفصاح عن القوائم المالية



الفصل الثالث

الإفصاح عن القوائم المالية

تمهيد

أدى التطور الاقتصادي في عالم المال والأعمال إلى تطور المحاسبة من وسيلة للتسجيل المحاسبي داخل المنشأة إلى وسيلة لتقديم المعلومات الضرورية لمستخدميها والأطراف التي لها علاقة معها. نتج عنه مفهوم جديد ألا وهو الإفصاح المحاسبي والذي يعد همزة وصل بين الجهود والأعمال المحاسبية من جهة ومستخدمي هذه المعلومات والمتمثلة في القوائم والتقارير المالية من جهة ثانية، حيث يعد من أهم الممارسات المحاسبية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات أوجب توفر مجموعة من الضوابط والشروط والمعايير في أسس وشكل ومضمون القوائم المالية على المستوى الدولي. فعلى سبيل المثال عدلت مئات من المنشآت في سياسات الإفصاح التي تنتهجها لتأخذ في اعتبارها متطلبات معايير المحاسبة الدولية والإقليمية ومتطلبات الأسواق المالية العالمية في عرضها للقوائم المالية.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن بلدنا الجزائر تبني هذه السياسات من خلال وضعه لنظام محاسبي مالي جديد يظهر القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى بعض المفاهيم والمواضيع المتعلقة بالإفصاح في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسيتم التعرض إلى التقارير المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في المطلب الأول منه، ويخصص المطلب الثاني للإفصاح عن القوائم المالية وفق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الأول : عموميات حول الإفصاح والإطار المفاهيمي للقوائم المالية

المطلب الأول : مفاهيم حول الإفصاح

كما هو معلوم أن المحاسبة هي علم يهدف إلى تلبية حاجات المستخدمين من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية سديدة ورشيدة عن طريق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم وبيانات مختلفة كما ونوعاً، وحسب الأهداف المنشودة والأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة أو باختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية.

فلم يكن أصحاب المشروع والمنشآت الفردية بحاجة إلى الإفصاح للغير وذلك قبل الثورة الصناعية وانتشار شركات المساهمة وما تبعها من انفصال الإدارة عن الملكية، بل كانت حاجاتهم المعلوماتية تقف عند الاطلاع على الأحداث والتسجيلات المحاسبية في شكل تقارير، إضافة إلى رغبتهم في معرفة أرباحهم ومركزهم المالي بشكل غير دوري خاصة عند موت أحد الشركاء أو دخول شريك متضامن جديد.

أما بعد الثورة الصناعية وظهور الشركات الكبيرة وتعدها مع اعتمادها في تمويل استثماراتها على طرح أسهمها وسنداتها للاكتتاب، زاد المهتمون بالإفصاح المحاسبي وألزمت الشركات المساهمة بالإفصاح دورياً عن أرباحها ومركزها المالي بعد التصديق عليها من مفتشي حسابات مستقلين.

وعلى هذا الأساس يتأثر الإفصاح المحاسبي بعامية والقوائم المالية بخاصة بتبادلات المستخدمين الخارجيين للبيانات المحاسبية من جهة وللمحاسبين الممارسين واتحاداتهم المهنية والعلمية من جهة أخرى. فتطور مفهوم الإفصاح من حيث الشكل والمحتوى وتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية وتقدم المعرفة المحاسبية نفسها.

الفرع الأول : تعريف الإفصاح وأشكاله وأسباب الإرتباط به

1. تعريف الإفصاح:

يمكن القول أن الإفصاح هو العرض للمعلومات المحاسبية بشكل موضوعي دون تحيز. ويقصد به توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتبعة من جانب المنشأة معروفة ومعلومة من خلال

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

النشر في الوقت المناسب¹⁰⁶.

ويعني الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بشكل عام الكشف عن البيانات والمعلومات لكافة المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، سواء أكانوا مستخدمين داخليين أو مستخدمين خارجيين، أي أن هناك إفصاحا داخليا وإفصاحا خارجيا.

فالإفصاح الداخلي هو إفصاح موجه إلى إدارة الوحدة الاقتصادية بالدرجة الأولى، وهو موضوع تهتم به المحاسبة الإدارية حيث تكون الإدارة والمحاسب على إتصال مباشر، يستطيع هذا الأخير أن يلبي احتياجات الإدارة ويقدم لها المعلومات اللازمة.

عكس ما هو عليه الإفصاح الخارجي، فالمستخدمون المستفيدون من هذا الإفصاح يمثلون فئات متعددة ذات أهداف مختلفة وغالبا ما تكون غير متجانسة من حيث الثقافة العامة والمحاسبية، وعليه مقدرة أفرادها في التفسير والتحليل تكون أيضا مختلفة، كما نجد عملية توصيل البيانات من المحاسب المرسل إلى المستخدم الخارجي المستلم تمر بعدة عقبات¹⁰⁷.

2. أشكال وأنواع الإفصاح :

1.2. أشكاله :

من خلال التعاريف السابقة للإفصاح يشمل هذا الأخير العديد من الأشكال، فقد يكون¹⁰⁸ :

- إفصاحا تسويقيا : والذي يتضمن سياسات التوزيع والتسويق كسياسات التسعير وميزات المنتجات ومواصفاتها وطرق التسويق المعتمدة والوكلاء المعتمدون، وفيما إذا حصلت المؤسسة على أي تصنيف عالمي مما يدعم مركز وقوة السلع والخدمات التنافسية في السوق المحلي والعالمي ؛
- إفصاحا عن سياسة الأجور : أي تبيان نظام الرواتب والأجور وكذا إظهار معلومات عن نظام الحوافز والعلاوات السنوية ؛
- إفصاحا عن التوظيف : ويتعلق الإفصاح هنا بشروط التعيين وإجراءاته وسياسات التوظيف وسلم الدرجات الوظيفية والترقيات... الخ ؛

¹⁰⁶ طارق عبد العال حماد - دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة - الدار الجامعية - القاهرة - 2006 - ص 123.

¹⁰⁷ رضوان حلوة حنان - تطور الفكر المحاسبي - دار الثقافة للنشر والتوزيع - ط1 إصدار ثاني - عمان - 2009 - ص 298، ص 299.

¹⁰⁸ طلبة أميرة - أثر الإفصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم - مذكرة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة منتوري قسنطينة - الجزائر - 2008/2009 - ص 79، ص 80.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

■ إفصاحا محاسبيا وإفصاحا ماليا :

إفصاحا محاسبيا وذلك عند القيام بعرض المعلومة ومطابقتها والمعايير المعتمدة. إفصاحا ماليا في حالة الاهتمام بإيصال المعلومة المالية التي من شأنها أن تساعد في اتخاذ القرار وأن تؤثر على أسهم الشركة خاصة المدرجة منها في البورصة.

2.2. أنواعه :

يعد الإفصاح أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني، وننوه إلى أن كلمة الإفصاح نادرا ما ترد بشكل مستقل بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى، ويمكن القول إن أنواع الإفصاح هي¹⁰⁹ :

أ) الإفصاح الكامل (التام) : يتطلب شمول التقارير المالية وتغطيتها لأية معلومات بالتفصيل، سواء كان المستخدم في حاجة إليها أو لا.

ب) الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) : هذا النوع من الإفصاح يحث على عرض وتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

ج) الإفصاح الكافي : يعني العرض الكافي للمعلومات، ويلزم على الأقل ضمان الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

د) الإفصاح الملائم : أي الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات، لظروف المنشأة وطبيعتها.

هـ) الإفصاح الوقائي : ويقصد به أن يتم الإفصاح عن التقارير المالية بصورة مبسطة ومفهومة، ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن. ويهدف الإفصاح الوقائي على وجه الخصوص إلى حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.

و) الإفصاح العادل : يهتم الإفصاح العادل من الناحية الأخلاقية بتلبية احتياجات جميع الأطراف المعنية وفق مبدأ المساواة.

¹⁰⁹ رولا كاسر لايقة - القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار - مذكرة ماجستير - كلية الإقتصاد - جامعة تشرين - 2007 - ص55، ص56.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

للإشارة ومما سبق نجد أن الإفصاح الكامل يتفق مع الإفصاح الوقائي، فهما يفصحان عن البيانات المطلوبة لجعلها واضحة وغير مضللة للمستثمرين الخارجيين. أما بالنسبة للإفصاح التثقيفي فمن شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية قصد الحصول على معلومات إضافية بطرق غير رسمية، ما يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب فئات أخرى.

3. الأسباب المرتبطة بالإفصاحات في التقارير المالية :¹¹⁰

- من منظور اقتصادي واجتماعي، نجد أن للإفصاح في التقارير المالية سببين رئيسيين هما :
- 1) زيادة ثقة المستثمرين والدائنين في استخدام المعلومات، مثلا من أجل ترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة.
 - 2) إعطاء معلومات ملائمة للمجموعات والأفراد الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للوحدات الاقتصادية في نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم.

على العموم يأتي الإفصاح لتوفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة وللوفاء بالمتطلبات المفروضة خارجيا، بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف ذات المصلحة الذاتية.

الفرع الثاني : أهمية الإفصاح

تكمن أهمية الإفصاح عن القوائم المالية للمستخدمين في ثلاثة عوامل رئيسية هي¹¹¹ :

- ✧ أن مختلف الأطراف على اهتمام مباشر بما تفصح عنه من معلومات.
- ✧ أن القوائم المالية هي أكثر مصادر المعلومات التي يتم الإعتماد عليها.
- ✧ تكلفة الحصول على المعلومات بالقوائم المالية رخيصة جدا. بالمقارنة نجد تكلفة إعداد تقارير خاصة لمستخدمين مختلفين قد تفوق العوائد المتوقعة من ورائها.

وعليه فإن أهمية الإفصاح نبعث من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) هي أهم المصادر إن لم تكن المصدر الوحيد للعديد من المستخدمين من أجل الحصول على المعلومات الضرورية والهامة حول الشركة.

¹¹⁰ أمين السيد أحمد لطفي - المحاسبة الدولية ش.م.ج - مرجع سبق ذكره - ص 288.

¹¹¹ محمد المبروك أبوزيد - مرجع سبق ذكره - ص 580.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

وكي تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وكذا جديرة بكسب ثقة المستخدمين وملبية لاحتياجاتهم، يجب إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح بالشركة. هذا بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما ساهم بشكل ملحوظ في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته.

زيادة على ذلك، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المهتمة بالإفصاح والمؤثرة عليه. فبالإضافة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين، هناك العديد من المنظمات على المستوى الدولي التي تدعو للإفصاح منها :

– الإتحاد الأوروبي : من خلال الجمعية الاقتصادية الأوروبية والتي قامت بإصدار سلسلة من التوجيهات المتعلقة بالإفصاح.

هذه التوجيهات لا تفرض مباشرة على الدول الأعضاء بخلاف التنظيمات الأوروبية والتي تكون مجبرة. ولكن تتطلب التبدل من أجل تحقيق الأهداف المسطرة عبر مختلف الشرائع المتاحة (قوانين، مراسيم ومبادئ عامة). ومن أهم هذه التوجيهات نذكر ما يلي¹¹² :

التوجيه الرابع : والذي صدر في جويلية 1978 والمتعلق بالحسابات السنوية. وقد كان له الدور الكبير في الإفصاح القطاعي للدول الأعضاء.

التوجيه السابع : صدر في جوان 1983 والمتعلق بالحسابات الجمعة. جاء هذا التوجيه من أجل تحقيق قابلية المقارنة بين المعلومات المحاسبية وإمكانية المعادلة فيما بينها.

– منظمة الأمم المتحدة : اهتمت المنظمة بالتقارير المالية الصادرة من طرف المنشآت متعددة الجنسيات والتركيز على الإفصاح عن عملياتها. حيث عمدت إلى تكوين مجموعة من الخبراء في المعايير الدولية للمحاسبة سنة 1976 من أجل¹¹³ :

- 1- النظر في نشاطات وممارسات المنشآت الدولية وذلك عند إعداد تقاريرها المالية.
- 2- مراجعة المعلومات المحاسبية الحالية المقدمة في التقارير المالية لهذه المنشآت والعمل على تحسينها من خلال تبني الاقتراحات المناسبة.

¹¹²Stéphan Brun - IAS/IFRS les normes internationales d'information financière – Gualino éditeur – paris – 2006 – p22, p23.

¹¹³ عيد محمود حميدة – المحاسبة الدولية (2)، المستوى الثامن – كلية التجارة، جامعة بنها – 2011/2010 – ص220.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

3- تقسيم التوصيات للمنشآت الدولية بتوفير الحد الأدنى من العناصر التي ينبغي أن تشملها التقارير المالية.

كما قامت منظمة الأمم المتحدة سنة 1977 بنشر تقرير تبدي فيه أهمية زيادة الإفصاح وجعله أكثر وضوحاً أثناء عرض المنشآت الدولية لعناصرها المالية وغير المالية من خلال اقتراحها إصدار قوائم مالية موحدة، وكذا إعطاء معلومات مفصلة مختلفة سواء معلومات مالية أو اجتماعية أو تلك المتعلقة بالإنتاج أو التوظيف أو... الخ.

– منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية : هي عبارة عن منظمة تأسست سنة 1960 متمثلة في 24 بلداً صناعياً من أوروبا، آسيا وأمريكا الشمالية. تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسات الإقتصادية والطاقة وتدعم النمو الإقتصادي وكذا التنمية بين الدول الأعضاء¹¹⁴.

وقد أنشأت هذه المنظمة سنة 1976 فريق عمل للمعايير المحاسبية من أجل تبسيط مفهوم المصطلحات المحاسبية الواردة أثناء الإفصاح عن التقارير المالية. حيث قام هذا الأخير في 1981 بوضع مذكرة السياسات المحاسبية وإصدار قواعد تحدد الحد الأدنى للإفصاح حتى يكون مقبولاً من طرف المجلس الوزاري، زيادة على إصدار توصيات حول الإفصاح على مستوى المناطق الجغرافية والقطاعات.

الفرع الثالث : سياسات الإفصاح الكامل (التام)

كما هو معلوم، تعتبر السياسة المحاسبية وسيلة إرشاد وتوجيه لتطبيق الإجراءات والممارسات المحاسبية عند إعداد وعرض البيانات المالية.

وعادة ما تستخدم سياسة الإفصاح التام كما أشرنا سابقاً لمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية المصاغة في القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل أفضل. كي تتصف بالدقة والملاءمة، الوضوح والشمول بعيداً عن الظلم والغموض.

ويجب أن تكون هذه السياسة شاملة لكافة مراحل الدورة المحاسبية في تطبيق النظام المحاسبي لتساعد على إضافة توضيحات ضمن القوائم المالية.

¹¹⁴ نفس المرجع - ص 223.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

لذا لا بد من معرفة الحدود والمجال الواجب استخدامه لممارسة الإفصاح، حيث تهدف سياسة الإفصاح

إلى :

- إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية.
- المساعدة على صنع قرارات مبنية على معلومات دقيقة وبشكل صحيح.

الفرع الرابع : أساليب الإفصاح

نجد عدة أساليب وطرق للإفصاح المحاسبي والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمه وإتخاذ القرار الصحيح والمناسب. والجدول الموالي يوضح هذه الأساليب والطرق حسب درجة الإفصاح المرغوب فيها وأهميتها :

جدول رقم 1.3 : طرق الإفصاح العامة

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
1- القوائم المالية	تشمل القوائم المالية ما يلي : - قائمة المركز المالي - قائمة الدخل أو حسابات ختامية. - قائمة التغيير في المركز المالي - قائمة الأرباح الموزعة. - قائمة التدفق النقدي.	تعتبر القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح ويراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة وأيضاً ما يتعلق بالتبويب، التوحيد والأرقام المقارنة عن سنتين ماليتين.
2- المصطلحات	- يتم استعمال المصطلحات الملائمة والمتضمنة لعبارات ومعاني دقيقة وواضحة قدر الإمكان. - توحيد المصطلحات لنفس المعاني في التقارير المالية.	تكمّن أهميتها في مدى توصيلها للمعلومات إلى مستخدميها بطريقة ملخصة ومفيدة من أجل الفهم الجيد لاتخاذ القرارات المناسبة.
3- المعلومات بين الأقواس	تستعمل لشرح بعض البنود والجمال الغامضة والمبهمة.	توسيع مجال الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية من خلال الشرح والتفسير.
4- الملاحظات والهوامش	- تستعمل لشرح السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة من طرف المنشأة في إعداد القوائم المالية والتغيرات التي تطرأ عليها. - الإفصاح عن الحقوق والالتزامات المختلفة، وكذا أي معلومات مالية أو خارجية لا تتضمنها القوائم المالية وتستخدم هذه الوسيلة عادة ضمن التقرير المالي لإدارة المنشأة.	الملاحظات والهوامش من شأنها توفير معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية، لكن هذا لا يعني الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضاً عن القوائم المالية.
5- تقرير مراجع الحسابات الخارجي	مراجع الحسابات الخارجي مستقل تماماً عن أداء المنشأة، من أهم ما تتضمنه تقاريره : - مدى تطبيق المنشأة للمبادئ المحاسبية. - مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية. - أحداث مهمة وقعت بعد إعداد القوائم المالية. - نتيجة الفحص المستندي والفني للعمليات المالية.	- تأكيد على الإفصاح أو عدم الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية عن طريق الملاحظات أو التحفظات يزيد من ثقة المستخدمين لهذه المعلومات. - كما أنه يترتب على هذا التقرير تحديد مسؤولية المراجع اتجاه الآخرين.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

تحتوي على معلومات إضافية وتفاصيل يصعب إظهارها في جدول القوائم المالية.	أهم هذه الجداول: - تحليل الأصول، الاهتلاك. - تحليل المصروفات إلى ثابت و متغير. - بيان المبيعات، تكلفة المبيعات.	6- التقارير والجداول الملحق
يتضمن كل معلومات غير مالية قد تؤثر على المنشأة مستقبلا.	- معلومات عن أهداف المنشأة. - النشاط الحالي والمستقبلي له. - التغييرات التي طرأت خلال السنة المالية، وكذا التي حدثت على مستوى المراكز الإدارية.	7- تقرير رئيس مجلس الإدارة
- مساعدة مستخدمي المعلومات على فهم المعلومات وتحديد اتجاهات الزيادة أو النقصان في أي بند من البنود. - تحسين الإفصاح وتوصيل المعلومات لمستخدميها في سهولة ويسر لتحقيق أهدافهم.	- مثل استخدام المقارنات للقوائم المالية وكذلك المعلومات المقارنة عن سنوات سابقة مثل أرقام المبيعات أو المصروفات... الخ - استخدام النسب المالية - استخدام الرسوم البيانية الإحصائية.	8- أساليب أخرى للإفصاح

بحث مقدم من طرف أ.د. ناصر دادي عدون، د. معراج هواري تحت عنوان: دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

تم تعريف الإطار المفاهيمي للمحاسبة على أنه : " نظام متناسق من الأهداف المترابطة والأساسية التي تؤدي إلى معايير متوافقة كما تحدد طبيعة، وظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية "115.

وانطلاقا من هذا التعريف، لوضع إطار مفاهيمي سليم يجب :

- أن يساعد هذا الإطار في تطوير وإصدار مجموعة متناسقة من المعايير والممارسات التي تستند إلى أساس واحد.

- أن يساهم في نشر قوائم مالية موثوقة ومفهومة لدى المستخدمين، ويؤدي إلى تعزيز إمكانية المقارنة بينها وبين الشركات المتماثلة، ذلك أن الأحداث المتماثلة يجب أن يتم المحاسبة عنها بطريقة واحدة.

وأخيرا، فإن الإطار المفاهيمي يقدم حولا عملية للمشاكل الجديدة التي قد تظهر نتيجة التطور

الإقتصادي المستمر.

ففي عام 1989 قامت IASC بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في عام

2001 تعديل هذا الإطار من قبل IASB، حيث يشكل الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة

¹¹⁵كمال الدين الدهراوي - تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار - القاهرة - المكتب الجامعي الحديث - 2006 - ص28.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

الدولية في :

- عملية اصدار معايير جديدة أو اجراء تعديلات على المعايير الموجودة حاليا.
 - عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.
- ويتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية- والتي تشملها في الفرعين التاليين :

الفرع الأول : حاجات المستخدمين والأهداف المرجوة من القوائم المالية

◆ المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات :

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات، والتي تشمل ما يلي¹¹⁶:

(أ) **المستثمرون** : يقوم المستثمرون عادة بإنشاء مشروعات جديدة أو التوسع في مشروعات قائمة كإجراء الأوراق المالية مثلا، ما من شأنه إعطاء أهمية بالغة للمعلومات من طرف مقدمي رأس المال المخاطر ومستشاريهم قبل المخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم وتوقع العائد المتحقق منها، والتي تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

(ب) **الموظفون** : يبحث الموظفون على أن تكون المكافآت المدفوعة من قبل أرباب العمل مرضية لهم، لذا تراهم يهتمون بالمعلومات حول استقرار وربحية أصحاب العمل وبالتالي تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

(ج) **المقرضون** : تفيد المعلومات المالية المقرضين على معرفة قيمة قروضهم وكذا نسبة الفائدة المترتبة عن هذه القروض، كما تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت سوف تدفع لهم عند تاريخ الإستحقاق.

(د) **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون** : يعتمد الموردون والدائنون الآخرون على المعلومات قصد تقدير مدة استحقاق المبالغ قيد التحصيل.

¹¹⁶Philippe Tournon ET Hubert Tondeur- **Comptabilité en IFRS**- Éditions d'Organisation-paris-2004- p7p8.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

(هـ) **العملاء** : بالنسبة للعملاء، تشمل حاجتهم للإفصاح في المعلومات المرتبطة باستمرارية المنشأة، لاسيما عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

(و) **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها** : من مصلحة الحكومات ووكالاتها الإمام بالمعلومات التي تساهم في عملية توزيع الموارد حسب نشاطات المنشآت. وذلك من أجل تنظيمها، تحديد السياسات الضريبية، واستخدامها كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

(ز) **الجمهور** : من أجل الإحاطة بمستجدات المنشآت يحتاج الجمهور للقوائم المالية من أجل اتخاذ القرار المناسب، فقد تساهم المنشآت في نمو الإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها رفع عدد الأفراد الذين تستخدمهم وكيفية تعاملها مع الموردين المحليين. والقوائم المالية في هذه الحالة تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

◆ أهداف القوائم المالية

كما أشرنا سابقا إلى المستخدمين واختلاف احتياجاتهم للمعلومات والقوائم المالية، حيث تسعى هذه الأخيرة إلى المساعدة في القيام بالدراسات اللازمة لاتخاذ القرارات. ويمكن أن نجمل بعض أهم أهداف القوائم المالية المرجوة في الوقت الحاضر فيما يلي:¹¹⁷

أ. ينبغي أن تكون المعلومات المالية ملائمة للمهتمين بالمشروع من مستثمرين حاليين ومحتملين ودائنين وذلك لاستعمالها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الإقراض، في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية. وكذا يجب أن تكون مفهومة خاصة لمن لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الإقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية أو رغبة في بدل الجهد واستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم.

ب. ينبغي أيضا توفير البيانات التي تساعد المستثمرين والدائنين على تقدير الاحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، وما يحتمل تحصيله من بيع أو سداد الأوراق المالية أو القروض. وتتأثر تلك التوقعات بالآتي :

– سيولة المشروع ومدى كفايتها، والمتأتية من إيراداته أو أنشطته المالية الأخرى. وكذا مدى مقدرته في الحصول على إعادة استثمار موارده المكتسبة، وسداد أرباح نقدية وفوائد بعد ذلك.

¹¹⁷ أحمد نور- مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية - القاهرة -
الدار الجامعية، طبع ونشر وتوزيع-2000 - ص42.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

– مدى تأثير توقعات هذه المقدرة على القيم السوقية للأوراق المالية الخاصة بالمشروع بالنسبة لغيرها من أوراق المشروعات الأخرى.

ج. ومن الضروري أن توفر القوائم المالية تقديرات حول الموارد الاقتصادية للمشروع وكذا التزاماته. والتي يمكن أن يترتب عليها إما تدفقات نقدية واردة أو صادرة.

الفرع الثاني : الفروض الأساسية، الخصائص النوعية والقيود المتعلقة بها

◆ الفروض الأساسية، وتشمل ما يلي :

1) أساس الاستحقاق (الفقرة 22 من الإطار المفاهيمي):

الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى وإن كان التسديد سيتم في الفترة المحاسبية اللاحقة، يعني أنه يتم الاعتراف بأثر العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند استلام أو دفع النقدية. فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها¹¹⁸.

2) الإستمرارية في الإستغلال (الفقرة 23 من الإطار المفاهيمي):

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

◆ الخصائص النوعية للقوائم المالية :

تعتبر المعلومات التي توفرها القوائم المالية ذات أهمية بالغة لما لها من فائدة للمستخدمين، حيث توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء أو التغيرات في المركز المالي للمنشأة. وتمثل الخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية في الآتي:

1) القابلية للفهم :

تقوم هذه الخاصية على فرض إمكانية فهم مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المحاسبية والإيضاحات

¹¹⁸شناي عبد الكريم – مرجع سبق ذكره – ص30.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

المتتممة لها.

ويتوقف مستوى الفهم بالطبع على قابلية المعلومات نفسها للفهم، وأيضاً على مستوى معرفة وخبرات مستخدمي القوائم المالية، وكذلك استعدادهم أو رغبتهم في دراسة هذه المعلومات بمستوى مرضي ومقبول من العناية¹¹⁹.

(2) الملاءمة :

نقصد بخاصية الملاءمة في المعلومات عندما تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية¹²⁰. وعموماً يمكن تدعيم خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية إذا روعي في إنتاج وتوصيل هذه المعلومات عدة اعتبارات، ومن أهم هذه الإعتبارات :

- التوقيت المناسب عند تقديم المعلومات لمتخذي القرار، على أن تكون معلومات مكتملة ويمكن فهمها.
- التركيز أثناء توصيل المعلومات على محتوى الحدث الاقتصادي وآثاره، دون أي استعمال أسلوب مضلل أو أي تحريف متعمد.
- أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية المهمة نسبياً : وهي ما تعرف بخاصية الأهمية النسبية التي ترتبط بصفة الملاءمة، فمن الضروري عرض المعلومات التي يؤدي حذفها أو شطبها إلى تأثير سلبي على القرارات المتخذة حتى وإن كان ذلك من قبل فئة معينة من مستخدمي هذه المعلومات لغايات اتخاذ القرارات¹²¹.
- وتعنى الأهمية النسبية بمدى تأثير إهمال بند أو إلغاؤه أو بعض البنود منفردة كانت أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، كما تعتمد على (حجم وطبيعة البند، حجم وطبيعة الإلغاء أو كلاهما)¹²².

(3) إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية :

ويقصد بها الثقة بالمعلومات المتوفرة ومدى مصداقيتها وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها، ويمكن لهذه الخاصية أن تتوفر بالمعلومات المقدمة للمستخدمين إذا توفرت بها الخصائص الثانوية التالية:

¹¹⁹ عبد الوهاب نصر علي - مرجع سبق ذكره - ص 42.

¹²⁰ أحمد نور - المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية - القاهرة - الدار الجامعية -

2004/2003 - ص 40.

¹²¹ عبد الوهاب نصر علي - مرجع سبق ذكره - ص 43.

¹²² خالد الجعارات - معايير التقارير المالية الدولية IFRSs & IASs 2007 - ص 52.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

أ. التمثيل الصادق :

ويعني التمثيل الصادق أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المنشأة والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية. فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها وفقا لمعايير الإعراف بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية¹²³.

ب. الإهتمام بالمضمون دون الشكل :

لكي يتم تفسير المعلومات المحاسبية وتزيد درجة الإعتماد عليها يجب أن تهتم بالمضمون أو الجوهر قبل الإهتمام بالشكل، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية، ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

ج. الحياد :

أي تقديم المعلومات التي تحتويها القوائم المالية دون انتقائها لفئة معينة من المستخدمين على حساب فئة أخرى، وتكون حيادية¹²⁴ إذا :

❖ أعدت للإستخدام العام بعيدا عن التحيز، بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة بحد ذاتها.

❖ تمت معالجتها بمنأى عن أي تنبؤات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل إليها.

د. الحيطة والحذر :

هذه الخاصية تندرج على توخي الحيطة والحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد، بحيث لا ينتج عنها أي تضخيم للأصول أو الدخل أو أي تقليل للإلتزامات والمصروفات.

ونشير إلى أن خاصية الحيطة والحذر لا تعني خلق احتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للإلتزامات والمصروفات، وإلا تكون القوائم محايدة ما يؤدي إلى فقدانها خاصية المصدقية¹²⁵.

¹²³ أمين السيد أحمد لطفي - إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة - مرجع سبق ذكره - ص 53.

¹²⁴ خالد المعازات - مرجع سبق ذكره - ص 53.

¹²⁵ أمين السيد أحمد لطفي - إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة - مرجع سبق ذكره - ص 55.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

4) القابلية للمقارنة :

أي قابلية مقارنة المعلومات المالية لعدة دورات محاسبية سواء بالنسبة لمنشأة واحدة أو عدة منشآت من أجل تحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركزها المالي وتقييم أدائها.

ولتدعيم هذه الخاصية نجد عدة اعتبارات في إعداد ونشر القوائم المالية وتوصيل المعلومات المحاسبية،
نعرض أهمها فيما يلي¹²⁶ :

✓ يعتبر الإتساق في تطبيق السياسات المحاسبية شرطا أساسيا لإمكانية مقارنة القوائم المالية من فترة محاسبية لأخرى. وكذا الإفصاح عن أية تغييرات في هذه السياسات، وسبب ذلك التغيير وآثاره على القوائم المالية ومحتواها المهمة نسبيا.

✓ إجراء مقارنة أثناء الإفصاح عن القوائم المالية بين الفترة المحاسبية الحالية للمنشأة والفترة المحاسبية السابقة مباشرة.

✓ توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية بين المنشآت المتماثلة في نفس الصناعة، كما هو الحال في البنوك التجارية، طالما كان هذا التوحيد لا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو معايير المحاسبة الدولية.

◆ القيود المتعلقة بها :

إن القيود أو ما تعرف بالمحددات هي من العوامل التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية،
وفيما يلي عرض مختصر لهذه القيود :

1) التوقيت المناسب :

تتمثل هذه الخاصية في ضرورة حصول مستخدمي المعلومات المحاسبية على القوائم المالية في الوقت المناسب،
واتسامها بالفورية لكي يكون لها الأثر البارز على القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات.

2) الموازنة بين التكلفة والمنفعة :

يشير هذا القيد إلى أن المنافع المتأتية من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات،
ورغم هذا القيد، فإنه لا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة- المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل

¹²⁶ عبد الوهاب نصر علي - مرجع سبق ذكره - ص 45.

3) الموازنة بين الخصائص النوعية :

يتضمن هذا القيد ضرورة المبادلة بين الخصائص النوعية، كما يرمي إلى تحقيق توازن مناسب فيما بينها من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.

4) الصورة الصحيحة والعادلة/ التمثيل العادل

توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة. وتطبيق الخصائص النوعية الأساسية لا سيما هذا القيد يترتب عليه عادة قوائم مالية تعبر بصدق وبأمانة عن الأحداث الاقتصادية¹²⁸.

والشكل الموالي يلخص لنا ما تناولناه عن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية :

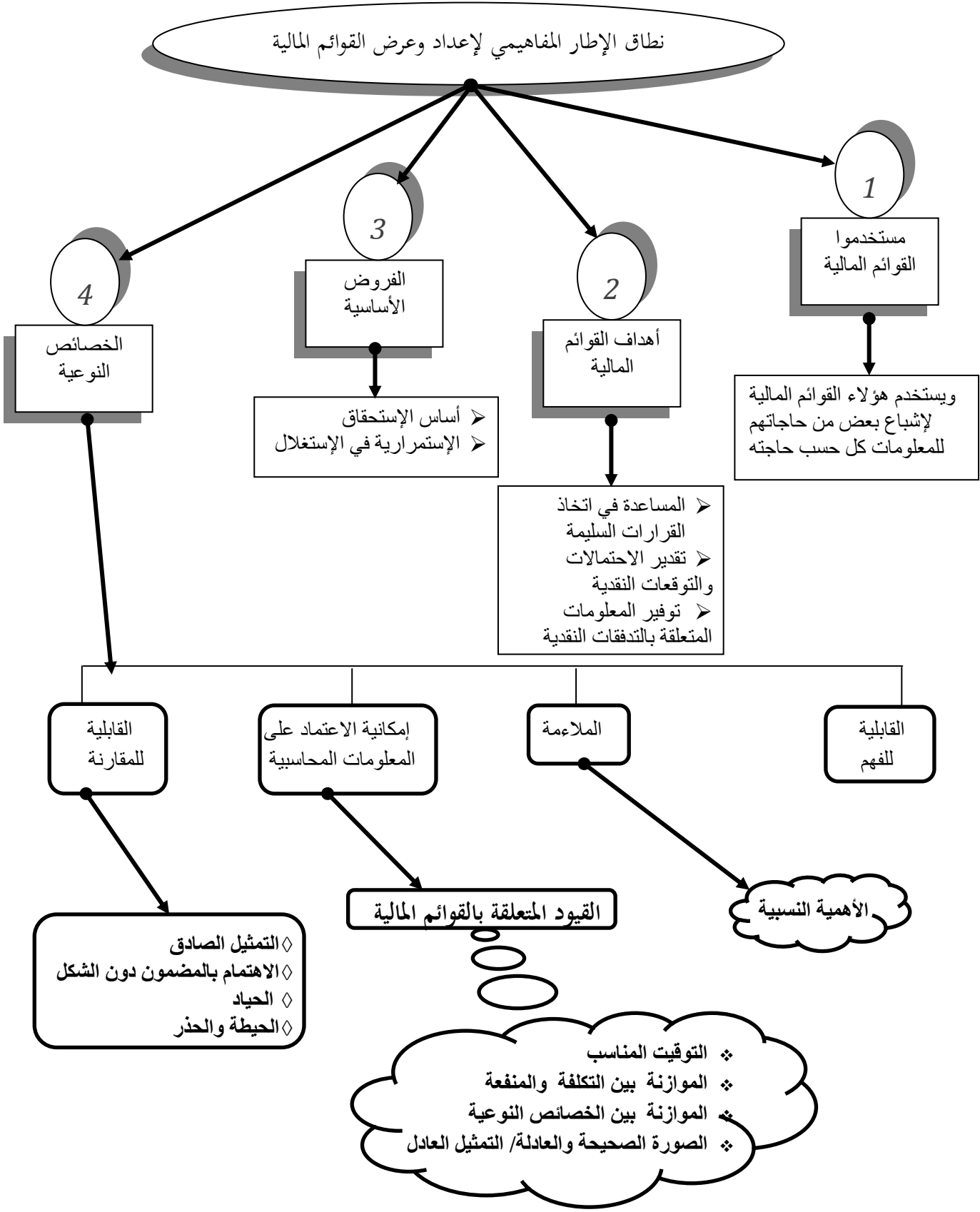
¹²⁷ محمد أبو نصار، جمعة حميدات - معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية - عمان - دار وائل للنشر - 2008

- ص 11.

¹²⁸ طارق عبد العال حماد - دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة - القاهرة - الدار الجامعية - 2006 - ص 99.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

الشكل رقم 1.3: نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية



المصدر : من إعداد الطالب

المبحث الثاني : كيفية إفصاح النظام المحاسبي المالي عن القوائم المالية

تطرق المختصون في وضع معايير المحاسبة الدولية إلى كيفية الإفصاح عن التقارير المالية، حيث أن هذه الأخيرة لا تتضمن القوائم المالية فقط، إذ تعتبر القوائم المالية والمتمثلة في : الميزانية ؛ جدول حساب النتائج ؛ قائمة التدفقات النقدية ؛ قائمة التغير في الأموال الخاصة والملحق جزءا منها. وهي أيضا من الطرق الأساسية التي تزود الأطراف الخارجية بالمعلومات الأساسية متخذة عدة أشكال وتشمل مواضيع مختلفة، فقد تكون معلومات مالية وغير مالية ؛ نشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة إلى التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة... الخ.

المطلب الأول : الإفصاح عن التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

في هذا المطلب، وقبل التطرق إلى الإفصاح عن التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية لابد من اعطاء تعريف للمعلومات المحاسبية باعتبارها ذات أهمية بالغة لمستخدميها.

الفرع الأول : أنواع المعلومات المحاسبية

ولأن الطلب على هذه المعلومات يختلف من شخص لآخر، نجد أن المؤسسة تسعى جاهدة للإلمام بجميع أنواع المعلومات. فمنهم من شملها في ثلاثة أنواع هي كالتالي¹²⁹ :

1. معلومات الإشتغال (information de fonctionnement)

أي هي المعلومات الضرورية للعمل اليومي للمؤسسة وتعنى بالمهام المتكررة، إذ بدونها لا يمكن تحقيق ولا مراقبة المهام العادية في المؤسسة. ويمكن تقسيمها إلى صنفين :

- معلومات القيادة : وتتعلق بالتحكيم أو بتنفيذ عملية معينة؛
- معلومات الرقابة : وهي التي تهتم بمراقبة نتائج تنفيذ العمليات.

2. معلومات التأثير (information d'influence)

يعمد هذا النوع من المعلومات على التأثير في سلوك الأفراد التي تربطهم علاقة بالمؤسسة سواء كانوا داخلين أو خارجين من خلال محاولة إيجاد وسيلة ربط بين العامل والمسؤول بهدف التوصل إلى كسر الحواجز

¹²⁹ زغدار أحمد، سفير محمد - مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) - ملتقى الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية - البليدة - 2009 - ص 6، ص 8.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

السلمية، وتحسيس كل فرد بأن المؤسسة ملكا له.

3. معلومات الاستباق (informationd'anticipation)

هي تلك المعلومات التي تسمح للمؤسسة بالمعرفة المسبقة لبعض التغيرات التي يمكن أن تحدث في محيطها، وذلك من خلال الإستفادة من بعض المزايا أو تجنب بعض المخاطر. فهي معلومات تفيد قيادة المؤسسة في الإتجاه الصحيح، وهذا النوع ينظر إليه على أنه مرتبط باليقظة، فهو لا يفرض على المؤسسة ولكن يمكن أن يوجد بفضل إدارة المسيرين.

الفرع الثاني : الإفصاحات العامة التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية

-إسم المؤسسة ؛

-مكان تسجيلها ؛

-تاريخ الميزانية والفترة التي تغطيها البيانات المالية ؛

-نبذة مختصرة عن طبيعة نشاطات المؤسسة وشكلها القانوني ؛

-إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة.

وسنحاول إلقاء نظرة عامة بشكل مختصر حول بعض المعايير التي تحتوي على إفصاحات هامة، نذكرها

على سبيل المثال لا الحصر في الفرعين الآتين :

الفرع الثالث : إفصاحات وفق معايير المحاسبة الدولية

المعيار رقم 01 : عرض البيانات المالية

المعيار رقم 07 : قائمة التدفقات النقدية

المعيار رقم 08 : صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء المحاسبية والتغيرات في السياسات المحاسبية

المعيار رقم 10 : الإفصاح عن الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية العمومية

المعيار رقم 14 : التقارير المالية للقطاعات وكذا معيار التقرير المالي الدولي رقم 08 : القطاعات التشغيلية.

المعيار رقم 24 : الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

المعيار رقم 32 : الأدوات المالية - العرض والإفصاح

المعيار رقم 34 : التقارير المالية المرحلية

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 : عرض البيانات المالية

والذي نصت على الإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ضمت الإفصاحات المنصوص عليها في المعيار رقم (05) بعد إلغائه في العام 1997.

كما ينص المعيار الدولي (1) على الإفصاح عن المبالغ المقارنة للفترة السابقة على أن القوائم المالية يجب أن تتضمن أرقام مناظرة للفترة السابقة والكثير من المؤسسات تتضمن تقاريرها السنوية ملخصات لمدة 05 أو 10 سنوات وذلك من أجل زيادة منفعة القوائم المالية وكذلك تسمح لمحلي القوائم المالية بمعرفة الأداء الفعلي للمنشأة. وهذا من شأنه جعل القوائم المالية للجهات العامة التي تطبق المعايير قابلة للمقارنة مع جميع الشركات التي تطبق المعايير محلياً وعالمياً.

2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 : قائمة التدفقات النقدية

تعد هذه القائمة مهمة جدا لكل وحدة اقتصادية ولكل متخذ قرار حولها، فهي قائمة تعرض السيولة وتحركاتها خلال الدورة المالية. وقد أصبحت قائمة ملزمة للجهات العامة التي ستطبق النظام الجديد، وهذا يعد تطورا هاما نظرا لما ستوفره القائمة المذكورة من معلومات عن التدفقات النقدية خلال الدورة المالية. وسنرجع عليها في المبحث الموالي.

3. المعيار رقم 08 : صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء المحاسبية والتغيرات في السياسات المحاسبية

حسب هذا المعيار¹³⁰ :

-السياسات المحاسبية : عبارة عن مبادئ، أسس، إتفاقيات، قواعد وممارسات معينة تعتمد عليها المنشأة في إعداد قوائمها المالية.

ويتم وفق هذا المعيار التمييز بين نوعين من التغيرات في الممارسات المحاسبية :

*تغيرات تنشأ أثناء صدور معايير محاسبية دولية (ias/ifrs) أو تفسيرات جديدة (sic/ifric).

*تنتج عن هذه التغيرات بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة ودقيقة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو

الظروف الأخرى المتعلقة بالمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.

¹³⁰Robert Obert -Pratique des normes ias/ifrs, 40 cas d'application – Dunod – paris – 2005 - p208.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

-التغير في التقدير المحاسبي : تعديل في المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أو قسط الإستهلاك الدوري للأصل، ويكون ناتجا عن تقدير الوضع الحالي للأصول أو الإلتزامات والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، فهي لا تعتبر تصحيحا للأخطاء وإنما تعد تغيرا في التقديرات.

وفي حالة ما يكون للتغيير في السياسات المحاسبية تأثيرا على الفترة المحاسبية الحالية أو أي فترة سابقة، أو إذا كان هذا التأثير موجود مع تعذر تحديد مبلغ التسوية، أو في حالة أن يكون له تأثير على فترات سابقة يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي¹³¹:

- طبيعة التغيير في السياسات المحاسبية.
- أسباب تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة.
- مبلغ التصحيح المتعلق بالفترة الحالية أو كل فترة سابقة قد تم عرضها.
- مبلغ التصحيح الخاص بفترات سابقة تم إدراجها في المعلومات المقارنة.
- الإفصاح كذلك عن كون هذه المعلومات المقارنة قد تم تعديلها أو إجراء ذلك غير عملي.

-أخطاء الفترة السابقة : هي حذف أو تحريف في القوائم المالية لفترة أو عدة فترات مالية سابقة ناتجة عن عدم تمكن المنشأة من استخدام المعلومات الموثقة أو بسبب سوء استخدام تلك المعلومات. وتتضمن تلك الأخطاء أثر الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق سياسات محاسبية والسهو والتفسير الخاطيء للوقائع والإحتيال.

ويتوجب على المنشأة الإفصاح عن :

- طبيعة الخطأ الجوهرى ؛
- مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة ؛
- مبلغ التصحيح حول الفترات السابقة المدرجة في المعلومات المقارنة ؛
- ما إذا تم تعديل هذه المعلومات المقارنة أو أن إجراء ذلك غير ممكن.

4. المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 : الإفصاح عن الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية العمومية

حسب المعيار المحاسبي رقم 10 والمعدل سنة 1999 عادة ما يكون تاريخ الميزانية هو آخر يوم في السنة المالية، إلا أنه قد تنقضي مدة زمنية قبل أن يتم إعداد وإصدار هذه القوائم فعليا. فقد ينجرحن هذا التأخر

¹³¹ Robert Obert –op.cit – p211.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

أحداث هامة تؤثر على الوضعية المالية للمنشأة. وعليه فإن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية هي تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ الميزانية وبين تاريخ اعتماد إصدارها سواء كان ذلك في صالح المنشأة أو لا، ويمكن تحديد نوعين من الأحداث كما يلي¹³²:

- أحداث توجب التعديل في القوائم المالية : من خلال تقديمها لأدلة إضافية عن حالات كانت قائمة في تاريخ الميزانية تثبت ذلك. ومن الأمثلة على ذلك :

- قرار من المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية يصادق بأن المنشأة عليها التزام أو ديون بتاريخ الميزانية العمومية مما يتطلب المنشأة تعديل المخصص الموجود أصلاً أو إنشاء مخصص وذلك بدلا من الإفصاح عنها في البيانات كالتزامات محتملة فقط.
- استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير إلى تعرض مبلغ أحد الموجودات للانخفاض أو أن المبلغ المعترف به كمخصص خسائر لانخفاض مبلغ الأصل يتطلب التعديل بتاريخ الميزانية العمومية، فعلى سبيل المثال :

□ إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية العمومية يؤكد وجود خسارة بتاريخ الميزانية العمومية في الذمم المدينة ويتوجب على المنشأة تعديل مبلغ الذمم المدينة.

□ بيع بضائع بعد تاريخ الميزانية العمومية ممكن أن يعطي دليلاً على صافي القيمة التحصيلية بتاريخ الميزانية العمومية.

- تحديد- بعد تاريخ الميزانية - تكلفة شراء أصول أو العائد من بيع أصول قبل تاريخ الميزانية العمومية.
- التحديد- بعد تاريخ الميزانية العمومية- لمبلغ مشاركة الأرباح أو العلاوات، إذا كان على المنشأة إلتزام قانوني أو إلتزام حقيقي حالي بتاريخ الميزانية العمومية يجعل مثل تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل هذا التاريخ (انظر المعيار رقم 19 منافع الموظفين).

□ اكتشاف غش أو خطأ يظهر أن البيانات المالية كانت غير صحيحة.

- أحداث لا تستوجب التعديل : ذلك أنها حدثت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب التعديل وإنما الإفصاح عنها فقط. ومن الأمثلة على ذلك نذكر¹³³:

¹³² Bruno Colmant et les autres - **Comptabilité financière, Normes IAS/IFRS** - Pearson Education - France - 2008 - p59,p60.

¹³³ Groupe Revue Fiduciaire - **Code IFRS Normes et Interprétation** - Collection Groupe Revue Fiduciaire - 3^{ème} - Edition - France - 2007 - p80.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

□ عملية اندماج أعمال رئيسية لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية (المعيار الثاني والعشرون، اندماج الأعمال يحتاج إفصاح محدد في مثل هذه الحالات) أو التخلص من شركة تابعة رئيسية.

□ الإعلان عن خطة لإيقاف عملية التخلص من أصل أو تسديد التزامات متعلقة بعملية متوقفة أو

الدخول في اتفاقيات ملزمة لبيع مثل هذه الموجودات أو تسديد هذه المطلوبات (أنظر المعيار الخامس والثلاثون "العمليات المتوقفة").

□ عملية شراء أو بيع رئيسية للأصول أو مصادرة لأصول رئيسية من قبل الحكومة.

□ دمار مصنع إنتاج رئيسي نتيجة حريق بعد تاريخ الميزانية العمومية.

□ الإعلان أو بدء التنفيذ لخطة إعادة هيكلية (أنظر المعيار السابع والثلاثون "المخصصات، المطلوبات

المحتملة، الموجودات المحتملة").

□ حدوث أو احتمال حدوث حركات على الأسهم العادية بعد تاريخ الميزانية العمومية، المعيار الثالث

والثلاثون "ربحية السهم" يشجع المنشأة للإفصاح عن وصف لمثل هذه الصفقات غير تلك المتعلقة بقضايا الرسمة وتجزئة الأسهم.

□ التغييرات الكبيرة وغير العادية في أسعار الموجودات أو في أسعار صرف العملات الأجنبية بعد تاريخ

الميزانية العمومية.

□ التغيير في النسب الضريبية أو قوانين الضريبة المعلنة والمسنة بعد تاريخ الميزانية العمومية، والتي لها تأثير

واضح على الموجودات والمطلوبات الضريبية الحالية والمؤجلة (أنظر المعيار الثاني عشر "ضريبة الدخل").

□ الدخول بالتزامات أو مطلوبات محتملة هامة، مثل إصدار ضمانات رئيسية، والبدء بمقاضاة نتيجة

أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.

وعليه فإن المنشأة حسب هذا المعيار، يجب أن تفصح عن :

- تاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية ومن قام بالمصادقة عليه سواء تم ذلك من طرف ملاك المنشأة في حالة

تمتعهم بسلطة التعديل أو غيرهم.

- تحديث الإفصاح عن الظروف الطارئة في تاريخ الميزانية العمومية : في حال استلام المنشأة بعد تاريخ الميزانية

معلومات عن ظروف وجدت أصلا في تاريخ الميزانية العمومية، على المنشأة تحديث الإفصاح المتعلق بهذه الظروف

في ضوء المعلومات الحديثة كامتلاك أصل ما أو تلفه، أو سقوط التزام ما أو تكبده.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

- عندما تكون الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير موجبة للتعديل ولكنها ذات أهمية لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على مقدرة المستخدم للبيانات المالية لأخذ القرارات وعمل التقييمات المناسبة، على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة هامة من الأحداث غير الموجبة للتعديل : طبيعة الحدث، وتقدير أثرها المالي أو بيان بعدم إمكانية عمل مثل هذا التقدير.

وفي حالة ما إذا قررت المنشأة تصفية حساباتها أو توقيف نشاطها فإنها لا تعمل بمبدأ الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية.

5. المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 : تقارير القطاعات، والقطاعات التشغيلية

ظهرت التقارير القطاعية نتيجة لتوسع الشركات ورواجها وكذا فتح قطاعات وفروع تابعة لها في عدة أماكن مختلفة، وهذا لأهمية المعلومات التي تقدمها هذه التقارير سواء لقطاعات الأعمال أو القطاعات الجغرافية، إذ أنها تتضمن محتوى معلوماتي يؤثر في إتخاذ القرارات ويساعد في تقييم أداء الشركات بشكل أفضل.

ولقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر إلى التقارير المالية للقطاعات، وقد اقتضى على مسيري المنشآت الإجابة عن سؤالين جوهريين هما : ما هي القطاعات اللازم عرضها ؟ ؛ وما هي المعلومات والتقارير الواجب تقديمها حول هذه القطاعات ؟.

حيث وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع ومعلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها الشركة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على¹³⁴ :

أ - فهم أفضل للأداء السابق للشركة ؛

ب- تقييم أفضل لمخاطر وعوائد الشركة ؛

ج- تكوين أحكام حول المنشأة ككل، مدعومة بشكل أفضل بالمعلومات.

ويمكن إعطاء تعريف لقطاع الأعمال والقطاع الجغرافي على النحو التالي :

قطاع الأعمال : هو قطاع قابل للتمييز في حالة مؤسسة تعمل في توفير منتج أو خدمة إضافية أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات ذات الصلة والتي هي خاضعة لمخاطر وعوائد تختلف عن قطاعات العمل الأخرى.

¹³⁴ Bruno Colmant et les autres – op.cit – p 60.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

وتتعلق عوامل تحديد هذه المنتجات والخدمات :

- بطبيعتها وطبيعة عمليات إنتاجها ونوعية العمل ؛
- الأساليب المستخدمة في التوزيع ؛
- وكذا البيئة التنظيمية.

القطاع الجغرافي : هو مكون قابل للتمييز يعمل في تزويد المنتجات أو الخدمات ضمن بيئة اقتصادية معينة، بحيث

تكون خاضعة لمخاطر وعوائد تختلف عن مخاطر وعوائد المكونات التي تعمل في بيئات إقتصادية أخرى.

وتؤخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل عند تحديد القطاعات الجغرافية (البلد أو مجموعة من البلدان، أو

منطقة داخلية لبلد ما) :

- تشابه الظروف الإقتصادية والسياسية ؛
- العلاقة بين العمليات والنشاطات في مناطق جغرافية مختلفة مع مراعاة عامل القرب.
- المخاطر الخاصة المرتبطة مع العمليات في منطقة معينة.
- إضافة إلى أنظمة الرقابة على الصرف ومخاطر العملة.

ويتم تحديد قطاع عمل أو قطاع جغرافي على أنه قطاع تقدم عنه التقارير إذا كان يتم الحصول على معظم

إيراده من مبيعات لعملاء خارجيين، وتحقق ما يلي¹³⁵ :

أ. إذا بلغ إيراده من المبيعات لعملاء خارجيين ومن عمليات مع قطاعات أخرى 10% أو أكثر من

إجمالي الإيراد الخارجي والداخلي من كافة القطاعات، أو

ب. إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات

من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق.

ج. إذا بلغت موجودات القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات.

وعليه يجب على المنشآت تقديم الإفصاحات التالية:

*فيما يخص القطاعات الأساسية¹³⁶ ؛ يكون الإفصاح كما يلي .:

- إيرادات القطاع مع التفرقة بين المبيعات لعملاء خارجيين والإيرادات من القطاعات الأخرى.

- نتائج القطاع.

¹³⁵Idem – p61.

¹³⁶كما يتم أيضا التمييز بين ما هو قطاع أساسي وما هو قطاع ثانوي. (للمزيد أنظر المعيار المحاسبي الدولي 14، الفقرة 26-27).

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

- القيمة الدفترية لأصول القطاع، تكلفة الأصول الثابتة وتكلفة الاستحواذ على الأصول غير الملموسة.
- التزامات القطاع.
- مصاريف الإهلاك والمصاريف غير النقدية الأخرى.
- النصيب المحسوب في صافي الربح أو الخسارة للاستثمارات المحسوبة بطريقة حقوق الملكية.
- التسويات بين معلومات القطاعات التي تم التقرير عنها في القوائم المالية والجمعة لبنود إيرادات القطاع، نتائج التشغيل، الأصول والخصوم.
- * فيما يخص القطاع الثانوي ؛ يكون كما يلي:
 - الإيرادات من عملاء.
 - القيمة المعدلة لأصول القطاع.
 - تكلفة الأصول الثابتة، وتكلفة الاستحواذ على الأصول غير الملموسة.
- * إفصاحات أخرى ؛ تقدم الشركات كذلك الإفصاحات التالية :
 - الإيرادات من أي قطاع تساوي إيراداته أو تتجاوز عن 10 % من إيرادات الشركة.
 - أسس تسعير التحويلات ما بين القطاعات.
 - التغيرات في السياسة المحاسبية للقطاع.
 - أنواع المنتجات في السياسة المحاسبية للقطاع.
 - أنواع المنتجات والخدمات لكل قطاع.
 - بنية كل قطاع جغرافي.

6. المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 : الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

- حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 ؛ تعني الأطراف ذوي العلاقة الأطراف التي لها قوة التحكم والتأثير أو القدرة على السيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة كالمنشأة الزميلة أو التابعة أو الشركة الأم. والعلاقات أو الصفقات التي تتم فيما بينها تعتبر معاملات تتضمن تحويل موارد أو التزامات فيما بينها.
- على العموم تقوم المنشأة بالإفصاح عن :
- العلاقات بين الشركة القابضة والشركات التابعة بشكل مباشر، والإفصاح عن اسم الشركة القابضة.
 - الإفصاح عن حوافز أفراد الإدارة الأساسيين، منافع العاملين والتقاعد.
 - الإفصاح عن المنافع المتعلقة بحقوق الملكية.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

- في حال حدوث صفقات مع الأطراف ذوي العلاقة يجب الإفصاح عما يلي:

* طبيعة المعاملات وطبيعة الصفقة.

* المعاملات والأرصدة المتداولة مشتملة مبلغ المعاملة، شروطها، والضمانات المعطاة والمستلمة.

- يجب أن تكون الأمور السابقة الذكر موضحة بشكل منفصل كالاتي:

* الشركة القابضة.

* الشركات ذات السيطرة المشتركة.

* الفروع.

* الشركات الزميلة.

* أفراد الإدارة الأساسيين للشركة وأقاربهم.

* الأطراف ذوي العلاقة الآخرون.

7. المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 : الأدوات المالية - العرض والافصاح

يهدف هذا المعيار إلى إبراز لمستخدمي البيانات المالية مدى أهمية الأدوات المالية، سواء كانت ظاهرة

بالبيانات المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمنشأة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية.

والأدوات المالية هي عبارة عن عقود يصدر عنها أصول مالية لمنشأة ما والتزامات مالية أو أدوات حقوق

ملكية لمنشأة أخرى. وتجدر الإشارة هنا إلى توضيح مفهومي الأصل والالتزام الماليين، حيث أن¹³⁷:

- الأصل المالي : هو عبارة عن أصل إما في صورة :

□ نقد ؛ أو

□ أداة حقوق ملكية في منشأة أخرى (تعني أداة حقوق الملكية :هي أي تعاقد يثبت الحقوق والحصص

المتبقية في أصول منشأة ما بعد طرح كافة التزاماتها).

□ حق تعاقدى لاستلام نقدية أو أي أصل مالي آخرون منشأة أخرى، أو أي حق تعاقدى لمبادلة أدوات

مالية مع منشأة أخرى في ظروف تبدو مواتية.

- الإلتزام المالي : هو أي التزام تعاقدى :

□ لتسليم نقدية أو أي أصل مالي آخر لمنشأة أخرى، أو لتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى في

¹³⁷ جون وايلى وأبناؤه - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل - المطابع المركزية - عمان - 2006 - ص 188.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

ظروف تبدو غير موثوقة.

□ عقد في إطار التسوية ضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بحيث لم يتم تصنيفه على أنه أداة حق ملكية للمنشأة.

أما المعيار المحاسبي الدولي IAS39 : الأدوات المالية- الاعتراف والقياس جاء استكمالاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS32 المتعلق بعرض الأدوات المالية، ويعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية، كما يهدف المعيار IAS39 إلى وضع أسس الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول المالية والمطلوبات المالية، وللعقود المتعلقة بشراء أصول أو بنود غير مالية، ويبين المعيار كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية ومتى يتم إلغاء الاعتراف بها.

وفي 1 جانفي 2015 سوف يحل محل IAS39 المعيار IFRS9 معيار الإبلاغ المالي الدولي: الأدوات المالية- التصنيف والقياس، ويغطي تصنيف وقياس الأصول المالية.

8. المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 : التقارير المالية المرحلية

عادة ما يتم إعداد التقارير المالية سنويا بصفة دقيقة يعتمد عليها متخذي القرارات الاقتصادية يبدأ أنه قد تطرأ على المنشأة في مرحلة ما أحداث غير متوقعة تستدعي توفير معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة. من هنا تستمد التقارير المالية المرحلية أهميتها والتي تبقى مستخدم المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي، إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري، وهذا يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية ويساعدهم على تقييم أداء المنشأة والتنبؤ بالوضع المالي لها مستقبلا وهذا بدوره يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.

والفترة المرحلية هي عبارة عن فترة اعداد تقارير مالية تكون أقصر من سنة مالية كاملة. ويعرف التقرير المالي المرحلي كما يلي : هو التقرير المالي الذي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية، أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة في فترة مرحلية¹³⁸.

¹³⁸ جون وايلي وأبناؤه - مرجع سبق ذكره - ص 260.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

ولقد حدد هذا المعيار شكل ومحتوى التقرير المالي المرحلي كما يلي :

أ- في حالة وأن أصدرت المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية في التقرير المرحلي (الميزانية، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية)، يستوجب أن تمثل تلك القوائم المالية لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS1.

ب- أما إذا اختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة، فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي :

-ميزانية عمومية مختصرة

-بيان دخل مختصر

-بيان مختصر يبين إما كافة التغيرات في حقوق الملكية أو التغيرات في حقوق الملكية باستثناء العمليات

الرأسمالية مع الملاك والتوزيعات على الملاك

-بيان تدفق نقدي مختصر

-ملاحظات تفسيرية مختصرة.

الفرع الرابع : إفصاحات وفق معايير التقارير المالية الدولية

معييار التقرير المالي الدولي رقم 01 : تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى IFRS1

معييار التقرير المالي الدولي رقم 05 : الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها لغرض البيع IFRS 5

معييار التقرير المالي الدولي رقم 07 : الأدوات المالية – الإفصاحات-IFRS7

1. معيار التقرير المالي الدولي رقم 01 : تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى IFRS1 :

يعتبر هذا المعيار نقطة انطلاق لمسك محاسبة وفقا للمعايير الدولية، تقوم المنشأة بالإعلان الصريح وبدون تحفظ عند تبنيه لأول مرة في إعداد قوائمها المالية مع تطبيق الإجراءات التي نص عليها. حيث تعمل على ضمان أن إعدادها سوف يتم كما لو كانت المعايير الدولية هي المطبقة دائما.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

ويهدف هذا المعيار إلى أن تحتوي هذه القوائم المالية على : معلومات ذات جودة عالية واضحة للمستخدمين، قابلة للمقارنة بين السنوات السابقة، كما يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لهم.

وهنا ينبغي على المنشأة أن تبين أثر تطبيق المعايير الدولية على مركزها المالي، أدائها المالي وتدفقاتها النقدية. كما يجب أن تفصح عن :

1* تسويات حقوق الملكية نتيجة التحول من المبادئ المحاسبية إلى المعايير الدولية في تاريخ التحول وفي نهاية آخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة.

2* تسوية إجمالي الدخل (الأرباح والخسائر) المعدة بموجب المبادئ المحاسبية لآخر فترة مع أرباحها وخسائرها بموجب معايير المحاسبة الدولية لنفس الفترة.

3* شرح عملية إعادة تصنيف البنود في ميزان المراجعة، قائمة الدخل أو قائمة التدفقات النقدية أثناء تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة.

4* يجب الإفصاح عن أخطاء القوائم المالية السابقة بشكل منفصل حتى وإن تم اكتشافها في مرحلة انتقال المنشأة إلى معايير التقارير المالية الدولية.

5* إذا تم الاعتراف بوجود خسائر في انخفاض القيمة أثناء إعداد الميزانية الإفتتاحية يجب الإفصاح عنها.

6* تقديم التوضيحات الكافية من طرف المنشأة عند تطبيقها لبعض الحالات الخاصة بالإعفاءات والإستثناءات التي يوجزها معيار التقرير المالي الدولي الأول كمثلاً استعمال القيمة العادلة كتكلفة مرجعية¹³⁹.

2. معيار التقرير المالي الدولي رقم 05 : الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها لغرض البيع 5 IFRS :

يقوم هذا المعيار بتحديد أسلوب المحاسبة للأصول المستحوذ عليها بغرض البيع، وهي تدخل ضمن

العمليات المتوقفة. وهذا ما يتوجب تقديم الإفصاحات التالية :

- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات المتوقفة والتصرف في الأصول المعدة للبيع.

- ينبغي الإفصاح عن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع في قائمة الميزانية.

- يجب الإفصاح عن مبالغ وتحليل الإيرادات والمصروفات والربح قبل الضرائب أو الخسارة المتعلقة بالعمليات غير المستمرة في قائمة الدخل والإيضاحات.

¹³⁹ Voir le site : <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs1>

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

- يتم الإفصاح عن صافي التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل، الاستثمار والتمويل للعمليات المتوقعة.
- في حالة تصنيف الأصل غير المتداول كأصل محتفظ به للبيع أو تم بيعه فعلا، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن ما يلي :

- * بيان بالأصل غير المتداول المحتفظ به للبيع.
- * بيان بالوقائع والظروف الخاصة بالبيع المتعلقة بالأصل.
- * الأرباح أو الخسائر المعترف بها وكذا البند المذكورة فيه سواء بشكل منفصل أو شامل في قائمة الدخل.
- * القطاع الذي يعرض فيه الأصل غير المتداول حسب المعيار رقم (14).
- * على المنشأة عرض الحقائق والظروف المؤدية للقرار وتأثير القرار على النتائج الخاصة بالعمليات للفترة أو أي فترات من قبل.

3. معيار التقرير المالي الدولي رقم 07 : الأدوات المالية - الإفصاحات - IFRS7 :

- جاء معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS7 للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ويهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية¹⁴⁰ بحيث تمكن مستخدمي تلك القوائم من تقييم :
- أ- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة؛
 - ب- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها الشركة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة الشركة لهذه المخاطر.
- وتعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملية للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمتطلبات المالية الواردة في المعيارين 32 و 39.

¹⁴⁰الأداة المالية: هي عقد تؤدي إلى نشوء أصل مالي لشركة ما والتزام مالي أو أداة حق ملكية لشركة أخرى، ويشمل مصطلح الأدوات المالية أدوات حقوق الملكية والأصول المالية والالتزامات المالية، ولجميع هذه المصطلحات الثلاث تعريفات تساعد الشركات على تحديد أي البنود التي ينبغي محاسبتها كأدوات مالية أو أداة.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

المطلب الثاني : النظام المحاسبي المالي وكيفية إفصاحه عن القوائم المالية

قبل التطرق إلى كيفية الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الجديد يجب أن تعرض القوائم المالية الخاصة بالنسبة للسنة المالية 2010 كما لو كانت المؤسسة دائما توقف كشوفها المالية طبقا للأحكام الواردة في التنظيم الجديد، بالتالي يجب أن تطبق الأحكام الجديدة بصفة رجعية، إلا إذا كان مبلغ التصحيح الخاص بالسنوات السابقة بشكل معقول لا يمكن تحديده.

والقوائم المالية الختامية حسب النظام المحاسبي الجزائري الجديد أو معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمؤسسة، وعلى هذا الأساس فإن القوائم المالية الختامية تتمثل فيما يلي : الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي)، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة أو حقوق الملكية وملحق يبين السياسات المحاسبية المتبعة ويوفر معلومات مكتملة وتوضيحية.

ويتم عرض هذه القوائم المالية كما يلي :

الفرع الأول : القوائم المالية الرئيسية

أ. الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي)

حسب المادة 33 من المرسوم التنفيذي 08/156 المؤرخ بتاريخ 26/ماي/2008 تصف الميزانية بصفة

منفصلة عناصر الأصول والخصوم، ويجب أن تعرض على الأقل الفصول الآتية كما هو موضح في الجدول الموالي :

جدول رقم 2.3 الميزانية الختامية - عناصر الأصول والخصوم-

عناصر الأصول	عناصر الخصوم
- التثبيات المعنوية ؛ - التثبيات العينية ؛ - الإهلاكات ؛ - المساهمات ؛ - الأصول المالية ؛ - المخزونات ؛ - أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ؛ - الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) ؛ - الخزينة الموجبة وما يعادلها.	- الأموال الخاصة ؛ - الخصوم غير الجارية ؛ - الموردون والدائنون الآخرون ؛ - خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛ - مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (إيرادات مثبتة مسبقا)؛ - الخزينة السالبة وما يعادلها.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

من الجدول السابق يمكن تمييز ما يلي¹⁴¹ :

- (1) الأصول : وتحتوي على أصول جارية وغير جارية
- الأصول الجارية : هي الأصول التي تمتلكها المؤسسة من أجل بيعها أو استهلاكها، أو تتوقع تحقيقها خلال دورة الإستغلال العادية لا تتعدى السنة المالية. تكون إما أصول سائلة أو قابلة للسيولة وتشمل : المخزونات، الضرائب، الزبائن والمدينين الآخرين، الأموال الموظفة وحساب الخزينة... الخ.
 - الأصول غير الجارية : وهي أصول تستعملها المؤسسة لاحتياجاتها بصفة دائمة ومستمرة تتعدى السنة المالية، أو التي لا تستطيع تحقيقها خلال دورة الإستغلال العادية، وكذا ما هو محصل عليه من خلال التوظيف طويل الأجل.

(2) الخصوم : كما أشرنا سابقا، تقسم إلى خصوم جارية وغير جارية

- الخصوم الجارية : هي التزامات على عاتق المؤسسة تشمل مبالغ النقود المستحقة عليها والواجبة السداد في غضون السنة.
 - الخصوم غير الجارية : وتشمل باقي عناصر الخصوم الأخرى التي لا تعتبر جارية بما فيها عناصر الخصوم طويلة الأجل التي تتضمن فائدة حتى ولو تمت تسويتها خلال السنة 12 شهر التي تلي إقفال الحسابات.
- كما يجب على المؤسسات الخاضعة لتطبيق هذا النظام المحاسبي الجديد¹⁴² :
- إعداد ميزانية إفتتاحية في أول جانفي 2010 طبقا للتنظيم الجديد.
 - إعادة معالجة المعطيات المقارنة للسنة المالية 2009 بهدف ضمان قابلية المقارنة مع المعلومات المالية المتعلقة بالسنة المالية 2009.
 - تقييد في رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية التصحيحات المتتالية لإعادة المعالجات المفروضة بفعول أول تطبيق للتنظيم الجديد.
 - عرض في الملحق التفسيرات المفصلة لأثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة.

والملحق رقم (2) يعرض نموذجا لجدول الميزانية العمومية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

¹⁴¹ الجريدة الرسمية، العدد 27- مرسوم تنفيذي مؤرخ في 28/05/2008 والمتضمن تطبيق أحكام قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 - ص 13.

¹⁴² تعليمية وزارية رقم 02 - مرجع سبق ذكره - ص 04.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

ب. جدول حساب النتائج

كثيرا ما تستخدم النتيجة كأساس لقياس أداء المؤسسة أو كقاعدة أساسية لاتخاذ التدابير الإدارية مثل العائد على الاستثمار أو نصيب السهم من الأرباح¹⁴³.

وحساب النتائج عبارة عن بيان ملخص لأعباء وإيرادات المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. حيث يبين النتيجة الصافية للسنة المالية ربحاً أو خسارة.

وفيما يلي المعلومات التي يقدمها حساب النتائج :

- يقوم هذا البيان بتحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :
 - الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
 - إيرادات الأنشطة العادية.
 - الإيرادات المالية والأعباء المالية.
 - أعباء المستخدمين.
 - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
 - المخصصات للإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص الثبتات العينية.
 - المخصصات للإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص الثبتات المعنوية.
 - نتيجة الأنشطة العادية.
 - العناصر غير العادية (إيرادات وأعباء).
 - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
 - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

كما يمكن للمعلومات المقدمة إما في جدول حساب النتائج أو في الملحق المكمل له:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

¹⁴³Ali Tazdait – Maitrise du système comptable financier – édition ACG – Alger – 2009 - p75.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

ملاحظات: لقد أشار النظام المحاسبي المالي الجديد إلى :¹⁴⁴

- إمكانية المؤسسات تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق. فبالإضافة إلى مدونة حسابات الأعباء والمنتجات حسب الطبيعة، تقوم بإعداد مدونة حسابات حسب الوظيفة كيفية مع خصوصيتها واحتياجها.
- تقديم المنتجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها لهما تأثير بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة المؤسسة خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التحلي جزئيا عن النشاط).
- تتأني النتيجة غير العادية من منتجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للمؤسسة وتمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية والكارثة الطبيعية وغير المتوقعة).
- يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة لمنتجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتجات والأعباء، وبصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط فإن حساب النتائج أو الملحق بهذه المؤسسات يمثل ما يأتي :

- منتجات الفوائد وما شابهها.
- أعباء الفوائد وما شابهها.
- الحصص المستلمة.
- الأتعاب والعمولات المقبوضة.
- الأتعاب والعمولات المدفوعة.
- المنتجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات حسب كل فئة منها.
- الأعباء والمنتجات المتعلقة بعمليات الصرف.
- منتجات الاستغلال الأخرى.
- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد.
- أعباء الإدارة العامة.
- أعباء الاستغلال الأخرى.

ويكون جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (حسب النتيجة/الوظيفة) في الملحق رقم (3)

¹⁴⁴ Copyright Eurl pages bleues internationales – Le Nouveau Système Comptable Financier – Pages Bleues – Alger - 2008 – p67.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

ج. جدول تدفقات الخزينة

- يعتبر جدول سيولة الخزينة (أو ما يعرف أيضا بجدول تدفقات الخزينة) إحدى الأدوات الأساسية والهامة لقراءة الميزانية والتي على ضوءها يتم إعطاء صورة فوتوغرافية لمجموع التدفقات في لحظة زمنية ما. كما يقوم بتوضيح التغيرات الحاصلة في الجدولين السابقين (الميزانية، جدول حسابات النتائج). ويهدف جدول سيولة الخزينة إلى¹⁴⁵:
- إمداد مستخدمي الكشوف المالية بالمعلومات الأساسية التي تساعدهم على تقييم أداء المؤسسة وقدرتها على توليد السيولة وما يعادلها أثناء السنة المالية وكذا بالمعلومات التي تخص استعمال هذه السيولة.
 - توفير المعلومات حول التغيرات التي تطرأ على الأصل الصافي للمؤسسة، هيكلها المالي (بما فيها السيولة والملاءة المالية) وقدرتها على توليد التدفقات النقدية ومدى تحكمها في تغيير مبالغ وتواريخ تحصيل التدفقات النقدية حتى تكون مستعدة لمواجهة الصعوبات واغتنام الفرص.
 - تساهم في تحسين مبدأ القابلية لمقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بين المؤسسات وكذا المعلومات المتعلقة بأدائها المهني، كونها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة للعمليات والأحداث المماثلة.
 - تعطي معلومات تستخدم عادة كمؤشر هام للمبالغ، وتواريخ التحصيل المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، كما تفيد في عملية التحقق من صحة التقديرات السابقة حولها وفحص العلاقة بين مردودية التدفقات النقدية الصافية وأثر تغير سعر الصرف.
- ونشير إلى أن جدول سيولة الخزينة يقوم بتقديم مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة خلال الدورة حسب مصدرها (منشئها) كما يلي¹⁴⁶:

➤ **تدفقات تشغيلية:** التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها

من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل). وتتكون من :

1) وفق الطريقة المباشرة :

صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية = المتحصلات النقدية عن الأنشطة التشغيلية - مدفوعات مقابل

بضاعة - مدفوعات مقابل مصاريف. حيث أن :

* المتحصلات النقدية عن الأنشطة التشغيلية = المبيعات + المدنين أول الفترة - المدنين آخر الفترة.

¹⁴⁵ Ali Tazdait — op.cit – p92.

¹⁴⁶ بلعروسي أحمد تيجاني - مرجع سبق ذكره - ص 93، ص 94.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

* مدفوعات مقابل بضاعة = تكلفة البضاعة المباعة + (المخزون آخر الفترة - المخزون أول الفترة) + (الدائنين أول الفترة - الدائنين آخر الفترة).

* مدفوعات مقابل مصاريف = المصروفات التشغيلية - مصروف الاستهلاك + (مصروفات مدفوعة مقدماً آخر الفترة - مصروفات مدفوعة مقدماً أول الفترة) + (مصروفات مستحقة أول الفترة - مصروفات مستحقة آخر الفترة).

(2) وفق الطريقة غير المباشرة :

صافي التدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية = صافي الدخل + مصروف الاستهلاك + (المدينين أول الفترة - المدينين آخر الفترة) + (المخزون أول الفترة - المخزون آخر الفترة) + (الدائنين آخر الفترة - الدائنين أول الفترة) + (مصروفات مدفوعة مقدماً أول الفترة - مصروفات مدفوعة مقدماً آخر الفترة) + (مصروفات مستحقة آخر الفترة - مصروفات مستحقة أول الفترة) + (خسائر بيع أصول ثابتة - مكاسب بيع أصول ثابتة).

➤ **تدفقات استثمارية :** تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار أو التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات

تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار وتحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل) توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية. وتتكون من :

صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية = متحصلات بيع أصول ثابتة + متحصلات بيع استثمارات - مدفوعات شراء أصول ثابتة - مدفوعات شراء استثمارات.

➤ **تدفقات تمويلية :** التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم وبنية

الأموال الخاصة أو القروض) من أجل التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية من طرف مقدمي الأموال للمشروع، وتتكون من :

صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية = إصدار أسهم + إصدار سندات + بيع أسهم خزانة + الحصول على قروض - توزيعات الأرباح المدفوعة نقداً - سداد قروض.

ويعني هذا أن التدفقات النقدية تعرض بطريقتين إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة :

* الطريقة المباشرة : تقدم التأثيرات الأساسية لدخول وخروج الخزينة الإجمالية لتقريب تدفق الخزينة الصافية للنتيجة قبل الضريبة.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

*الطريقة غير المباشرة : تشمل على إضافة النتيجة الصافية للدورة على حساب :

__ آثار المعاملات بدون التأثير في الخزينة (الإهلاك، تغيير الزبون، المخزون، الموردين...).

__ التفاوتات أو التسويات (الضرائب مؤجلة)؛

__ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم

كلا على حدى.

ونستنتج من هذا أن تدفقات الخزينة الناتجة عن الأنشطة التشغيلية تحسب سواء بالطريقة المباشرة أو غير

المباشرة، أما فيما يخص تدفقات الخزينة الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية وتدفقات الخزينة الناتجة عن الأنشطة

التمويلية فتحسب بنفس الطريقة المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة.

والملاحق رقم (4) يشمل نموذج جدول سيولة الخزينة حسب الطريقتين وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

د. جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية)

من أجل اتباع تغيرات عناصر أصول وخصوم المؤسسة خلال الدورة، وتحليل حركات رؤوس الأموال

الخاصة بالمؤسسة خلال الدورة المالية يتم إعداد جدول يعرف بجدول تغيرات الأموال الخاصة والذي يتكون

على الأقل من العناصر التالية :

- النتيجة الصافية للدورة.
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحاتها.
- الإيرادات والأعباء الأخرى.
- عمليات الرسملة.
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة للدورة.

والملاحق رقم (5) عبارة عن نموذج لجدول تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

الفرع الثاني : الملاحق والملاحظات

تعتبر الملاحق جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية، تتمثل في جداول تلخيص متضمنة لمعلومات ضرورية توضيحية عن العمليات والأحداث المالية الخاصة بالمؤسسة.

ويمكن استخدام هذه الجداول في الإفصاح عن ما يلي¹⁴⁷:

- كل القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في اعداد الجداول الأربعة الخاصة بالميزانية، حسابات النتائج، تغيرات الخزينة، تغير الأموال الخاصة.
- معلومات مكملة هامة حول هذه القوائم المالية الأربعة، لكي تكون مفهومة فهما جيدا لقارئ الحسابات.
- في حالة المؤسسات الجمعية والمشاركة، تستخدم جداول للإفصاح عن معلومات تخص المؤسسة الأم أو فروعها أو المعاملات التي تتم فيما بينها.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المعلومات يتم تحديدها كي تظهر في الملحق حسب توفر معيارين أساسيين هما : 1- الطابع الملائم للإعلام.

2- أهميته النسبية.

ومن بين الجداول التي يمكن ورودها كملاحق ما يلي :

أ. تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية :

جدول رقم 1.3.3 : تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية

العناوين	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر : بلعوسي أحمد النيجاني - مرجع سبق ذكره - ص114.

*يجب أن يفصل كل عنوان حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

*يسمح عمود "ملاحظة" ببيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص عنوان

¹⁴⁷Ali Tazdait – op.cit – p106.

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

(تعبيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم ..)

*يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند اللزوم إلى "اقتناءات اسهامات"، "إنشاءات".

*يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى "عمليات بيع"، "عمليات انفصال" "عمليات الوضع خارج الخدمة".

ب. دخول الاهتلاكات:

جدول رقم 2.3.3 : دخول الإهتلاكات

العناوين	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة	انخفاضات في عناصر خارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good Will					
التثبيات المعنوية					
التثبيات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر : بلعوسي أحمد النيجاني - مرجع سبق ذكره - ص114.

*يجب كل عنوان على الأقل أن يكون حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

*يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في المحلق التي تخص (عنوان

مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تغيير نسب الاستهلاك...).

ج. جدول خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية

جدول رقم 3.3.3 : خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية

العناوين والأبواب	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة	استثناءات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good Will					
التثبيات المعنوية					
التثبيات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

الفصل الثالث : الإفصاح عن القوائم المالية

د. جدول المساهمات (فروع ووحدات مشاركة)

جدول رقم 4.3.3: المساهمات (فروع ووحدات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	رأس المال الممتاز %	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية
الفروع							
الكيانات أ							
الكيانات ب							
الكيانات المشاركة							
الكيان أ							
الكيان ب							

المصدر: بلعوسي أحمد التيجاني - مرجع سبق ذكره - ص 115.

هـ- جدول المؤونات

جدول رقم 5.3.3 : المؤونات

العناوين والأبواب	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخططات السنة المالية	استثناءات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
* مؤونات خصوم مالية غ.جارية					
* مؤونات للمعاشات					
* مؤونات للضرائب					
* مؤونات للنزاعات					
المجموع					
* مؤونات خصوم مالية جارية					
* مؤونات للمعاشات					
* مؤونات مرتبطة بالمستخدمين					
* مؤونات للضرائب					
المجموع					

خلاصة الفصل الثالث

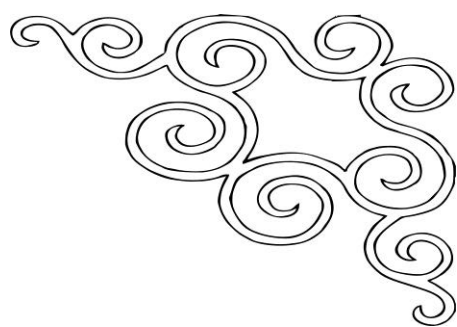
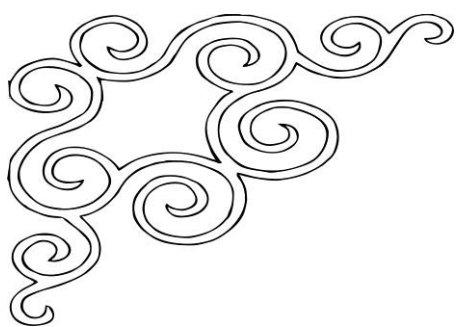
من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، يمكن القول أن الإفصاح هو الإدلاء بالحقائق والتفاصيل عن حالة منشأة معينة في شكل قوائم مالية رئيسية، وكذا ملاحظات وجداول ملحقة إضافية مفسرة لها تقدم لمختلف المستخدمين والمستفيدين منها دون انحياز.

وقد جاءت المعايير الدولية للمحاسبة داعمة لعملية الإفصاح بل ومركزة عليها لما توفره هذه العملية من معلومات حيوية تمكن من إبراز مدى قوة المنشأة وقدرتها ماليا واقتصاديا واعطاء صورة صادقة عن وضعيتها المالية للأطراف المعنية أو التي يمكن أن تستفيد منها كالعاملين، الموردين، المستثمرين وكذا مصلحة الضرائب. وذلك بوضع إطار مفاهيمي متكامل ومتناسق لإعداد القوائم المالية، يتضمن :

1. حاجات المستخدمين من القوائم المالية والأهداف المرجوة منها
 2. الفروض الأساسية أثناء تحضير القوائم المالية بحيث أي تسجيل للأحداث الاقتصادية يكون محينا فور نشوئه وهو ما يعرف بأساس الاستحقاق، واعتبار المنشأة مستمرة في نشاطها وفق أساس الاستمرارية.
 3. خصائصها النوعية كالملاءمة والقابلية للفهم بحيث تكون مفيدة وواضحة وسهلة، إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وقابليتها للمقارنة.
 4. القيود المتعلقة بها : هي عبارة عن المحددات التي يجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية نذكر منها: التوقيت المناسب، أن لا تفوق التكاليف المترتبة عن تقديم المعلومات أكثر من المنافع المتأتية منها، واعطاء صورة صحيحة وصادقة عن الوضعية المالية للمنشأة.
- وننوه إلى أن النظام المحاسبي المالي قد احتوى على إطار مفاهيمي مبني على هذه المعايير وموافقا لها قصد الإفصاح عن القوائم المالية بشفافية ومصداقية وتقديم جداول ملحقة كتوضيحات وتفسيرات تضمن ثقة مستخدميها والمستفيدين منها واعتمادهم عليها بكل طمأنينة في اتخاذ القرارات.



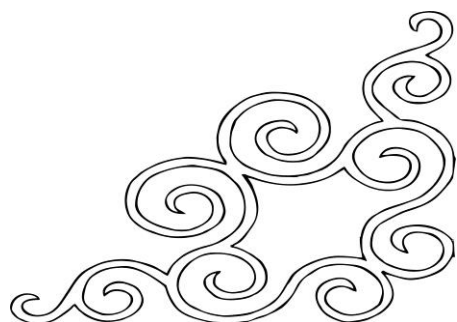
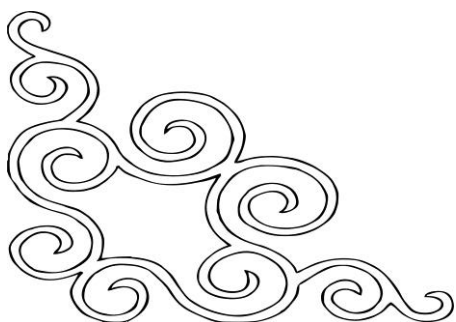
الجانب التطبيقي



الفصل الرابع

دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي

SOFAME



الفصل الرابع

دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي

-SOFAME-

تمهيد

نظرا للظروف الإقتصادية العالمية الراهنة، ديناميكية المؤسسات وشراسة المنافسة وكذا التحالفات الإستراتيجية مع الشركاء الوطنيين أو الأجانب أصبحت حتمية.

في هذا الإطار تهدف المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية لتحسين قدراتها، رفع مستوى تسييرها ووضع أحسن أنظمة عمل واقتناء وسائل إنتاج متطورة مسايرة لهذه الظروف، كذلك زيادة الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره أهم مورد اقتصادي. وحرصا منها على المساهمة الفعالة في الاقتصاد الوطني والرقى به نحو العالمية بادرت بتوسيع نطاقها وذلك من خلال الافصاح عن قوائمها المالية بشفافية ومصداقية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد المتبني للمعايير المحاسبية الدولية قصد تحقيق هذه التحالفات وجلب الاستثمارات الأجنبية.

وعليه سنتناول في هذا الفصل عموميات حول هذه المؤسسة في المبحث الأول، ويكون المبحث الثاني مخصصا لعرض القوائم المالية وفق النظامين القديم والجديد في المطلب الأول منه، أما المطلب الثاني فيكون لتوضيح البنود المرتبطة بهذه القوائم في شكل ملاحظات وجداول ملحقة. وذلك للسنة المالية 2010 مع أول تطبيق لهذا النظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة

في هذا المبحث سنتعرض إلى إحدى أهم المؤسسات الضخمة في مجال الصناعات الثقيلة بإعطاء صورة عامة حولها في المطلب الأول، ثم التطرق إلى مركب من أهم مركباتها الإنتاجية محل الدراسة في المطلب الثاني كما يلي :

المطلب الأول : المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية (المؤسسة الأم)

الفرع الأول : بطاقة تعريف المؤسسة

إسم المؤسسة	المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية « SONACOME »
الشكل القانوني	مؤسسة عمومية اقتصادية، شركة ذات أسهم
رأس المال	15 600 000 000 دج
تاريخ التأسيس	01 جانفي 1983
الإختصاص	صناعة عتاد الأشغال العمومية وتسويقها - الصناعة الميكانيكية-.
الشبكة التجارية	(4) شبكات.
التوطن البنكي	البنك الوطني الجزائري، عين السمارة-قسنطينة-.
اسم ولقب الرئيس المدير العام	سليمان بولبد
عدد العمال سنة 2012	2200 عامل
مقر الشركة	المنطقة الصناعية عين السمارة، ص-ب رقم 67-25140-قسنطينة.
عنوان الموقع الإلكتروني	www.enmtp.com
عنوان البريد الإلكتروني	info@enmtp.com
الهاتف	031 97 38 12، 97 34 94، 97 47 10، 97 38 43
الفاكس	031 97 34 29، 97 34 94، 97 38 34

الفرع الثاني : التعريف بالمؤسسة الأم

المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية هي مؤسسة عمومية اقتصادية متخصصة في تطوير وتصنيع وتوزيع جميع العمليات المتصلة بالأشغال العامة وصناعة المعدات الميكانيكية ذات رأسمال اجتماعي يقدر ب: 15 600 000 000,00 دج، توظف حوالي 2200 عامل وحقت 109 مليون دولار سنة 2012، تتوقع بلوغ 2300 موظف برقم أعمال 126 مليون دولار. يقع مقرها الاجتماعي بعين السمارة ولاية قسنطينة. وهي واحدة من أقطاب الصناعة الميكانيكية في الجزائر وإفريقيا لما لها من أهمية وقدرات تجعلها مساهما فعالا في النشاط الاقتصادي الوطني.

وقد أنشئت بموجب المرسوم 06 /83 الصادر في الفاتح من جانفي سنة 1983، وذلك في إطار إعادة الهيكلة للشركات الوطنية، حيث تفرعت عن الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية SPA SONACOME وأيضاً عن الشركة الوطنية للحديد والصلب S.N.Métal. وفي سنة 1995 أصبحت تابعة لشركة القابضة للميكانيك والإلكترونيك HOMELEC.

تعمل المؤسسة (ENMTP) على تلبية الحاجات الوطنية من منتجات عتاد الأشغال العمومية خاصة في ظل المشاريع التنموية التي تقوم بها الدولة حالياً من استثمار في صناعة الحديد ومجموعات البناء وكذا معدات الصناعات الثقيلة... الخ . حيث يتركز نشاط المؤسسة الحالي على إنتاج وتسويق آلات الحفر والرفع والترصيص وآلات خاصة بالمضاغط، إضافة إلى آلات ومعدات متعددة الأنشطة.

الفرع الثالث : شركات المؤسسة

وتتعاون المؤسسة في مجال نشاطها مع العديد من المؤسسات الأوروبية والأمريكية من أجل تعزيزه وتنويعه، كما تعمل من خلال تراخيص لتصنيع العديد من منتجات معتمدة من مؤسسات أهمها¹⁴⁸:

- **LIEBEHRR** (الألمانية) : من أجل صناعة الجراف والرافعات الهيدروليكية.
- **ORENSTEIN-KOPPEL** (الألمانية) من أجل صناعة الشاحنات أو الحملات ذات عجلات.
- **FIATALLIS** (الإيطالية) : من أجل صناعة الجرافات.

¹⁴⁸ Consulter le site officiel de L'ENMTP : <http://www.enmtp.com/presentation.htm> .

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

▪ **INGERSOLLRANDCIE** (الأمريكية) : من أجل صناعة الرصاصات والمضاغط.

▪ **POTAIN** (الفرنسية) : من أجل صناعة رافعات البناء إلى جانب التصنيع من خلال

التراخيص، فإن المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية تتولى عملية تسويق قطع الغيار الأصلية للمنتجات المختلفة.

وتطمح المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية أن تزيد من حجم منتجاتها، خاصة منتجات مركب المحارف والرافعات المتحصل على شهادة الجودة ايزو 9002 طبعة 94؛ والذي من شأنه أن يزيد من قدرة هذه المنتجات على التنافس ليس فقط داخل السوق المحلية وإنما في السوق الإقليمية وكذا الدولية. حيث تهدف من خلال هذه الشراكات إلى :

- تطوير المنتجات التنافسية، وكذا المنتجات الجديدة.
- اكتساب المعرفة التكنولوجية.
- إمكانية توسيع قنوات التوزيع على نطاق دولي.
- رفع جودة المنتجات وترقية عمليات التصنيع.
- إعادة تهيئة وسائل الإنتاج المتوفرة في المؤسسة وإصلاحها، والعمل على عصرنتها وتحديثها.

الفرع الرابع : تنظيم المؤسسة وميدان نشاطها

يعكس لنا الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية تنظيم المختلف الأقسام التي تتكون منها المؤسسة والمتمثلة في:

1-المديرية العامة : تشرف على كل مديريات المؤسسات الموجودة، كما تقوم بالدراسة الشاملة حول وضعية المؤسسة.

2-المديرية المركزية للمالية : تتولى عملية الإشراف والتوجيه لجميع المديريات والدوائر المالية والمحاسبة المتواجدة بمختلف وحدات المؤسسة.

3-المديرية المركزية للموارد البشرية : تهتم بكل ما يخص المستخدمين وتشرف على إدارة شؤونهم على مستوى المؤسسة من توظيف، ترقية ورسكلة...الخ.

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

4-مديرية البرمجة ومراقبة التسيير : ويتمثل دورها في جمع البيانات والمعلومات الخاصة بجميع المديريات وتقوم كذلك بدراستها وتحليلها ويتم من خلالها اتخاذ قرارات تساهم في تحسين البرمجة والتسيير.

5- القسمالصناعي : يعتبر هو المشرف الرئيسي على جميع المركبات داخل المؤسسة. يتولى مهام وضع الاستراتيجيات كخطط الإنتاج للسنوات المقبلة إلى جانب وضع برامج محددة للتموين انطلاقا من تحديد احتياجات الوحدات الإنتاجية المختلفة. ويضم أربع وحدات إنتاجية تختص كل واحدة منها في إنتاج أنواع معينة من عتاد الأشغال العمومية، حيث يتم فيه تحويل المادة الأولية إلى منتجات مصنعة ونصف مصنعة كما يقوم بتركيب وتجهيز مختلف الآلات. وتمثل هذه الوحدات فيما يلي:

أ-شركة التصنيع الميكانيكي بعين السمارة (SOFAME):هي عبارة عن مركب يقع في المنطقة الصناعية بعين السمارة، حيث يتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ550000م²، منها مساحة مغطاة تقدر بـ140000م². بدأ هذا المركب في الإنتاج سنة 1980م، حيث تقدر طاقته الإنتاجية بحوالي 1000 آلة سنويا.

ب -مركب المضغط والرصاصات بعين السمارة (SOFARE) : يقعا المركب في المنطقة الصناعية بعين السمارة، حيث يتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ260000 م²، منها مساحة مغطاة تقدر بـ55000 م². بدأ هذا المركب في الإنتاج سنة 1986م، وتقدر طاقته الإنتاجية بحوالي 4000 آلة سنويا.

ج -وحدة عتاد الخرسانة بالحراش (SOMABE) : تقع وحدة عتاد الخرسانة في الحراش بالجزائر العاصمة، دخلت الإنتاج سنة 1973م وتقدر مساحتها الإجمالية بـ43926م² منها مساحة مغطاة بـ22359م²، فيما تقدر طاقتها الإنتاجية بحوالي 6000 آلة سنويا.

د -وحدة الرافعات ببجاية (FAGECO) : بدأت وحدة الرافعات ببجاية عملية الإنتاج سنة 1973م، تقدر مساحتها الإجمالية بـ83500م² منها مساحة مغطاة بـ71000م²، بطاقة إنتاجية سنويا قدرها 690 آلة.

هـ - شركة عتاد الحفر والرفع (SOMATEL) بعين السمارة.

6- القسم التجاري :يختص بعملية التسويق وبيع مختلف قطع الغيار والآلات داخل وخارج الوطن. يشرف على أربع وحدات خاصة بالصيانة والتوزيع تتم على مستواها هذه العملية من أجل تلبية الطلبات عبر كافة التراب الوطني والمتواجدة في الأماكن التالية :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

أ- وحدة الصيانة والتوزيع بعين السمارة - قسنطينة-.

ب- وحدة الصيانة والتوزيع بالجزائر.

ج- وحدة الصيانة والتوزيع بوهران.

ح- وحدة الصيانة والتوزيع بعنابة.

7- القسم الخدماتي: يعتمد هذا القسم إلى تقديم الخدمات خلال دعم وحدات النشاط ووضع تصاميم لبرامج

مرتبطة بتنمية عتاد الأشغال العمومية، ويشمل على وحدتين هما :

أ- **وحدة المنطقة:** تقوم هذه الوحدة بعدة عمليات مختلفة منها توزيع الكهرباء والماء والغاز. ويتمثل

دورها الرئيسي في تقديم الأمن - باعتباره النقطة الركيزة التي تعمل المؤسسة على تحقيقها دائما

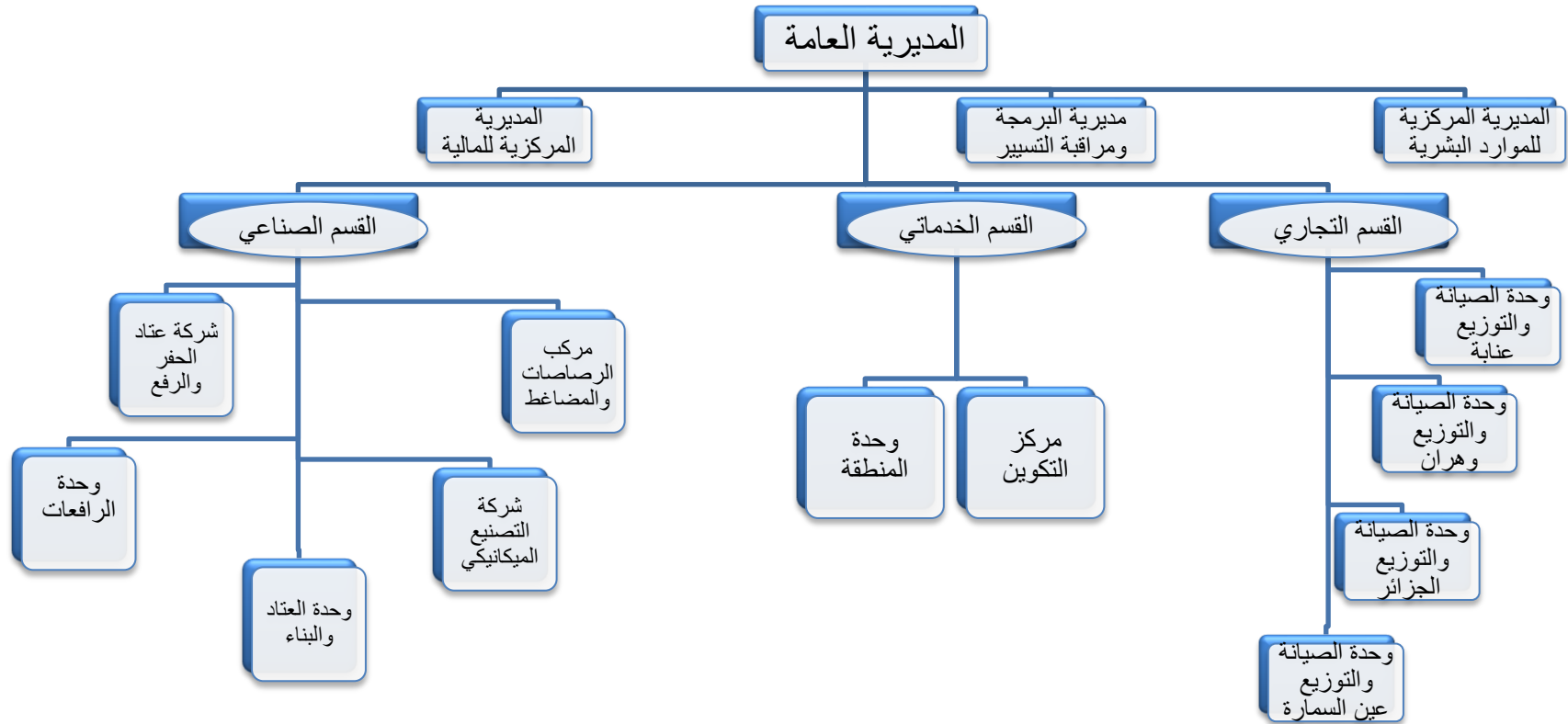
للحفاظ على أمن جميع فروعها- وكذا النقل.

ب- **وحدة التكوين:** تعتمد هذه الوحدة على تقديم أحسن تكوين للعمال وتحسين مستواهم الوظيفي

وكذلك تلبية احتياجات المؤهلين.

والشكل الموالي يوضح لنا الهيكل التنظيمي

الشكل رقم 1.4 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية "ENMTP"



المصدر : الإدارة العامة

المطلب الثاني : شركة التصنيع الميكانيكي (SOFAME)

الفرع الأول : نشأة شركة التصنيع الميكانيكي

كما أشرنا سابقا فإن هذه الشركة تم إنشاؤها في إطار تنمية وترقية الصناعات الميكانيكية في الجزائر. باعتبارها من أكبر الفاعلين في إنعاش هذا المجال حيث لم تفوت الفرصة في توسيعه عبر الوطن وامتداده نحو الخارج. وجاءت تسمية هذه الشركة كبديل عن التسمية القديمة والتي تتمثل في "مركب المحارف والرافعات". ومن منتجاتها نجد :

أولا : المحارف

- محارف ذات عجلات 9110.
- محارف ذات عجلات 9210.
- محارف على سلاسل 9111.
- محارف على سلاسل 9211.
- محارف على سلاسل 9411.

ثانيا : الرافعات

- رافعة صناعية 1012.
- رافعة متحركة ذات ذراع متداخل 1020.
- شاحنة رافعة ذات ذراع متداخل 1025.
- شاحنة رافعة ذات ذراع متداخل 1035.

ثالثا : المنتوجات الجديدة

قامت الشركة «ENMTP» مع الشركة الألمانية "LIEBHERR" بتكوين شركة مختلطة " SOMATEL – LIEBHERR " تقوم في المرحلة الأولى بتصنيع منتجات ذات تكنولوجيا حديثة تتمثل في: الحفارات الثابتة والمتحركة، الشاحنات، والجرافات. وهي بصدد القيام بشراكة مع الشركة الإسبانية "EUOPACTOR" من أجل تصنيع مضاعط ذات 12 طن.

الفرع الثاني : تنظيم الشركة

وتحتوي الشركة على ست مديريات هي كالاتي :

➤ مديرية المحاسبة والمالية.

➤ مديرية التنظيم والإعلام.

➤ مديرية التمويل.

➤ مديرية المستخدمين والإدارة.

➤ مديرية التصنيع.

➤ المديرية التقنية.

➤ مديرية المحاسبة والمالية : وتشمل على دائرتين هما :

1) دائرة المحاسبة والخزينة : تهتم بالجانب المالي للمركب. وتحتوي على مصلحتين هما :

أ) مصلحة المحاسبة العامة : تقوم بالعمليات الخاصة بالمؤسسة من مشتريات، مبيعات ومصاريف. وكذا

تلك الخاصة بالخزينة. وبدورها تشرف على عدة فروع :

- فرع المشتريات : يتم فيه تسجيل مختلف عمليات الشراء.

- فرع الخزينة : وتسجل فيه العمليات البنكية وتسيير الصندوق.

- فرع تحصيل الحقوق : يتعلق بعملية تسديد الزبائن لديونها اتجاه المؤسسة.

- فرع يقوم بعمليات مختلفة مثل : محاسبة ومراجعة الأجور، تسجيل المبيعات... الخ.

ب) مصلحة الخزينة : وتضم :

- فرع المؤونات والاستغلال : يهتم هذا الفرع بتسيير مخزون المؤسسة وتأمين علاقة الخزينة مع مقر

المؤسسة ومختلف المنظمات المالية الخارجية.

- فرع الصندوق : يقوم بعمليات الصندوق وتسجيل المسوحات والتحصيلات.

2) دائرة مراقبة التسيير : وتختص هذه الدائرة بعمليتي التسيير والمتابعة، تحتوي على مصلحتين هما :

أ) مصلحة المحاسبة التحليلية : حيث تنقسم هذه المصلحة إلى الفروع التالية :

- فرع الاستثمارات (التثبيات) مكلف بالمهام الآتية :

▪ يتابع ويسجل كل الاستثمارات.

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

- يقوم بحساب الاهتلاكات عند نهاية كل سنة مالية.
- يشرف على عملية تحليل الفوارق.
- فرع المخزونات : ويتم فيها تسيير وتقييم المخزونات بطريقة القيمة الوسطية المرجحة.
- فرع سعر التكلفة والتسجيلات : يقوم هذا الفرع بتحديد سعر تكلفة المنتجات من خلال تحديد تكلفتها وكذلك سعر بيعها.

(ب) مصلحة الميزانية : وتتكون من :

- فرع مراقبة الميزانية : حيث يتم مراقبة ومتابعة الميزانية المخصصة لكل قسم على حدى.
- فرع التنبؤات : يقوم بعملية التقدير والتنبؤ بما سيحدث في الفترات المستقبلية من أجل اعداد جدول النتائج.

➤ مديرية التنظيم والإعلام :

تسعى هذه المديرية إلى مواكبة عصر المعلومات من خلال إعداد برامج متطورة للإنتاج والاتصال من أجل ضمان ربط كل أقسام المركب عبر شبكة الأنترنت وتنظيمها، باستعمال أجهزة الاعلام الآلي وكذا تطبيق تقنيات مختلفة داخل كل مصلحة كاستخدام أسلوب لوحة القيادة مثلا.

➤ مديرية التموين :

نظرا لأهمية عملية التموين في نشاطات الإنتاج والتسويق، تقوم هذه المديرية بتزويد المركب بالمستلزمات والخدمات والمواد الضرورية من قطع الغيار أو مواد أولية من داخل أوجارج الوطن في الزمان والمكان المناسبين وبالكمية المطلوبة والجودة المرجوة. وتحتوي على ثلاثة فروع هي كما يلي :

- فرع المشتريات: وهو القسم المسؤول عن عمليات الشراء المختلفة.
- فرع تسيير المخزن: ويقوم هذا القسم بتسيير المخزون من حيث دخول وخروج المواد منهوإليه.
- فرع المخزن العام: وفيه يتم حفظ كل مقتنيات المؤسسة من المواد الاولية التي يتم جلبها بالمؤسسة من الخارج البلاد او من داخلها او حتى التي يتم صنعها بالمركب.

➤ مديرية المستخدمين والإدارة :

تتم بتسيير شؤون المستخدمين، يترأسها مدير ويساعده في أعمال السكرتارية منفذا. وتشمل هذه المديرية على :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

1- قسم شؤون العاملين : يعمل هذا القسم على :

- المساهمة في وضع مقاييس تعيين العاملين واختيارهم، وكذا فيما يخص سلم الترقية وقياس الكفاءة.
- يقوم هذا القسم بعملية مراقبة الحضور والغياب، تحديد وتنفيذ العقوبات.
- القيام ببحوث تبسيط العمل واجراءته للحد من المشاكل الخاصة بالعمال.
- حساب الإنجازات بمختلف أنواعها.

2- مصلحة الأمن والصيانة : وتعتبر من أهم المصالح ذلك أنها مكلفة بتحقيق عاملين أساسيين هما الأمن والسلامة للمركب من خلال اتخاذ الخطوات اللازمة لصيانة التجهيزات والمعدات وحمايتها من النهب والسرقعة عن طريق ضمان الحراسة ليلا ونهارا والتدخل في حالات الحوادث التي قد يتعرض لها المركب.

➤ مديرية الإنتاج :

- يعتبر الإنتاج الوظيفة الأساسية الأولى بالنسبة للمركب، حيث تقوم المديرية هنا بجميع مراحل العملية المرتبطة بتحويل عوامل الإنتاج إلى منتج نهائي عن طريق فروعها الأربعة والمتمثلة في :
- فرع إدارة الإنتاج: ويتوجب على هذا الفرع تنظيم عملية الإنتاج في المركب ككل، حيث يقوم بعملية التخطيط والتوجيه للإنتاج في كل اقسام العملية الإنتاجية، وتوزيع المهام والأنشطة على كل قسم من أقسامها حسب الخطة.
 - فرع البناءات المعدنية : يقوم بتصميم هياكل الآلات بتقطيع الصفائح الحديدية الكبيرة وتلحيمها وبعد ذلك تركيبها.
 - فرع التشغيل : يتولى هذا الفرع عملية تصنيع قطع الغيار التي تدخل في تركيب الآلة، وعملية استيراد بعض القطع من الخارج عند الحاجة، ويتم إتمام تصنيعها في حالة ما إذا لم يكن بعضها جاهزا أي أنها نصف مصنعة. كما يقوم بعملية تدعيم للقطع الحديدية عن طريق مواد كيميائية تساعد على جعل المركبة أكثر صلابة.
 - فرع التركيب : في هذا الفرع تتم عملية تركيب أجزاء وقطع الآلات المصنعة للحصول في النهاية على الآلة المراد تركيبها.
 - فرع الصيانة: وهو الفرع المسؤول على صيانة وإصلاح الآلات في حال تعطلها عن العمل.

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

➤ المديرية التقنية :

وهي من بين أهم الإدارات الموجودة على مستوى المركب ويشرف عليها مدير الإدارة وتتفرع هذه الإدارة بدورها إلى ثلاثة أقسام :

-قسم الدراسات والتجارب : يقترح الخطط والبدائل من خلال الدراسات والأبحاث على المنتجات بهدف التطوير والتحديث .

- قسم المناهج : ويقوم بوضع منهجية لعملية إنتاج الصفائح وقطع الغيار المختلفة.

-قسم المراقبة : يهتم بمراقبة عمليات الإنتاج ومدى مطابقتها للمواصفات المحددة لها من بدايتها إلى غاية خروج المركبة.

كما يتفرع أيضا قسمين هما :

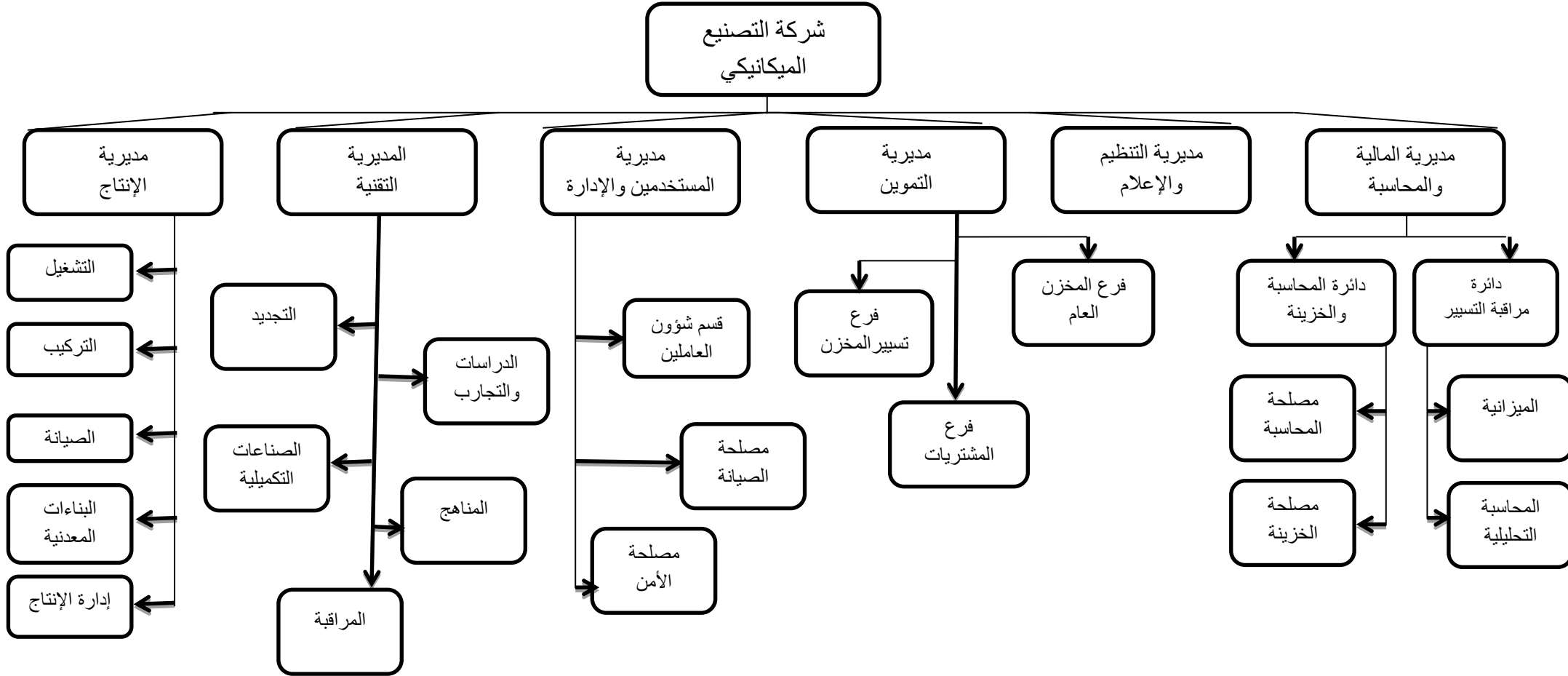
-قسم الصناعات التكاملية : وهو القسم الذي يقوم بإنتاج قطع غيار أو صفائح حديدية لصالح بعض المتعاملين والزبائن خارج المؤسسة.

- قسم التجديد : وهو القسم الذي يقوم بإعادة تهيئة وصيانة وتجديد وإصلاح المركبات التي قام بصناعتها في المركب من أجل إعادةتها إلى العمل.

والشكل الموالي يوضح لنا الهيكل التنظيمي لهذه الشركة :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الشكل رقم 2.4 : الهيكل التنظيمي لشركة التصنيع الميكانيكي "SOFAME"



المصدر : الإدارة العامة

المبحث الثاني : كيفية إفصاح شركة التصنيع الميكانيكي عن القوائم المالية

المطلب الأول : القوائم المالية الرئيسية

قبل تناول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، سنعرض عليها وفق المخطط المحاسبي الوطني السابق، ثم نعرض الميزانية الإفتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي يتسنى لنا استنباط ما إذا كان هناك أثر مترتب على مستواها جراء تبني النظام المحاسبي المالي الجديد.

الفرع الأول : القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني

1- الميزانية الختامية :

فيما يخص الميزانية فقد تم تقسيم كلا من جانبي الأصول والخصوم على حدة كما يلي :

1-1 جانب الأصول :

جدول رقم 1.4 : الميزانية في 31/ديسمبر/2009 - جانب الأصول-

رقم/ح	الأصول	المبلغ الإجمالي	إهلاكات أو مؤونات	المبلغ الصافي	المجاميع الجزئية
17	الحسابات الوسيطة بين الوحدات	3 539 736 204,56	-	3 539 736 204,56	3 539 736 204,56
	الإستثمارات				1 743 282 215,34
20	مصاريف إعدادية	-	-	-	-
21	قيم معنوية	74 534 735,52	74 534 735,52	-	-
22	أراضي	1 562 000 000,00	-	1 562 000 000,00	1 562 000 000,00
24	تجهيزات الإنتاج	8 145 750 667,42	7 964 501 913,26	181 248 754,16	181 248 754,16
25	تجهيزات إجتماعية	279 474 803,39	279 441 342,21	33 461,18	33 461,18
28	إستثمارات قيد الإنجاز	-	-	-	-
	المجموع 02	10 061 760 206,33	8 318 477 990,99	1 743 282 215,34	1 743 282 215,34
	المخزون				3 531 209 096,64
30	بضاعة	-	-	-	-
31	مواد ولوازم	1 573 182 074,85	65 263 387,02	1 507 918 687,83	1 507 918 687,83
33	منتجات نصف مصنعة	164 815 893,77	-	164 815 893,77	164 815 893,77
34	منتجات قيد التصنيع	805 916 355,68	-	805 916 355,68	805 916 355,68
35	منتجات تامة	746 501 990,96	-	746 501 990,96	746 501 990,96
36	فضلات ومهمات	10 018 714,15	2 973 883,79	7 044 830,36	7 044 830,36
37	مخزون خارجي	304 195 060,61	5 183 722,57	299 011 338,04	299 011 338,04
	المجموع 03	3 604 630 090,02	73 420 993,38	3 531 209 096,64	3 531 209 096,64

103 420 071,01				الذمم	
	15 399 000,00	50 000,00	15 449 000,00	مدينو الاستثمارات	42
	982 500,00	-	982 500,00	مدينو المخزون	43
	-	-	-	ديون على الشركاء والشركات الحليفة	44
	34 278 284,31	1 356 602,00	35 634 886,31	تسبيقات على الحساب	45
	17 369 229,41	-	17 369 229,41	تسبيقات الاستغلال	46
	32 547 898,53	19 510 626,76	52 058 525,29	دين على الزبائن	47
	695 536,29	-	695 536,29	نقديات	48
	2 147 622,47	-	2 147 622,47	حسابات المطالب المدينة	40
	103 420 071,01	20 917 228,76	124 337 299,77	المجموع 04	
	147 179 899,42	-	147 179 899,42	نتيجة السنة المالية	88
9 064 827 486,97	9 064 827 486,97	8 412 816 213,13	17 477 643 700,10	المجموع العام	

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

2-1 جانب الخصوم :

جدول رقم 2.4 : الميزانية في 31/ديسمبر/2009 - جانب الخصوم-

رقم/ح	الخصوم	المبلغ	المجاميع الجزئية
	الأموال الخاصة		7 105 950 464,28
10	الأموال الجماعية	-	
12	علاوات المساهمات	-	
13	الاحتياطات	-	
14	إعانات على الإستثمارات المستلمة	-	
15	إحتياطات إعادة تقييم الإستثمارات	-	
17	الحسابات الوسيطة بين الوحدات	7 100 749 736,90	
18	نتائج قيد التخصيص	-	
19	المؤونات	5 200 727,38	
	مجموع 01	7 105 950 464,28	
	الديون		1 958 877 022,69
52	دائنوا الإستثمارات	896 349 460,21	
53	دائنوا المخزونات	586 134 787,71	
54	محجوزات لدى الغير	12 423 453,95	
55	ديون اتجاه الشركاء والشركات الحليفة	-	
56	ديون الإستغلال	281 919 680,08	
58	تسبيقات تجارية	13 250 955,22	
59	ديون مالية	168 352 807,00	
50	حسابات الأصول الدائنة	445 878,52	
	مجموع 05	1 958 877 022,69	
88	نتيجة السنة المالية (ربح)	-	-
	المجموع العام	9 064 827 486,97	9 064 827 486,97

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

2- جدول حساب النتائج

جدول رقم 3.4 : حساب النتائج

رقم/ح	إسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات البضائع	-	-
60	بضائع مستهلكة	-	-
6089	بضائع منقولة (مقدمة)	-	-
7689	بضائع منقولة (مستلمة)	-	-
80	الهامش الإجمالي	-	-
80	الهامش الإجمالي	-	-
71	إنتاج مباع	-	5 509 44,40
72	إنتاج مخزن	-	807 106 944,28
73	إنتاج المؤسسة لذاتها	-	1 157 333,68
74	أداء خدمات	-	25 821 879,75
75	تحويل تكاليف الإنتاج	-	22 460 991,49
7689	مواد ولوازم منقولة (مستلمة)	-	-
61	مواد ولوازم مستهلكة	2 746 509 426,85	-
6189	مواد ولوازم منقولة (مقدمة)	-	-
62	خدمات	12 925 764,57	-
89	تحويلات داخلية لتكاليف الإنتاج	1 463 374,38	2 711 687 585,56
89	تحويلات داخلية للمواد واللوازم	-	-
89	تحويلات داخلية للخدمات	56 734 744,75	7 872 050,50
81	القيمة المضافة	-	763 982 949,11
81	القيمة المضافة	-	763 982 949,11
77	إيرادات متنوعة	-	461 296,28
78	تحويل تكاليف الاستغلال	-	205 175 418,62
63	مصاريف المستخدمين	693 521 084,74	-
64	ضرائب ورسوم	5 021 236,23	-
65	مصاريف مالية	49 476 318,81	-
66	مصاريف متنوعة	12 884 444,96	-
68	مخصص الإهلاكات والمؤونات	168 747 528,06	-
89	تحويلات داخلية لتكاليف الاستغلال	20 685 394,90	-
	المجموع	950 336 007,70	969 619 664,01
83	نتيجة الاستغلال	-	19 283 656,31
79	إيرادات خارج الاستغلال	-	238 273 396,36
69	تكاليف خارج الاستغلال	363 462 551,83	-

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

-	22 370 619,62	حصة التكاليف الخاصة بالمقر القاعدي	89
-	18 903 780,64	تحويلات داخلية خارج الإستغلال	89
	186 463 555,73	النتيجة خارج الإستغلال	84
19 283 656,31	-	نتيجة الإستغلال	83
-	186 463 555,73	النتيجة خارج الإستغلال	84
	147 179 899,42	النتيجة الإجمالية للسنة المالية	880
	147 179 899,42	النتيجة الإجمالية للسنة المالية	880
-	-	الضريبة على الأرباح	889
	147 179 899,42	النتيجة الصافية للسنة المالية	88

الفرع الثاني : القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

قبل عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، سنستعرض عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بالإعتماد على جدول الإرسال التالي :

جدول رقم 4.4 : جدول الإرسال

المجموعة الأولى : 1 ^{er} groupe	
PCN 1975	NSCF 2010
1731370	1813370
1731380	1813380
1731490	1813490
1731495	1813495
1731506	1813506
1731738	1813738
1731744	1813744
1731745	1813745
1731751	1813751
1731755	1813755
17370	1810370
17380	1810380
17490	1810490
17495	1810495
17506	1810506
17738	1810738
17744	1810744
17745	1810745
17751	1810751
17755	1810755
181008	110
1906	1512

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المجموعة الثانية : 2 ^{eme} groupe			
PCN 1975	NSCF 2010	PCN 1975	NSCF 2010
2120	205	2473	2135
2200	2112	2474	2135
24001	21311	2475	2188
24011	21312	2476	2187
24012	21318	2477	2135
2402	21318	2478	2135
24110	21318	2479	2135
2420	2135	25002	21891
2430	21541	25021	21894
2431	21551	25022	21894
24310	21552	2511	21892
243182	21551	2512	21892
243183	21541	25121	21892
24401	21821	2514	21893
24402	21822	2519	21892
24403	21823	2572	21892
24405	21825	2912	2905
24406	21826	2940	2913
24407	21832	2941	2913
24409	21827	2942	2913
2445	21833	2943	2915
24451	21834	2944	2915
24452	21834	29450	2915
24453	21831	29451	2915
24456	21835	2946	2915
2450	21842	2947	2918
2451	21841	2950	2918
24510	2185	2951	2918
2460	2186	2957	2918
2470	2135	24456	21835
2471	2122	2450	21842
2472	2135		

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المجموعة الثالثة : 3 ^{eme} groupe			
PCN 1975	NSCF 2010	PCN 1975	NSCF 2010
3100	310	381500	3820
3150	321	381504	38214
3181	322	381510	38210
3182	323	381513	38215
3183	324	381514	38214
3184	326	381517	38218
3185	327	381518	38219
3186	328	388100	3820
3188	326	388200	3820
3189	329	388210	38210
3300	351	388214	38214
3400	331	388218	38219
3500	355	388300	3820
3501	355	388310	38210
3600	3582	388313	38215
3601	3581	388318	38219
3710	3710	388400	3820
3715	3710	388500	3820
3718	3710	388510	38210
3719	3710	388600	3820
381000	3800	388800	3820
381010	38110	388900	3820
381013	38115	3910	391
381014	38114	3930	395
381015	38116	3950	395
381017	38118	3960	395
381018	38119	3970	397

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المجموعة الرابعة : 4 ^{eme} groupe	
PCN 1975	NSCF 2010
42501	409
42541	276
4263	275
43501	409
43502	409
448279	266
4575	442
4576	4423
4630	425
46307	425
46308	425
46309	425
4634	425
4638	425
4685	467
4686	467
4690	476
47011	4111
47051	4115
47061	4116
47102	412
4852	512101
48521	512102
4870	53
4880920	541
4880940	541
4880960	541
4880970	541
4890	580
4942	298
4945	494
4947	491

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المجموعة الخامسة : 5 ^{eme} groupe	
PCN 1975	NSCF 2010
52123	162
52201	404
52501	165
5300	40100
5301	40101
5380	40800
5381	40801
5430	447
54482	427
54503	427
5458	427
5469	427
5470	445
5479	447
5491	4281
54910	4281
5499	427
54992	427
54995	4282
56201	40110
5621	40110
5622	40110
5624	40110
5627	40110
5628	40110
5629	40110
5630	421
5641	447
5647	447
5648	447
56503	518
5660	443
56803	431
56821	422
57011	4191
57061	4191
57062	4191
5790	477
5830	403
5880	519

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المجموعة السادسة : 6 ^{eme} groupe			
PCN 1975	NSCF 2010	PCN 1975	NSCF 2010
6110	601	6282	6265
6115	6021	6289	6269
6181	6022	6300	6311
6182	6023	6301	6313
6183	6024	6302	6313
6184	6026	63025	6313
6185	6027	6303	6312
6186	6028	6322	6313
6188	6026	6329	63143
6189	6029	6340	637
6201	613	6343	6380
6214	614	6344	6380
6216	614	63460	6382
6223	615	6350	635
6224	615	64102	6422
6225	615	6462	6451
6240	6181	6489	6452
6250	622	6531	6275
6255	622	6550	6271
6257	622	6552	6272
62590	622	6570	6274
62591	622	6600	6160
6260	6231	6602	6161
6261	6235	6603	6163
6263	6233	6605	6164
6269	6239	6699	6562
62710	6252	66990	6562
62720	6252	68243	681
62721	6253	692043	652
6273	6252	6974	654
6275	6257	6982	666
6276	6259	6983	6562
6280	6262	6989	6571
6281	6263		

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المجموعة السابعة : 7 ^{eme} groupe	
PCN 1975	NSCF 2010
7101	700
7200	724
7201	724
7340	732
7400	706
7799	708
792043	752
792044	752
792045	752
792046	752
792047	752
792051	752
796062	752
796065	752
796069	752
797071	7572
7980	7571
7982	766
7989	7571

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المجموعة الثامنة : 8 ^{eme} groupe	
PCN 1975	NSCF 2010
8800	695
89662370	7966370
89662495	7966495
89662745	7966495
89662751	7966751
89662755	7966755
8967738	7967738
8967744	7967744
89762370	7976370
89762380	7976380
89762490	7976490
89762495	7976495
89762506	7976506
89762738	7976738
89762744	7976744
89762745	7976745
89762751	7976751
89762755	7976755
8977370	7977370
8977380	7977380
8977495	7977495
8977506	7977506
8977738	7977738
8977751	7977751

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

وعليه يكون جدول الميزانية العمومية كما يلي :

1- الميزانية العمومية:

1-1 الميزانية الافتتاحية :

1.1-1 جانب الأصول :

جدول رقم 5.4 : الميزانية الإفتتاحية حسب SCF في 2010/01/01 - جانب الأصول-

مبالغ حقيقية	اهتلاكات ومؤونات	مبالغ محاسبية	الأصول
-	74 534 735,52	74 534 735,52	الأصول غير الجارية التثبيات المعنوية التثبيات العينية
1 562 000 000,00	-	1 562 000 000,00	* الأراضي
1 478 241 884,89	2 914 396 506,50	4 392 638 391,39	* المباني
194 933 653,48	2 719 703 051,28	2 914 636 704,76	* المنشآت التقنية المعدات وأدوات الصناعة
174 037 568,15	873 013 394,11	1 047 050 962,26	* التثبيات العينية الأخرى الممنوح امتيازها
-	-	-	التثبيات الجاري إنجازها
-	-	-	تثبيات مالية أخرى
217 731 010,12	-	217 731 010,42	* الضرائب المؤجلة على الأصول
3 626 944 116,94	6581647687,41	10 208 591 804,35	<u>مجموع الأصول غير الجارية</u>
3 253 486 990,77	73 420 993,38	3 326 907 984,15	المخزونات الجاري العمل بها ديون ورسوم المؤقتة
32 547 898,53	13705548,77	46 253 447,30	* الزبائن
21 436 691,47	50000,00	21 486 691,47	* الحسابات الأخرى الدائنة
34 278 284,31	1 356 602,00	35 634 886,31	* الضرائب الأخرى والرسوم
14 464 660,41	-	1 4461 660,41	* ديون أخرى ورسوم مؤقتة
695 536,29	-	695 536,29	قيم التوظيف المنقولة * الخزينة الأصول
3 356 907 061,78	88 533 144,15	3 445 440 205,93	<u>مجموع الأصول الجارية</u>
6 983 851 178,72	6 670 180 831,56	13 654 032 010,28	المجموع الإجمالي للأصول

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

1-1. 2 جانب الخصوم :

جدول رقم 6.4 : الميزانية الإفتتاحية حسب SCF في 2010/01/01 - جانب الخصوم-

الفترة N-1	الفترة N	بيان	الخصوم
			رأس المال * رأس المال الصادر * رأس المال المكتتب غير المستعان به * العلاوات ذات الصلة برأس مال الشركة * فارق إعادة التقييم * فارق المعادلة (1) نتيجة صافية خاصة بالمجموعة (1)
	479 364 783,96	-	
	479 364 783,96		<u>مجموع: 01</u>
			الخصوم غير الجارية * الاقتراضات والديون المماثلة * الضرائب المؤجلة على الخصوم * الاقتراضات والديون الأخرى المماثلة * المؤونات للأعباء
	4 251 196 357,88 316 526 869,32 - 873 431 307,93		
	5441154535,13		<u>مجموع الخصوم غير الجارية 02</u>
			الخصوم الجارية * الموردون والحسابات المرتبط بها * الضرائب * ديون أخرى - خزينة الخصوم
	761 254 757,70 8647364,54 60 752 387,38 232 677 350,01 1 063 331 859,63		
	6 983 851 178,72		مجموع الخصوم الجارية 03 المجموع الإجمالي للخصوم

* نجد أن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يدرج المصاريف الإعدادية.

* وبمقارنة الميزانية الافتتاحية لسنة 2010 المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالميزانية الختامية لسنة 2009 حسب

المخطط المحاسبي الوطني نحصل على الفروق على مستوى جدول الميزانية الافتتاحية كما يلي :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

-الفروق على مستوى جدول الميزانية الإقتصادية :

أ- الفرق على الميزانية الافتتاحية (أصول) :

الفرق		المبالغ الصافية		
%	دج	SCF	PCN	
108,05%	1 883 661 901,60	3 626 944 116,94	1 743 282 215,34	الأصول الثابتة غير الجارية
-7,86%	-277 722 105,87	3 253 486 990,77	3 531 209 096,64	المخزونات
---	0,00	103 420 071,01	103 420 071,01	الحقوق
29,86%	1 605 939 795,73	6 983 851 178,72	5 377 911 382,99	المجموع

ب- الفرق على الميزانية الافتتاحية (خصوم) :

الفرق		المبالغ الصافية		
%	دج	SCF	PCN	
-93,25%	-6 626 585 680,32	479 364 783.96	7 105 950 464.28	الأموال الخاصة
507,03%	4 544 805 074,92	5 441 154 535.13	896 349 460.21	الخصوم غير الجارية
0,08%	804 297,15	1 063 331 859.63	1 062 527 562.48	الخصوم الجارية
-22,96%	-2 080 976 308,25	6 983 851 178.72	9 064 827 486.97	المجموع

2-1 الميزانية الختامية :

1. 2-1 جانب الأصول :

جدول رقم 7.4 : الميزانية الختامية حسب SCF في 2010/12/31 - جانب الأصول-

صافي 2009	صافي 2010	إهلاكات أو مؤونات	إجمالي المبالغ	الملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية
					فارق الإقتناء
	-	74 534 735,52	74 534 735,52	1*2	تثبيات معنوية
	-	6 632 925 699,31	9 926 052 735,12		تثبيات مادية
1 562 000 000,00	1 562 000 000,00	-	1 562 000 000,00	2*2	أراضي
1 478 241 884,89	1 407 505 229,11	2 985 133 162,28	4 392 638 391,39	3*2	مباني
194 933 653,48	160 336 766,42	2 763 295 989,88	2 923 632 756,30	4*2	تركيبات تقنية
174 037 568,15	163 285 040,28	884 496 547,15	1 047 781 587,43	5*2	تثبيات مادية أخرى
-	29 196 000,00	-	29 196 000,00	6*2	تثبيات ممنوح إمتيازها
-	201 080 535,83	-	201 080 535,83		تثبيات جاري إنجازها
					تثبيات مالية
	71 434 000,00		71 434 000,00	7*2	سندات تحت المعادلة
					مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
					سندات أخرى مثبتة
					قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
217 731 010,42	129 646 535,83	-	129 646 535,83	8*2	ضرائب مؤجلة على الأصل
3 626 944 116,94	3 523 403 571,64	6 707 460 434,83	10 230 864 006,47		مجموع الأصول غير الجارية
					أصول جارية
3 253 486 990,77	2 577 103 034,82	59 962 694,04	2 637 065 728,86	1*3	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
102 278 656,20	327 355 183,49	12 685 841,93	340 041 025,42		حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
32 547 898,53	16 449 780,81	12 685 841,93	29 135 622,74	1*4	الزبائن
21 436 691,47	231 066 634,13	-	231 066 634,13	2*4	المدينون الآخرون
33 832 405,79	70 698 251,87	-	70 698 251,87	3*4	الضرائب وما شابهها
14 461 660,41	9 140 516,68	-	9 140 516,68	4*4	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
695 536,29	1 133 041 336,87	-	1 133 041 336,87		الموجودات وما شابهها
					الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
695 536,29	1 133 041 336,87		1 133 041 336,87	5*4	الخبزينة
3 356 461 183,26	4 037 499 555,18	72 648 535,97	4 110 148 091,15		مجموع الأصول الجارية
6 983 405 300,20	7 560 903 126,82	6 780 108 970,80	14 341 012 097,62		المجموع العام للأصول

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

2.2-1 جانب الخصوم :

جدول رقم 8.4 : الميزانية الختامية حسب SCF في 2010/12/31 - جانب الخصوم-

سنة 2009	سنة 2010	الملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
-	1 000 000,00	1*5	رأس مال صادر
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة-
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة
- 479 364 783,96	108 949 163,19	1*5	نتيجة صافية
			رؤوس أموال خاصة أخرى (ترحيل من جديد)
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
- 479 364 783,96	109 949 163,19		مجموع I
			الخصوم غير الجارية
894 945 163,06	71 434 000,00	2*2*5	قروض وديون مالية
316 526 869,32	292 268 185,10	4*2*5	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
4 314 980 762,74	4 962 638 491,85	1*2*5	ديون أخرى غير جارية
873 431 307,93	718 522 680,68	3*2*5	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
6 399 884 103,05	6 044 863 357,63		مجموع الخصوم غير الجارية II
			الخصوم الجارية
761 254 757,70	252 098 732,81	1*6	موردون وحسابات ملحقة
8 647 364,54	16 474 318,14	2*6	ضرائب
60 306 508,86	1 136 551 404,69	3*6	ديون أخرى
232 677 350,01	966 150,36	4*6	خزينة الخصوم
1 062 885 981,11	1 406 090 606,00		مجموع الخصوم الجارية III
6 983 405 300,20	7 560 903 126,82		المجموع العام للخصوم

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

2- جدول حساب النتائج :

سنقوم بعرض جدول حسابات النتيجة قبل التعديل وبعده كما يلي :

جدول رقم 1.9.4 : حساب النتائج حسب الطبيعة- قبل التعديل-

الفترة من 2010/01/01 إلى 2010/12/31

السنة المالية السابقة	السنة المالية (2010)	الملاحظة	
2 750 890 990,21	4 232 110 290,20	1*7	رقم الأعمال تعبيرات إنتاج مخزون و منتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
807 106 944,28	503 640 121,05	2*7	
1 157 333,68	8 331 499,39		
-	-		
3 559 155 268,17	3 736 801 668,54		إنتاج السنة المالية (1)
747 972 801,23	2 913 668 420,05	1*8	المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
103 369 648,29	75 068 899,08	2*8	
2 851 342 449,52	2 988 737 319,13		استهلاكات السنة المالية (2)
707 812 818,65	748 064 349,41		القيمة المضافة للاستغلال (3)=(2-1)
512 213 526,86	844 184 521,41	3*8	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
5 021 236,23	7 239 752,61	4*8	
190 578 055,56	103 359 924,61		الفائض الإجمالي عن الاستغلال (4)
74 788 240,37	260 676 490,78	4*7	المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
287 529 718,11	14 683 382,05	5*8	
268 286 477,58	919 091 566,25	6*8	
158 401 980,07	961 964 452,08	5*7	
132 047 919,69	185 506 069,95		النتيجة العملياتية (5)
5 544 472,20	5 954 921,13	6*7	المنتجات المالية الأعباء المالية
20 676 451,93	5 534 533,63	7*8	
15 131 979,73	420 387,50		النتيجة المالية (6)
147 179 889,42	185 926 457,45		النتيجة العادية قبل الضرائب (7)=(6+5)
-	-		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
-	53 593 583,27		
3 797 889 960,81	4 965 397 532,53		مجموع منتجات الأنشطة العادية
3 945 069 860,23	4 833 064 658,35		مجموع أعباء الأنشطة العادية
147 179 899,42	132 332 874,18		النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)
-	-		عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (أعباء)
-	-		
-	-		النتيجة غير العادية (9)
147 179 899.42	132 332 874,18		صافي نتيجة السنة المالية (10)

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

جدول رقم 2.9.4 : حساب النتائج حسب الطبيعة - بعد التعديل -

الفترة من 2010/01/01 إلى 2010/12/31

السنة المالية السابقة	السنة المالية (2010)	الملاحظة	
2 750 890 990,21 529 384 838,41 1 157 333,68 -	4 232 110 290,20 (503 640 121,05) 8 331 499,39 -	1*7 2*7 3*7	رقم الأعمال تغبرات إنتاج مخزون و منتجات قيد التصنيع الانتاج المثبت إعانات الاستغلال
3 281 433 162,30	3 736 801 668,54		إنتاج السنة المالية (1)
2 747 972 801,23 103 369 648,29	2 913 668 420,05 75 068 899,08	1*8 2*8	المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
2 851 342 449,52	2 988 737 319,13		استهلاكات السنة المالية (2)
430 090 712,78	748 064 349,41		القيمة المضافة للاستغلال (3) = (2-1)
693 521 084,74 5 021 236,23	844 184 521,41 7 239 752,61	3*8 4*8	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
(268 451 608,19)	(103 359 924,61)		الفائض الإجمالي عن الاستغلال (4)
74 788 240,37 106 222 160,23 400 745 570,21 158 401 980,07	260 676 490,78 14 683 382,05 919 091 566,25 961 964 452,08	4*7 5*8 6*8 5*7	المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
(542 229 118,19)	185 506 069,95		النتيجة العملياتية (5)
5 544 472,20 20 676 451,93	5 954 921,13 5 534 533,63	6*7 7*8	المنتجات المالية الأعباء المالية
(15 131 979,73)	420 387,50		النتيجة المالية (6)
(557 361 097,92)	185 926 457,45		النتيجة العادية قبل الضرائب (7) = (6+ 5)
- (77 996 31,96)	13 151 503,89 63 825 790,37		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
3 520 167 854,94	4 965 397 532,53		مجموع منتجات الأنشطة العادية
3 999 532 638,90	4 833 064 658,35		مجموع أعباء الأنشطة العادية
(479 364 783,96)	108 949 163,19		النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)
-	-		عناصر غير عادية (منتجات)
-	-		عناصر غير عادية (أعباء)
-	-		النتيجة غير العادية (9)
(479 364 783,96)	108 949 163,19		صافي نتيجة السنة المالية (10)

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

3- جدول سيولة الخزينة (جدول تدفقات الخزينة) :

جدول رقم 10.4 : سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من 2010/01/01 إلى 2010/12/31

السنة 2009	السنة 2010	ملاحظة	البيان
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال
1 797 444 008,42	3 550 980 668,05	1*9	تحصيلات المقبوضة من الزبائن
1 761 772 296,16	3 407 376 976,24	2*9	المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
279 446,99	7 337 436,33	3*9	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
-	-		الضرائب على النتائج المدفوعة
-	1 022 986 070,13	4*9	معادلات الخزينة (وكالات التسبيقات والإعتمادات)
35 392 265,27	1 159 252 325,61		تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الاستثنائية)
	1 000 000,00	10	تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
35 392 265,27	1 160 252 325,61		صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)
		11	تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
20 334 966,50	28 872 675,39		تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية
3 205 503,00			التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية
-			تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية
-			التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية
-			الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية
-			الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
(17 129 483,50)	(28 872 675,39)		صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
			التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم
			حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
			التحصيلات المتأتية من القروض
			تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
18 262 781,77	1 131 379 650,22		تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)
(17 567 245,48)	695 536,29		الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
695 536,29	1 132 075 186,51		الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
18 262 781,77	1131 379650,22		تغير الخزينة خلال الفترة
479 364 783,96	108 949 163,19		المقاربة مع النتيجة المحاسبية

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

4- جدول تغير الأموال الخاصة :

جدول رقم 11.4 : تغير الأموال الخاصة

الفترة من : 2010/01/01 إلى 2010/12/31

الإحتياطات والنتيجة	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملاحظة	
332 184 884,54						الرصيد في 12/31-ن-2
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال
147 179 899,42					C1	صافي نتيجة السنة المالية
479 364 783,96					C2	الرصيد في 12/31-ن-1
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال
108 949 163,19				1 000 000,00	C3	صافي نتيجة السنة المالية
108 949 163,19					C4	
					C5	
108 949 163,19						الرصيد في 12/31-ن

المطلب الثاني : الملاحق والملاحظات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

بعدها تم عرض القوائم المالية الرئيسية لشركة التصنيع الميكانيكي بشكل عام، سنتطرق في هذا المطلب إلى شرح الملاحظات التي احتوتها وتوضيحها في شكل ملاحق وجداول إضافية باعتبارها أسلوب من أساليب الإفصاح التي تزيد من نسبة صحة المعلومات وتضفي صفة المصداقية والشفافية أثناء عرض الوضعية المالية للشركة لجميع الأطراف. حيث سنتناول في الفرع الأول منه التزام الشركة لتطبيق النظام المحاسبي المالي المطابق للمعايير، أما الفرع الثاني فيكون للملاحق والملاحظات وفق هذا النظام الجديد.

الفرع الأول :إلتزام شركة التصنيع الميكانيكي لتطبيق SCF

حسب الملاحظة رقم 01 (المطابقة للمعايير)، فإن كل حسابات المؤسسة المقفلة في 31/ديسمبر/2010 تمت وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.وعليه فقد تم الإعتماد على القواعد القانونية التي تخص تسيير وتنظيم المحاسبة إبتداء من 01/جانفي/2010، والتي تتمثل خاصة في :

- الأمر رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
 - القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات.
 - المرسوم التنفيذي في 07 أبريل 2009 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي.
- وقد أخذت المؤسسة بعين الإعتبار تطبيق القواعد الأساسية منها :

- عرض القوائم المالية.
- تقييم المخزون الناتج والجاري.
- جدول التدفقات النقدية.
- التغييرات في الطرق المحاسبية المستعملة، التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.
- التثبيتات العينية.
- منتجات الأنشطة العادية.
- مؤونات على المعاشات والالتزامات المماثلة.

-إجمالي الأصول في 2010/12/31 هو : 14.341.012.097,62دج

-الأصل الصافي في 2010/12/31 هو : 7.560.903.126,82دج

الفرع الثاني : الملاحظات والملاحق

I الأصول غير الجارية

الملاحظة رقم 02 : عرض التثبيتات في 2010/12/31

□ إرتفعت القيمة الإجمالية للتثبيتات في 2010/12/31 إلى : 10.230.864.006,47 دج، مصنفة إلى

أقسام كما يلي :

- التثبيتات المعنوية والعينية : 10.000.587.470,64 دج
- تثبيتات جاري إنجازها : 29.196.000,00 دج
- تثبيتات مالية : 71.434.000,00 دج
- ضرائب مؤجلة على الأصل : 129.646.535,83 دج
- بالمقارنة مع بداية السنة المالية لـ 2010 نجد إرتفاعا في التثبيتات بـ 112.670.478,89 دج أي بنسبة 1,2%.

وقد كانت عملية إعادة تقييم التثبيتات كالاتي :

- إعادة التقييم الأولى : حسب المرسوم التنفيذي رقم 93-250 في 1993/10/24
- إعادة التقييم الثانية : حسب المرسوم التنفيذي رقم 96-336 في 1996/01/13
- إعادة التقييم الثالثة : حسب المرسوم التنفيذي رقم 07-210 في 2007/07/04 والتي تتضمن فقط إعادة تقييم الأراضي.

والجدول التالي يوضح هذه التغيرات :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

جدول رقم 12.4 : تطور التثبيتات - الأصول غير الجارية -

القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية	إنخفاضات السنة المالية	زيادات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إفتتاح السنة المالية	الفصول والأقسام
74 534 735,52	-	-	74 534 735,52	التثبيتات المعنوية
				التثبيتات العينية :
1 562 000 000,00	-	-	1 562 000 000,00	1- الأراضي
4 392 638 391,39	-	-	4 392 638 391,39	2- المباني
2 923 632 756,30	-	8 996 051,54	2 914 636 704,76	3- التركيبات التقنية
				تثبيتات عينية أخرى
83 487 233,06	-	2 615 897,43	80 871 335,63	1.معدات النقل
78 324 571,41	-	20 290,60	78 304 280,81	2.أثاث ومعدات مكتب
6 445 286,72	-	117 777,78	6 327 508,94	3.معدات الإعلام الآلي
840 099 024,59	-	274 961,54	839 824 063,05	4.عمليات الترتيبات والمنشآت العامة
39 425 471,65	2 313 802,18	15 500,00	41 723 773,83	5.أخرى
29 196 000,00	-	29 196 000,00	-	تثبيتات جاري إنجازها
				تثبيتات مالية
-	-	-	-	1.سندات تحت المعادلة
71 434 000,00	-	71 434 000,00	-	2.مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
-	-	-	-	3.سندات أخرى مثبتة
-	-	-	-	4.قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
129 646 535,83	88 084 474,59	-	217 731 010,42	5.ضرائب مؤجلة على الأصل
10 230 864 006,47	90 398 276,77	112 670 478,89	10 208 591 804,35	مجموع الأصول المالية غير الجارية

نشير إلى بعض التوضيحات بخصوص الزيادات في قيمة التثبيتات والتي بلغت سنة 2010 قيمة

112.670.478,89 دج كما يلي :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

□ تسجيل محاسيبا عقد تجديد ثلاثة آلات من قبل المورد بقيمة 29.196.000,00 دج مع العلم أن محضر التسليم النهائي لم يوقع بعد.

□ تسجيل محاسيبا النفقات اللاحقة على آلات الإنتاج من أجل تحسين مستوى أدائها وذلك بقيمة : 8.331.499,39 دج.

□ حيازة الأدوات بقيمة : 664.552,15 دج.

□ حيازة معدات النقل ب : 2.615.897,43 دج.

□ حيازة معدات وأثاث مكتب بقيمة : 13.290,60 دج.

□ حيازة معدات الإعلام الآلي : 117.777,78 دج.

□ حيازة الترتيبات والتجهيزات بمبلغ : 290.461,54 دج.

خلال السنة المالية 2010 تم استبعاد قيمة الفوارق السلبية من الميزانية بدعوى من

CATRING SERVICES والتي وصلت إلى 2 313 802,18 دج، وتم الحكم النهائي لصالح المؤسسة من

أجل 9.050.000,00 دج (طبقا لمجلس الإدارة في 2011/04/14). وتكون هذه الفوارق مبينة في الجدول

التالي :

جدول رقم 13.4 : قيمة الفوارق السلبية

رقم الجرد	العلامة	السعر الوحدوي	الكمية	تكلفة الحيازة
130471311273	CHAISE CASINO	2 539,26	1	2 539,26
880471313393	APPAREIL A ROULER La PATTE	47 816,44	1	47 816,44
880471313398	CUISINIERE A 4 FEUX	31 577,03	1	31 577,03
130471310109 A 123	CHARIOT P/ASSIETTE	20 678,71	15	310 180,65
130471310089 A 095	CHARIOT P/PLATEAUX	39 146,39	7	274 024,73
130471304467A 468	MARMITE NORVEGIENNE	2 896,74	2	5 793,48
130471310019	BARRE DE SUSPENSION	17 242,34	1	17 242,34
130471310006	BARRE DE SUSPENSION	50 659,88	1	50 659,88
130471310026	BASSIN ROULANT	69 049,89	1	69 049,89
130471310082	FRITEUSE GRAND. REND.	534 477,12	1	534 477,12
130471310029	BASSIN ROULANT	20 331,81	1	20 331,81
130471304495	EPLUCHEUSE DE LEGUMES	47 887,38	1	47 887,38
130471304469A 471	MARMITE NORVEGIENNE	2 897,75	3	8 693,25
130471310062 A 063	MARMITE BASCULANTE	439 093,50	2	878 187,00
190142212998	CINTRE (porte manteaux)	348,68	44	15 341,92
2 313 802,18	المجموع العام			

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الملاحظة رقم 2*1:

في 2010/12/31 إرتفعت القيمة الإجمالية للتثبيتات المعنوية إلى 74.534.735,52 دج، والعناصر المسجلة كتثبيتات معنوية شملت ما يلي :

- الإجازات (الرخص) والعلامات المسجلة المصنعة من طرف المؤسسة.
- التثبيتات المعنوية تمتلك كلية وليست خاضعة لاختبار تدني القيمة لأن أغلبية هذه الإجازات المشتراة من طرف المؤسسة منذ الثمانينات تتعلق بمنتجات في مرحلة الزوال ذلك أنها قديمة تكنولوجيا ويجب إستبدالها بما هو من مستوى المؤسسة.

التثبيتات	القيمة الإجمالية في 2010/12/31	الإهلاكات المجمعة حتى 2010/12/31		القيمة الصافية الباقية	مدة المنفعة المتبقية
		النسبة	القيمة		
تثبيتات عينية	74 534 735,52	100,00%	74 534 735,52	0,00	صفر (0) سنة

الملاحظة رقم 2*2 : الأراضي

إرتفعت قيمة الأراضي إلى : 1.562.000.000,00 دج، حيث كان آخر تاريخ لإعادة تقييمها في سنة 2007. عموما الأراضي لا تتدني قيمتها ولا تملك.

الملاحظة رقم 2*3 : المباني (البناءات)

آخر تاريخ لإعادة تقييم المباني كان في سنة 2007، وتتضمن أساسا بنايات المصنع؛ البناءات الإدارية؛ البناءات الإجتماعية؛ حظيرة السيارات والعمارات... الخ.

تمت مراجعة مدة نفعية المباني وذلك في إطار الإنتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، أين كانت هذه التقديرات على أساس المنافع الإقتصادية المستقبلية (تمت إطالة المدة إلى غاية 2030) تحت موافقة مكتب المرافقة ومحافظ الحسابات وذلك في تقرير خاص.

بعد هذه المراجعة سجل إهلاك المباني كما في الجدول التالي :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

مدة المنفعة المتبقية	القيمة الصافية الباقية	الإهلاكات المجمعة حتى 2010/12/31		القيمة الإجمالية في 2010/12/31	التثبيات
		النسبة	القيمة		
عشرين (20) سنة	1 407 505 229,11	68,00%	2 985 133 162,28	4 392 638 391,39	مباني

الملاحظة رقم 2*4 : التركيبات التقنية

نجد أن آخر تاريخ لإعادة تقييم التركيبات التقنية كان سنة 1996، وتشمل على الآلات ؛ الأدوات والمجمعات. وقد قدرت مدة نفعيتها المتوسطة إبتداء من سنة 2010 بثماني سنوات (تتراوح بين 2 سنة و 10 سنوات) حسب حالة كل آلة.

مدة المنفعة المتبقية (على المدى المتوسط)	القيمة الصافية الباقية	الإهلاكات المجمعة حتى 2010/12/31		القيمة الإجمالية في 2010/12/31	التثبيات
		النسبة	القيمة		
ثمانية (8) سنوات	160 336 766,42	95,00%	2 763 295 989,88	2 923 632 756,30	تركيبات تقنية

الملاحظة رقم 2*5 : تثبيات عينية أخرى

وتتكون من معدات النقل ؛ معدات وأثاث مكتب ؛ معدات الإعلام الآلي ؛ ترتيبات وتجهيزات ؛ أثاث ومعدات إجتماعية. ولقد تم المصادقة على مدة نفعيتها كما يلي :

- الترتيبات والتجهيزات : نظرا لما لها من أثر بالغ أثناء عرض القوائم المالية فقد قدرت مدة النفعية بـ 20 سنة.
- باقي التثبيات العينية الأخرى تراوحت بين 2 و 4 سنوات.

مدة المنفعة المتبقية (على المدى المتوسط)	القيمة الصافية الباقية	الإهلاكات المجمعة حتى 2010/12/31		القيمة الإجمالية في 2010/12/31	التثبيات
		النسبة	القيمة		
ثلاثة عشر (13) سنة	163 285 040,28	84,00%	884 496 547,15	1 047 781 587,43	تثبيات أخرى عينية

الملاحظة رقم 2*6 : التثبيات الجاري إنجازها

التثبيات الجاري إنجازها قدرت بـ: 29.196.000,00 دج

لم تسجل أي مخصصات إهلاك لهذا الحساب وستتم تسويته عندما يتم توقيع محضر التسليم النهائي مع حساب

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الترتيبات والتهيئات.

مدة المنفعة المتبقية (على المدى المتوسط)	القيمة الصافية الباقية	الإهلاكات المجمعة حتى 2010/12/31		القيمة الإجمالية في 2010/12/31	التثبيبات
		النسبة	القيمة		
تحدد في وقت لاحق	29 196 000,00	00,00%	0	29 196 000,00	تثبيبات جاري انجازها

الملاحظة رقم 2*7 : التثبيبات المالية

ارتفعت قيمة التثبيبات المالية إلى 71.434.000,00 دج

مدة المنفعة المتبقية (على المدى المتوسط)	القيمة الصافية الباقية	الإهلاكات المجمعة حتى 2010/12/31		القيمة الإجمالية في 2010/12/31	التثبيبات
		النسبة	القيمة		
أربعين (40) سنة	71 434 000,00	00,00%	0	71 434 000,00	تثبيبات مالية

الملاحظة رقم 2*8 : الضرائب المؤجلة على الأصول

تسجل محاسبي الضرائب المؤجلة على المعاشات والإلتزامات الممنوحة للمستخدمين على حسب نسبة الضرائب على أرباح الشركات (19%). وخلال السنة المالية 2010 تدنت قيمة الضرائب المؤجلة على الأصول بـ 88.084.474,59 دج وذلك بسبب :

- إلغاء فوارق تقييم المخزونات (المنتجات المصنعة، منتجات الجاري إنجازها، المنتجات الوسيطة.. الخ).
- تخفيض مؤونات المعاشات بقيمة : 185.880.391,96 دج والتي أدت إلى انخفاض في قيمة الضرائب المؤجلة على الأصول بـ: 35.317.274,47 دج.

جدول رقم 14.4 : الضرائب المؤجلة على الأصول

التغير	في 2010/12/ 31	في 2010/01/01	الطبيعة
-12 380 318,98	-	12 380 318,98	الضرائب المؤجلة على مخزون المنتجات التامة
-37 251 663,26	-	37 251 663,26	الضرائب المؤجلة على المخزون الجاري
-3 135 217,88	-	3 135 217,88	الضرائب المؤجلة على القطع الصالحة للصنع
-35 317 274,47	129 646 535,83	164 963 810,30	الضرائب المؤجلة على الامتيازات الممنوحة للمستخدمين
- 88 084 474,59	129 646 535,83	217 731 010,42	المجموع

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

II الأصول الجارية

الملاحظة رقم 03 : عرض المخزونات

في 2010/12/31 القيمة الإجمالية للمخزونات إرتفعت إلى : 2.637.065.728,86 دج

الحساب	السنة 2010	السنة 2009	التغير	%
مواد أولية	1 197 197 573,13	1 233 245 792,54	-36 048 219,41	-02,92%
تموينات أخرى	340 315 382,78	339 936 282,31	379 100,47	00,11%
منتجات جاري إنجازها	810 702 682,63	609 854 970,11	200 847 712,52	32,93%
منتجات وسيطية	124 959 229,81	148 314 747,04	-23 355 517,23	-15,75%
منتجات مصنعة	234 341,63	681 342 417,39	-681 108 075,76	-99,97%
منتجات متبقية أو مواد مسترجعة	11 367 444,60	10 018 714,15	1 348 730,45	13,46%
مخزونات خارجية	152 289 074,28	304 195 060,61	-151 905 986,33	-49,94%
المجموع	2 637 065 728,86	3 326 907 984,15	-689 842 255,29	-20,74%

بالمقارنة مع سنة 2009 تدنت قيمة المخزونات بـ : 689.842.255,29 دج (أي بنسبة 21%) وكانت

طريقة تقييما كما يلي :

الحساب	الدخول	الخروج	الجرد
مواد أولية	تكلفة الشراء	التكلفة الوسطية المرجحة	التكلفة الوسطية المرجحة
تموينات أخرى	تكلفة الشراء	التكلفة الوسطية المرجحة	التكلفة الوسطية المرجحة
منتجات جاري إنجازها	-	-	التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وفق SCF
منتجات وسيطية	سعر البيع المرجح لسنة 2010	سعر البيع المرجح لسنة 2010	التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وفق SCF
منتجات مصنعة	سعر البيع المرجح لسنة 2010	سعر البيع المرجح لسنة 2010	التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وفق SCF
منتجات متبقية أو مواد مسترجعة	-	-	سعر البيع المتوقع
مخزونات خارجية	-	-	سعر الشراء في 2010/12/31

الملاحظة رقم 3*1 : مواد أولية

- المواد الأولية (عدا الأدوات والآلات) مفصلة كما يلي :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

STOCKS DORMANT & MORT		SURSTOCKS		المبلغ	الفصول
المؤونة	القيمة	المؤونة	القيمة		
-	-	-	62 122 018,24	290 330 303,54	المواد الأولية
-	-	5 676 161,37	35 408 603,94	235 431 319,28	قطع خام للتصهير وسباكة الحديد
-	-	5 706 071,49	28 530 357,47	59 633 111,17	قطع الخردوات
11 514 923,98	33 954 423,60	2 485 934,03	24 859 340,26	397 766 147,05	قطع (أجزاء) عضوية
-	-	4 262 370,72	21 311 853,61	63 785 769,32	قطع إلكترونية
-	-	7 022 769,60	35 113 847,99	150 250 922,77	المكملات
7 761 273,40	11 279 759,36	108 177,72	216 355,44	35 036 330,64	مواد قابلة للاستهلاك
-	-	4 443 492,66	22 217 463,32	124 959 229,81	قطع صالحة للصنع PPF
19 276 197,38	45 234 182,96	29 704 977,59	229 779 840,27	1 357 193 133,58	المجموع

قدرت نسبة التدني وفقا لعدة معايير منها :

- طبيعة السلعة
- التكلفة التاريخية للسلعة وقيمتها السوقية المحتملة
- عمر المخزون

ونظرا لطبيعة الفصول (الصفائح، الأنابيب... الخ) والتي كانت أسعارها تتغير خلال السنوات الأخيرة في السوق العالمية (هنا نعي أن سعر السوق فاق بكثير التكلفة التاريخية لهذه السلع) ومع ذلك لم يتم إدراج مؤونات حسائر القيم لهذه الفصول.

- فيما يخص الأدوات والآلات ونظرا لنوعيتها فإن موادها موجهة إلى تغطية وصيانة وسائل إنتاج المؤسسة ولم يتم إدراج مؤونات إنخفاض القيمة.

الملاحظة رقم 3*2 : مخزونات جاري إنجازها، منتجات وسيطة، منتجات تامة ومنتجات متبقية

قيمت وفقا لمعايير النظام المحاسبي المالي حسب المعادلة التالية : سعر الشراء - تكاليف كلية - نسب تكلفة انخفاض النشاط.

وتضمنت المصاريف الإجمالية لسنة 2010 والتي إرتفعت قيمتها إلى 196.839.57,50 دج الأقسام

التالية :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المبلغ	الأقسام
37 867 267,67	قسم الوقاية والأمن
12 825 292,74	قسم الإدارة
10 951 288,94	قسم الخدمات الإجتماعية
9 092 661,03	قسم الأشغال والنظافة
9 251 952,77	قسم النقل
3 337 172,90	قسم الحالة القانونية
65 402 345,45	قسم التسيير الإداري
3 200 196,89	قسم العلاقات الخارجية
12 444 754,83	قسم التنظيم الإعلامي
25 369 676,33	قسم المالية والمحاسبة
7 096 447,95	قسم إنجاز المنتجات
196 839 057,50	المجموع

نسبة تكلفة انخفاض النشاط كلية كانت 34 %، حسبت كما يلي :

أولاً. حساب معامل التحميل العقلاني :

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = (\text{إنجازات السنة 2010} / \text{الطاقة الكلية}) * 100$$

$$\text{*الطاقة الكلية : 434.930,00 ساعة}$$

$$\text{*إنجازات سنة 2010 : 285.971,84 ساعة}$$

وعليه معامل التحميل العقلاني = 66 % . نلاحظ أن معامل التحميل العقلاني أقل من واحد (1)، أي أن

هناك نقص في حجم النشاط وهو ما يعرف بتكلفة انخفاض النشاط.

ثانياً. حساب نسبة تكلفة انخفاض النشاط

$$\text{نسبة تكلفة انخفاض النشاط} = \text{نسبة الطاقة الكلية} - \text{معامل التحميل العقلاني}$$

$$= 100\% - 66\%$$

$$= 34\%$$

تعتبر هذه الطريقة (أي طريقة التحميل العقلاني) معقولة لحساب سعر التكلفة وذلك من أجل تحديد

التكاليف التقديرية، ومعرفة المردودية التقنية ونظام المنشأة. كما أنها تساعد على اتخاذ القرارات أثناء تحديد حجم

النشاط العادي في كل قسم أو فرع من أقسام أو فروع المنشأة.

الملاحظة رقم 3*3 : المخزونات الخارجية

القيمة الإجمالية للمخزونات الخارجية والمؤونة المتعلقة بها كانت على النحو التالي :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

المؤونة	القيمة الإجمالية 2010	الفصول
-	137 395 208,40	المخزونات الخارجية
4 851 074,47	14 893 865,88	نزاعات الإستلام
4 851 074,47	152 289 074,28	المجموع

يمثل هذا المخزون السلع المتواجدة في الموانئ ، المطارات .. والتي لم يتم تخليصها من الجمركة في 2010/12/31، وكذلك النزاعات على حالة السلع التي تم تسليمها إلى مخازن المؤسسة. وقد تم وضع لجنة لدراسة هذه النزاعات مع الموردين من أجل ضبطها، ووفق مبدأ الحيطة والحذر باشرت بتقدير المؤونات على النزاعات التي قد لا يعترف بها الموردون ما قيمتها : 4.851.074,47دج.

الملاحظة رقم 04 : الذمم وما يماثلها

يمكن إدراج فصول الذمم في الجدول الموالي :

الفصول	السنة المالية 2010	السنة المالية 2009	التغير	%
الزبائن	29 135 622,74	45 771 900,98	-16 636 278,24	-36,35%
مدينون آخرون	231 066 635,03	21 436 691,47	209 629 943,56	977,90%
الضرائب وما شابهها	70 698 251,87	34 278 284,31	36 419 967,56	106,24%
أصول جارية أخرى	9 140 516,68	14 461 660,41	-5 321 143,73	-36,79%
نقديات وما يماثلها	1 133 041 336,87	695 536,29	1 132 345 800,58	162801,83%
المجموع	1 473 082 363,19	116 644 073,46	1 356 438 289,73	1162,87%

الملاحظة رقم 1*4 : الزبائن

أدرجت مؤونات إنخفاض قيم الزبائن وفقا لإجراءات 2011/11/02 كما يلي :

1. بالنسبة للذمم التي لها أكثر من 5 سنوات : نسبة المؤونات 100%
2. الذمم تحت القضاء : تولت لجان تأديبية (مالية، قانونية وتجارية) مهام اختبار ودراسة الذمم حالة بحالة.
3. بالنسبة للذمم التي لها أقل من 5 سنوات : يتم دراستها حالة بحالة.

والجدول الموالي يبين ذمم الزبائن حسب الطبيعة والسن :

جدول رقم 15.4 : ذمم الزبائن حسب الطبيعة والسنة

السنة	ذمم خاصة	ذمم إدارة	ذمم فرع ENMTP	ذمة مؤسسة EQUIPAG	ذمم المؤسسة الوطنية	المجموع
2010	9 504,66	482 640,28	2 835 967,31	3 193 035,96	537 502,68	7 058 650,89
2009	-	-	-	1 720 916,06	-	1 720 916,06
2008	-	-	-	1 125 861,19	-	1 125 861,19
2007	135 505,17	-	-	1 277 795,79	-	1 413 300,96
2006	6 812,70	-	-	266 233,56	-	273 046,26
2005	11 700,00	20 535,51	-	-	8 186,02	40 421,53
حتى سنة 2005	598 725,79	1 297 328,58	-	2 142 551,46	9 105 988,07	13 144 593,90
المجموع الجزئي	762 248,32	1 800 504,37	2 835 967,31	9 726 394,02	9 651 676,77	24 776 790,79
إقتطاعات ضمانات 2010	-	-	-	-	544 279,47	544 279,47
فاتورة للإنشاء 2010	-	-	3 889 736,11	-	-	3 889 736,11
المجموع	762 248,32	1 800 504,37	6 725 703,42	9 726 394,02	10 195 956,24	29 210 806,37
النسبة المئوية	03,00%	06,00%	23,00%	33,00%	35,00%	100%
المؤونات	624 121,79	1 078 306,59	-	2 142 551,46	8 840 862,09	12 685 841,93

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الملاحظة رقم 4*2 : المدينون الآخرون

الجدول الموالي يوضح حساب المدينين الآخرين بالتفصيل :

مؤونة 2010	القيمة الإجمالية 2010	الفصول
-	9 085 000,00	تسبيقات على رواتب 2010
-	514 502,08	تسبيقات الإداريين والمسيرين لسنة 2010
-	138 000,00	تسبيقات على رواتب السنوات 2007-2008-2009
-	21 000,00	تسبيقات مصاريف المهمات
-	651,99	إعانات أخرى
-	219 974 980,96	ذمم أخرى على المجمع لتغطية نفقات المحالين إلى التقاعد
-	1 332 500,00	أغلفة مسترجعة
-	231 066 635,03	المجموع

- في الفترة ما بين (2007-2010) لم تدرج أي مؤونة لهذا الحساب.

الملاحظة رقم 4*3 : الضرائب

مؤونات 2010	القيمة الإجمالية 2010	الفصول
-	34 306 711,54	الرسم على القيمة المضافة القابلة للخصم
-	36 391 540,33	دين الرسوم على القيمة المضافة
-	70 698 251,87	المجموع

من خلال الجدول نلاحظ أنه لم تدرج أي مؤونة لهذا الحساب وذلك بموجب المدة القانونية لتقادم الرسوم على القيمة المضافة (أربع سنوات) وكذا تواريخ إقرارها الخاصة بالسنة المالية 2010 فقط.

الملاحظة رقم 4*4 : أصول جارية اخرى

منذ سنة 2008 إلى غاية 2010 لم تسجل أية مؤونة لهذا الحساب كما يوضحه الجدول التالي :

مؤونات 2010	القيمة الإجمالية 2010	الفصول
-	4 168 300,66	شيكات مقدمة للمؤسسات المرئية من أجل إعداد مصاريف التأمين على الحاويات
-	25 000,00	صك قيد الإلغاء (جمركة)
-	2 349 004,85	تأمينات على الكوارث الطبيعية لسنة 2011
-	2 598 211,17	تأمينات بنكية على إفتتاح الاعتمادات والخدمات المستندية CREDOCS المتعلقة ببرنامج لسنة 2011
-	9 140 516,68	المجموع العام

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الملاحظة رقم 4*5: النقديات وما يماثلها

مؤونات 2010	القيمة الإجمالية 2010	الفصول
-	110 053 846,60	الحسابات البنكية
-	1 420,14	الصندوق
-	1 022 986 070,13	الإعتمادات
-	1 133 041 336,87	المجموع

- حساب النفقات تحت رقم = 840.300.300.027/308.964.260,86 دج
- حساب الإيرادات تحت رقم 840.300.300.172/80 = 0,00 دج
- حساب الإيرادات تحت رقم 840.0300.300.015/03 = 101.089.585,74 دج

*الصندوق تم وفق إجراءات تسيير الخزينة بدعوى شفاهية أسبوعية.
 *تقدم رسائل الإعتمادات المفتوحة إلى البنك الوطني الجزائري لمعالجتها.
 *لم تدرج أي مؤونة لهذا الحساب.

III الخصوم غير الجارية

الملاحظة رقم 5*1 : رؤوس الأموال الخاصة

رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة في 2010/12/31 تحتوي على الفصول التالية :
 * رأس المال الصادر بقيمة 1.000.000,00 دج والمتضمن مساهمات المجمع لتكوين الشركة.
 * سيتم تناول نتيجة السنة المالية بالتفصيل أثناء تحليلنا لجدول حساب النتائج.

المبلغ	الفصول
1 000 000,00	رأس المال الصادر
108 949 163,19	النتيجة الصافية للسنة المالية
109 949 163,19	المجموع

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الملاحظة رقم 5*2 : عرض الخصوم غير الجارية

الخصوم غير الجارية المبينة في ميزانية الشركة في 2010/12/31 ارتفعت إلى 6.058.014.861,52 دج

مفصلة في الجدول التالي :

المبلغ	الفصول
4 975 789 995,74	ديون لدى المجمع ENMTP
71 434 000,00	قروض لدى المؤسسات المالية
682 350 188,59	مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة
5 034 980,63	مؤونات على الضمانات الممنوحة للزبائن
292 268 185,10	الضرائب المؤجلة على الخصوم (IDP)
30 387 511,46	مؤونات على علاوات المكافآت (التشجيع)
750 000,00	محافظ الحسابات مؤونات على أتعاب
6 058 014 861,52	المجموع

IV الأصول الجارية

الملاحظة رقم 06 : الأصول الجارية في 2010/12/31

فصول الأصول الجارية التي ظهرت في الميزانية هي كالاتي :

%	2010	الفصول
18,10%	252 098 732,81	الموردون والحسابات الملحقة
01,18%	16 474 318,14	الضرائب
80,65%	1 123 399 900,80	ديون أخرى
00,07%	966 150,36	خزينة الخصوم
100%	1 392 939 102,11	المجموع

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الملاحظة رقم 6*1 : الموردون والحسابات الملحقه

فصول هذا الحساب موضحة في الجدول الموالي :

الفصول	2010	%
الموردون المحليون	41 972 840,56	16,65%
الموردون الأجانب	202 337 528,80	80,26%
موردوا الإستثمارات	1 256 897,14	00,50%
موردوا الخدمات	3 675 276,87	01,46%
فواتير ستنسلم	2 856 189,44	01,13%
المجموع	252 098 732,81	100,00%

■ 80% من الديون تتعلق بالموردين الأجانب، ووضعية الديون خلال السنوات السابقة تعرض كما يلي :

الفصول	السنوات				
	حتى سنة 1990	1999-1995	2005-2000	2009-2006	2010
الموردون المحليون	-	-	80 968,00	140 163,18	41 751 709,38
الموردون الأجانب	-	-	-	5 360 645,42	196 976 883,38
موردوا الإستثمارات	-	-	-	804 297,15	452 599,99
موردوا الخدمات	-	-	82 185,48	33 727,94	3 559 363,45
فاتورة ستنكتسب	-	-	-	-	2 856 189,44
المجموع	-	-	163 153,48	6 338 833,69	245 596 745,64

■ نلاحظ أن 98% من الديون تتعلق بالسنة المالية 2010.

الملاحظة رقم 6*2 : الضرائب

رصيد الضرائب في 2010/12/31 بلغ : 16.497.651,47 دج حسب الفصول التالية :

المبلغ	الفصول
10 148 157,14	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
6 263 060,00	ضرائب أخرى
63 101,00	الرسم على النشاط المهني (TAP)
16 474 318,14	المجموع

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الملاحظة رقم 6*3 : ديون أخرى

الجدول الموالي يعرض حساب الديون الأخرى بالتفصيل :

%	المبلغ	الفصول
92,58%	1 040 037 752,51	تسبيقات زبائن مجمع ENMTP
00,02%	180 917,28	تسبيقات الزبائن الخارجيين
03,53%	39 711 478,82	المستخدمون، أجور مستحقة
02,19%	24 617 829,06	أموال الخدمات الإجتماعية
01,65%	18 576 028,80	أعباء إجتماعية
00,01%	70 000,00	ضمانات
00,02%	190 606,91	اقتطاعات من المصدر على السلفيات
00,00%	15 287,42	منتوجات قيد التحميل
100,00%	1 123 399 900,80	المجموع

- نلاحظ أن 92% من الديون تتعلق بالتسبيقات الممنوحة للمجمع قصد تغطية تموينات 2011، هذه التسبيقات ستحسم أثناء فويرة نواتج 2011 (إيرادات 2011).
- الأجور المستحقة تتعلق أساسا بتعويضات المستخدمين المحالين للتقاعد التي لم تدفع أثناء إعداد الميزانية الختامية.
- الأعباء الإجتماعية تمثل أعباء شهر ديسمبر التي لم تقيد في 2010/12/31.

الملاحظة رقم 6*4 : خزينة الخصوم

خزينة الخصوم تمثل الكشف المسجل في 2010/12/31 تحت الحساب رقم : 840.0300.016/97

- نقد مالي خارجي بقيمة 966.150,36 دج.

V حساب النتائج

الملاحظة رقم 7*1 : رقم الاعمال

رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية 2010 إرتفع إلى 4.322.110.290,20 دج موزع كما يلي :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الزبائن			المبلغ	الفصول
الزبائن الخارجيين	الفرع	الشركة الأم		
-	-	4 133 642 394,00	4 133 642 394,00	المنتجات التامة
21 363 365,84	-	12 688 577,61	34 051 943,45	تقديم الخدمات
-	2 835 967,31	61 579 985,44	64 415 952,75	قطع الإستبدال
21 363 365,84	2 835 967,31	4 207 910 957,05	4 232 110 290,20	المجموع

كما يمكن تقديمه في شكل آلات (Engins) كالآتي :

المجموع	السعر الوحدوي	الكمية	الآلات
690 390 592,00	10 787 353,00	64	المجارف 9210 pelles
544 336 110,00	12 096 358,00	45	المجارف 9411 pelles
566 682 207,00	26 984 867,00	21	الرافعات 1025 grues
46 106 192,00	23 053 096,00	2	الرافعات 1030 grues
447 992 779,00	34 460 983,00	13	الرافعات 1040 grues
598 233 240,00	7 871 490,00	76	المحملات 2320 chargeurs
435 691 048,00	16 757 348,00	26	المحملات L566 chargeurs
804 210 226,00	21 163 427,00	38	الجرافات PR 744 bulldozers
4 133 642 394,00		285	المجموع

الملاحظة رقم 7*2 : التغير في المخزونات التامة والجاري إنجازها

إرتفعت قيمة التغير في المخزون سلبا إلى: 503.640.721,05 دج وهذا يعني أن المؤسسة سجلت

تصريفا للمخزون خلال الدورة.

التغير سنة 2010	قيمة المخزونات		الحساب
	في نهاية الدورة	في بداية الدورة	
-681 108 075,76	234 341,63	681 342 417,39	منتجات مصنعة
200 847 712,52	810 702 682,63	609 854 970,11	منتجات جاري إنجازها
-23 355 517,23	124 959 229,81	148 314 747,04	منتجات وسيطية
1 348 730,45	11 367 444,60	10 018 714,15	منتجات متبقية أو مواد مسترجعة
-502 267 150,02	947 263 698,67	1 449 530 848,69	المجموع

الملاحظة رقم 3*7 : الإنتاج المثبت

مبلغ الإنتاج المثبت إرتفع إلى : 8.331.499,39 دج والذي أنشأته المؤسسة لذاتها من أجل استعمالها في دورة الإنتاج كنموذج، كذلك المصاريف الملحقه الموجهة لإصلاح وصيانة الآلات من أجل إطالة مدة منفعتها وفقا لإجراءات النظام المحاسبي المالي الجديدة.

الملاحظة رقم 4*7 : منتجات عملياتية أخرى

قيمة هذه المنتجات موزعة حسب طبيعتها كما يلي :

:. تغطية تعويضات التقاعد من طرف المجمع ب: 219.974.980,06 دج

:. تحصيل الذمم الملغاة : 50.976,70 دج

:. إنتاج مباع (خشب، زيوت مهتلكة...): 284.660,00 دج

:. إنتاج مباع (هبوط الخرداوات) : 12.288.402,47 دج

:. إنتاج مباع للمخزون للميت : 10.600,00 دج

:. الفوارق الإيجابية على تقرير المراقبة : 10.859.978,33 دج

:. الفوارق الإيجابية على جرد المخزونات : 12.401.138,36 دج

:. تسديد الموردين الأجانب والشركة الجزائرية للتأمينات (CAAT) للديون بقيمة: 4.296.942,08 دج

:. منتجات اخرى : 508.812,78 دج

الملاحظة رقم 5*7 : إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات

يسجل في هذا الحساب القيم الناشئة خلال دورة 2009 كما يلي :

□ إسترجاع مؤونات تدني المخزونات : 73.420.933,38 دج

□ إسترجاع مؤونات تدني الذمم : 15.112.150,77 دج

□ إسترجاع المؤونات الممنوحة للزبائن : 5.200.727,38 دج

□ إسترجاع مؤونات المعاشات والإلتزامات الماثلة (تعويضات التقاعد) : 868.230.580,55 دج

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الملاحظة رقم 7*6 : المنتجات المالية

- المنتجات المالية المحققة في 2010 تتمثل في الأرباح على فوارق الأعباء بقيمة : 5.954.921,13 دج
- مبالغ الأعباء للسنة المالية 2010 مقسمة كالتالي :
- مشتريات مستهلكة : 2.878.741.495,46 دج
 - خدمات خارجية : 109.995.823,67 دج
 - أعباء المستخدمين : 844.366.903,91 دج
 - ضرائب ورسوم : 7.239.752,61 دج
 - أعباء عملياتية أخرى : 14.919.215,38 دج
 - مخصصات الإهلاكات والمؤونات : 919.091.566,25 دج
 - أعباء مالية : 5.534.533,63 دج

إرتفعت أعباء السنوات المالية السابقة المحققة في 2010 إلى : 2.517.009,96 دج بمعدل 0,053 %

والمتعلقة أساسا بالفصول التالية :

- * مصاريف المهمات : 61.335,00 دج
- * الطوابع البريدية : 649,00 دج
- * أجور واتعاب : 3.500,00 دج
- * رسوم جمركية : 5.110,00 دج
- * الإتصالات السلكية واللاسلكية : 9.297,00 دج
- * رسوم البيئة والتلوث : 2.437.118,96 دج

الملاحظة رقم 8*1 : المشتريات المستهلكة

تم تقييمها سنة 2010 بـ: 2.878.741.495,96 دج مقسمة حسب الفصول التالية :

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

%	المبلغ	طبيعة الإستهلاكات
62,00%	1 784 887 428,05	دخول الآلات (engins)
34,96%	1 006 342 524,15	دخول CKD ¹⁴⁹ والمواد غير المشغلة
00,67%	19 269 438,24	لوازم مستهلكة
00,47%	13 385 065,14	إستهلاكات قطع الغيار
00,47%	13 598 458,90	وقود و مواد الدهن المستهلكة
01,43%	41 258 580,98	مواد مستهلكة اخرى
100%	2 878 741 495,46	المجموع

*الإستهلاكات مقيمة بطريقة معدل التكلفة الوسطية المتوازن (CUMP) وتحسب سنويا.

*نلاحظ أن 97% من الإستهلاكات موجهة إلى الإنتاج.

الملاحظة رقم 2*8 : خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى

حساب الخدمات الخارجية يظهر بقيمة : 109.995.823,67 دج مفصل كما يلي :

%	المبلغ	الفصول
21,32%	23 450 831,42	فاتورة الكهرباء والغاز
10,43%	11 476 093,17	فاتورة الماء
07,71%	8 478 477,73	تأمينات CAAT
04,78%	5 260 807,95	ترميم وصيانة
01,76%	1 940 607,00	كراءات (إيجار)
20,23%	22 253 833,47	مقتنيات التنقل للمستخدمين
23,19%	25 504 469,72	خدمات مصرفية وما شابهها (عمولات، مصاريف بنكية..)
05,29%	5 814 134,47	مصاريف المهمات والإستقبالات
02,20%	2 419 363,00	اتعاب ومكافآت
00,97%	1 061 632,69	مصاريف النشر والإشهار
00,04%	38 769,78	مصاريف العقد
00,07%	82 423,98	خدمات بريدية (طوابع، طرود بريدية...)
02,01%	2 214 379,29	فاتورة الإتصالات السلكية واللاسلكية
100%	109 995 823,67	المجموع

*مصاريف التأمين للسنة المالية 2010 تغطي الأخطار الناجمة عن نشاط المؤمن كما يلي :

° التأمين ضد الحرائق : 7.552.089,36 دج

¹⁴⁹ CKD ce sont des engins montés ici (importés par pièces)

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

- تأمين المسؤولية المدنية العامة : 373.563,10 دج
 - تأمين متعدد الاخطار للإعلام الآلي : 38.673,63 دج
 - التأمين ضد السرقة : 16.142,00 دج
 - تأمين السيارات : 119.014,36 دج
 - التأمين على الكوارث الطبيعية : 377.225,28 دج
 - *مصاريف وعمولات بنكية إرتفعت إلى : 25.504.469,72 دج تغطي العمليات التالية :
 - إفتتاح رسائل القرض : 2.238.523,19 دج
 - عمولات التحويل : 7.389.010,07 دج
 - عمولات الإلتزامات : 15.354.007,14 دج
 - عمولات التعديلات : 511.297,69 دج
- الملاحظة رقم 8*3 : أعباء المستخدمين
أعباء المستخدمين محددة في الفصول التالية :

الفصول	المبلغ	%
الأجر القاعدي	187 247 722,37	22,18%
أجر الساعات الإضافية	5 232 440,35	00,62%
العطل المدفوعة	43 637 910,15	05,17%
تعويض الخبرة المهنية	2 880 039,62	00,34%
علاوات ملزمة ومكتتبة	97 438 336,46	11,54%
منحة الضرر	15 088 490,34	01,79%
تسبيقات على منحة المرودية	56 980 416,23	06,75%
علاوات التشجيع	27 619 327,49	03,27%
علاوات الغذاء	54 568 395,56	06,47%
منحة الدخل الوحيد	11 241 816,67	01,33%
تعويضات أخرى (ICV ¹⁵⁰ ، مصاريف التنقل، الموت، الوضعية المدنية)	6 595 170,22	00,78%
مصاريف التكوين والحصص الطبية	2 820 187,46	00,33%
اشتراكات في صندوق الضمان الإجتماعي	99 436 267,86	11,78%
رأس المال الإجتماعي	13 607 902,17	01,61%
تعويضات التقاعد	219 974 980,96	26,06%
تسديد أجزر تشغيل الشباب	-184 882,50	-00,02%
المجموع	844 184 521,41	100,00%

¹⁵⁰ICV= Indemnité à Condition de Vie = علاوة على ظروف المعيشة

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

- عدد العمال في 2010/12/31: 951 عامل، من بينهم 183 وفق عقود محددة المدة (CDD) مقسمين كما يلي : 107 إطارات، 256 عون التحكم، 588 عون التنفيذ.
- خلال السنة المالية 2010، المؤسسة باشرت تطبيق زيادة في الأجور بنسبة 20% وكذلك إعادة تقييم علاوات الغذاء والأجر الموحد.
- بالمقارنة مع السنة المالية 2009، مصاريف المستخدمين زادت ب 17%.

الملاحظة رقم 4*8 : ضرائب ورسوم

فصول الضرائب والرسوم موضحة كما في الجدول الموالي :

الرسوم	المبلغ	%
رسوم البيئة	1 116 750,00	15,43%
رسوم على رقم الأعمال	423 292,00	05,85%
رسوم التلوث وصرف المخزون	5 436 069,50	75,08%
رسوم أخرى	263 641,11	03,64%
المجموع	7 239 752,61	100,00%

الملاحظة رقم 5*8 : أعباء عملياتية أخرى

يسجل هذا الحساب الفصول التالية :

الفصول	المبلغ	%
أتعاب الحضور	294 446,00	02,00%
رسم على القيمة المضافة غير مسترجعة	1 356 602,00	09,24%
فوارق قيم الجرد	10 339 481,92	70,42%
مصاريف الخروج من المخزن	2 287 000,00	15,58%
أعباء أخرى جارية	405 852,13	02,76%
المجموع	14 683 382,05	100,00%

- تمثل فوارق الجرد أكثر من 70% من الأعباء.
- أتعاب الحضور الخاصة بالمكافآت الممنوحة للمتصرفين الإداريين (عشر اجتماعات لمجلس الإدارة خلال سنة 2010)

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

- المصاريف المدفوعة لإدارة الجمارك على السلع التي تجاوزت مدة 15 يوما بدون تقديم مستندات بنكية لتخليصها أو تحويلها إلى مستودعات الجمارك.

الملاحظة رقم 6*8 : مخصصات الإهلاكات والمؤونات

الجدول التالي يوضح مخصصات الإهلاكات والمؤونات :

الفصول	المبلغ	%
مخصصات الإهلاكات	127 920 349,60	13,92%
مؤونات على تدني قيم المخزونات	59 962 694,04	06,52%
مؤونات على تدني قيم الذمم	12 685 841,93	01,38%
مؤونات الضمانات الممنوحة للزبائن	5 034 980,63	00,55%
مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة	682 350 188,59	74,24%
مؤونات علاوات التشجيع	30 387 511,46	03,31%
مؤونات الأتعاب ومكافآت محافظ الحسابات	750 000,00	00,08%
المجموع	919 091 566,25	100,00%

- ارتفاع الأجر مع إدراج العلاوات بمعدل 12%.
- معدل دوران العمل = 1% (الموت = 0,87% ، الإستقالة = 0,10% ، المفصولين = 0,26%).
- إحتمال الذهاب الى التقاعد قبل الأجل المحدد القانوني مقدر ب: 79,82%.
- معدل التحيين : 8% المساوي للمعدل المطبق في البنوك.
- مخصصات الإهلاكات المحسوبة وفق مدة المنفعة الجديدة للتشبيات تمثل تقريبا 14% من المؤونات المعدة في 2010.
- مؤونات تدني المخزونات تحددت بعد تحليل المخزونات وتخليص فائض المخزونات، كذلك المخزونات التالفة والراكدة.

الملاحظة رقم 7*8 : أعباء مالية

هذا الحساب يمثل خسائر سعر الصرف المسجلة في 2010 بمبلغ : 5.534.533,63 دج.

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

VI جدول تدفقات الخزينة

الملاحظة رقم 09 : تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاطات العملية

يظهر رصيد هذا الحساب القيمة : 1.132.075.186,51 دج = (-1.133.041.336,87 - 966.150,36). ويتكون مما يلي :

الملاحظة رقم 1*9 : التحصيلات (المقبوضات المستلمة) من الزبائن

مبلغ الخزينة المستلم من المؤسسة في 2010 الناتجة عن الانشطة العملية :

المبيعات التكاملية * = إنتاج المؤسسة لذاتها - إنتاج التجديد. مقسمة كما يلي :

- إيرادات واردة من المجموع.
- إيرادات واردة من الزبائن.

الملاحظة رقم 2*9 : مبالغ مدفوعة للموردين والمستخدمين

النفقات التي دفعتها المؤسسة في 2010 إرتفعت إلى : 3.407.376.976,24 دج من أجل تغطية النفقات العملية التالية :

- تسديد الأجور والأعباء : 827.680.163,85 دج
- تسديد الموردين : 2.075.983.578,35 دج
- تسديد الحقوق الجمركية : 497.260.145,00 دج
- تسديد الضرائب والرسوم : 6.452.639,04 دج

الملاحظة رقم 3*9 : الفوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة

مبلغ المصاريف المالية المدفوعة من طرف الشركة في 2010 إرتفع إلى : 7.337.436,23 دج والمتعلقة بافتتاح رسائل القرض، العمولات مسجلة حسب شروط البنك كل ثلاثة أشهر بالنسبة لمدة القرض.

* ventes/sous.traittance = pf - pr/renovation

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي SOFAME

الملاحظة رقم 9*4 : معادلات الخزينة

تتكون معادلات الخزينة من :

- صندوق الوكالة (مصلحة الجباية) : 12.000,00 دج
- الإعتمادات المتعلقة بمؤونات رسائل القرض : 1.022.974.070,13 دج

الملاحظة رقم 10 : تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية

مبلغ هذا الفصل إرتفع إلى 1.000.000,00 دج وهو يمثل رأس المال الصادر من طرف المجمع عند تكوين فرع SOFAME في 2010.

الملاحظة رقم 11 : تدفقات الخزينة الناتجة عن نشاطات الإستثمارات

مدفوعات السنة المالية 2010 فيما يخص اقتناء التثبيتات العينية إرتفع إلى : 28.872.675,39 دج

VII جدول التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة

الملاحظة رقم C4 : زيادة رأس المال الصادر

زادت قيمة الأموال الخاصة وارتفعت إلى : 109.949.163,19 دج وذلك راجع إلى :

- زيادة رأس المال الصادر خلال السنة المالية 2010 ب : 1.000.000,00 دج مقارنة بالسنة المالية (ن-2) والتي لم تسجل أي زيادة حسب الملاحظة C1.

الملاحظة رقم C5 : قيمة النتيجة المالية

النتيجة المالية بلغت قيمتها : 108.949.163,19 دج.

خلاصة الفصل الرابع

على ضوء ما تم تناوله في هذا الفصل التطبيقي والذي يدور حول الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية فإن شركة التصنيع الميكانيكي (SOFAME)، باشرت بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في عرض قوائمها المالية. كما أنها تولي اهتماما كبيرا بتقديم معلومات موسعة وشاملة في شكل ملاحظات وملاحق محاولة منها لإعطاء صورة حقيقية للوضع المالي للمؤسسة والحرص على تقديمها بكل وضوح وشفافية لكسب ثقة المستخدمين والمستفيدين منها خاصة أصحاب رؤوس الأموال.

ومن خلال عرضنا للقوائم المالية وفق النظامين المحاسبيين وإجراء المقارنة بينهما برزت عدة آثار خاصة على مستوى الميزانية وجدول الحسابات والتي تم توضيحها آنفا. وعلى ضوءها وجدنا أن استخدام النظام المحاسبي المالي كبديل عن المخطط المحاسبي الوطني هي أنسب طريقة، حيث يتم الإفصاح عن القوائم المالية وفق هذا النظام الجديد بتقديم معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية تعكس الوضعية المالية الحقيقية للشركة قصد مساعدتهم على اتخاذ القرار المناسب وإعطائها أكثر مصداقية.

الجامعة

الخاتمة

تميز القرن الواحد والعشرون بعدة تحولات وتطورات مست جميع القطاعات، سيما قطاع التجارة أين انتشرت وتوسعت المعاملات التجارية بين الدول ونمت رؤوس أموال المستثمرين.

كما تقدمت تقنيات المحاسبة وأدت إلى خلق لجان محاسبية على المستوى الدولي منها IASB سنة 2001، والتي اهتمت بتنظيم هذه التقنيات والقيام بإجراءات وفق مبادئ وأسس أين تم اصدار معايير محاسبية دولية تعمل على ضبط وتنسيق هذه المعاملات.

وقد قامت الجزائر بإحداث اصلاحات لدفع عجلة النمو الاقتصادي الوطني نحو الأمام وباشرت بوضع عدة أنظمة محاسبية منذ الاستقلال وخلصت إلى استحداث نظام محاسبي مالي يتوافق وتلك المعايير من أجل كسب عدد أكبر من المستثمرين سواء أكانوا محليين أو أجنبية بعدما أدت أضرارها عن الاستثمارات الأجنبية، وسعت جاهدة في ظل التنافس الحادة لتهيئة محيطها الداخلي موازاة مع هذا التطور.

هذا النظام الجديد جاء بديلا عن النظام المحاسبي القديم والمتمثل في المخطط الوطني للمحاسبة نتيجة عدم مراعاته وملاءمته للنمط المحاسبي الحالي. فقد أصبحت عملية اصلاحه وادخال تعديلات عليه حتمية لا مفر منها ذلك أن المحيط المحاسبي في الوقت الراهن يتطلب التفتح على الأسواق والاندماج عالميا، كما يعطي أهمية بالغة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والافصاح عنها بكل وضوح وشفافية حتى يتسنى لمختلف المستفيدين منها اتخاذ القرار المناسب والملائم، كل هذه الخصائص لا نجدها في النظام المحاسبي القديم والمعد أساسا في ظل اقتصاد موجه كما أنه يقوم فقط بتقديم المعلومة المحاسبية لفئة معينة من أجل تحديد نتيجة العمليات المحاسبية والمالية للمشروع وكذلك قسيمة الضرائب التي تتحملها هذه المؤسسات.

فكان لزاما تبني هذا النظام المحاسبي الجديد والذي يعتبر بمثابة إطلاقة شمس ومفتاح ولوج عالم تبادل ونشر معلومات موثوقة وسهلة الفهم خاصة وأنه يتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، ونخص بالذكر مدى استفادة المؤسسات بشكل كبير من طريقة عرضه وكيفية افصاحه عن القوائم المالية دون قيود أو حكر لفئة على حساب فئة أخرى.

اختبار الفرضيات وعرض النتائج

ومن خلال معالجتنا لموضوع الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تبين لنا أن هذا النظام الجديد لقي إقبالا كبيرا وصدى واسعا من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية وذلك لتوافقه مع معايير المحاسبة الدولية، حيث يعتبر حلقة هامة في سلسلة التحولات التي انتهجتها الجزائر اقتصاديا، ويتجلى لنا ذلك من خلال النتائج التي توصلنا إليها أثناء اختبار الفرضيات الآتية :

➤ الفرضية الأولى : تلعب المحاسبة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية دورا فعالا في تطوير المؤسسات الجزائرية.

ونلتمس هذا التطور من خلال الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المنظمات المهنية والدولية في مجال المحاسبة، بالإضافة إلى :

*سعيها إلى توفير الإجراءات والخطوات اللازمة لتقديم معلومات محاسبية ومالية مضبوطة وموثوقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ما يساعد بشكل كبير صاحب المؤسسة أو المستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة، والرغبة في التوسع أكثر في النشاط المحاسبي ودخول عالم الشراكة.

*بالأساس واضعوا المعايير المحاسبية الدولية هم ذوا خبرة وريادة في مجال المحاسبة، وهي فرصة للمؤسسات الجزائرية للاستفادة منها لتنظيم العمل المحاسبي ورفع مستوى الوعي المحاسبي عن طريق اتباع المبادئ والأسس وكذا قواعد مهنة المحاسبة المنوطة بكسب صفة الاحترافية في مجال العمل.

*كما لا ننسى مبادرة هذه المنظمات بتحديث وتحسين المعايير المحاسبية المعدة باستمرار وفقا للظروف والمتطلبات الاقتصادية الراهنة ومحاولة منها للتنسيق والتقارب المحاسبي بين مختلف دول العالم.

➤ الفرضية الثانية : تغير السياسة الاقتصادية من التوجه الاشتراكي الى اقتصاد السوق يحتم الانتقال من

المخطط المحاسبي القديم الى النظام المحاسبي المالي الجديد.

مما لاشك فيه أن كل مرحلة لها خصائصها وعلى الدولة وضع مناهج وسياسات تبعا وتلك المرحلة، ففي مرحلة الإستعمار كانت الجزائر تطبق المخطط المحاسبي الفرنسي ثم جاءت مرحلة مابعد الإستقلال أين وجب عليها اعتماد مخطط مناسب ومسائر للنظام الاقتصادي الاشتراكي السائد يتمثل في المخطط الوطني للمحاسبة الذي أعد سنة 1975 خاص بها وهذا ما نلتمسه من خلال تسميته. ومع مرور الزمن أصبحت عملية تعديله حتمية

لا مفر منها ذلك أنه يهدف بالدرجة الأولى لخدمة مصلحة الضرائب ويوفر فقط المعلومة المحاسبية كما أنه لم يطرأ عليه أي تطوير ولم يعد يستجيب للمتطلبات الراهنة والسياسات الاقتصادية والمالية التي تغيرت واتجهت نحو النظام الاقتصادي الحر الذي يستدعي التفتح على الأسواق وتوسيع التجارة. أدى ذلك إلى إجراء عدة محاولات وإصلاحات خلصت إلى وضع نظام محاسبي مالي مبني على معايير محاسبية دولية، يواكب هذه التغيرات ويتوافق معها سنة 2007 بموجب القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي تم الشروع في تطبيقه سنة 2010.

➤ الفرضية الثالثة : تعني حتمية الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية في مساعدتهم على اتخاذ القرار المناسب وإعطائها صفة المصادقية. تعتبر القوائم المالية بمثابة مرآة للوضع المالي للمؤسسة ومدى أدائها، يعتمد عليها كل من أصحاب المنشأة والعاملين وكذا المستثمرين في اتخاذ القرارات. وتزويدهم بمعلومات منحازة أو مضللة يؤثر سلباً على مستخدمي هذه المعلومات. هنا تكمن مدى أهمية الإفصاح باعتباره الوسيلة الأساسية لتوفير المعلومات في القوائم المالية وشرحها بكل مصداقية لقيادة كل من يستفيد منها إلى تحليل النتائج بكل ثقة وطمأنينة واتخاذ القرارات المناسبة من خلالها بدقة.

وفي هذا السياق نجد أن الفرضيات الثلاثة قد تحققت، وقد توصلنا إلى بعض النتائج نذكرها كالاتي :

- المحاسبة علم اجتماعي يؤثر ويتأثر بالوسط المتواجد فيه. فقد طرأ عليها عدة تغيرات وتطورات بدءاً من التسجيل باستعمال الطين والألواح وصولاً إلى المحاسبة المالية أين أصبح يتم استخدام الإعلام الآلي.
- توسع استخدام المحاسبة في كل أنحاء العالم وتنوعها حتى في الرقعة الجغرافية الواحدة، أدى إلى تكوين جمعيات مهنية ودولية محاسبية سعت إلى تنظيمها من خلال صياغتها في شكل أسس ومبادئ ومعايير مضبوطة قصد التوافق والتقارب المحاسبي الدولي ما نتج عنه ظهور المحاسبة الدولية.
- اختلاف الأنظمة المحاسبية الوطنية صعب عملية التوسع والاندماج فيما بينها، فجاءت معايير المحاسبة الدولية لتحل مشكلة التناقضات والاختلافات الموجودة وتسهل عملية التبادلات فيما بينها.

- تبنت الجزائر المخطط المحاسبي الفرنسي كتنظيم محاسبي لها، ثم قامت باستبداله بمخطط وطني للمحاسبة مبني على اقتصاد موجه بعد الاستقلال. وفي ظل الإصلاحات التي طبقتها الجزائر كخصوصية الشركات وفتح الباب للشراكة الأجنبية وكذلك الاستثمارات الأجنبية حتم عليها تكيفه وفق الاقتصاد الحر وذلك بإصدار نظام محاسبي مالي يتوافق بدرجة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار التصوري، المبادئ وقواعد التقييم والتسجيل وكذا المصطلحات. حيث لم يعد المخطط الوطني للمحاسبة يلي احتياجاتها وأصبح عائقا لها في مساهمة دول العالم نحو الاندماج العالمي والتفتح على الأسواق.

- بالرغم من وجود استحداثات في النظام المحاسبي المالي إلا أن التشريعات الضريبية الجزائرية لم تأخذها بعين الاعتبار نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب بما هو حسب المخطط الوطني القديم للمحاسبة.

- تنميط النظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة الدولية أعطى دفعا قويا لتحسين مستوى أداء نشاط المؤسسات وإحكام تسييرها وكذلك إيجاد لغة مشتركة بين المؤسسات وامكانية اجراء مقارنة فيما بينها، هذا ما ساهم في تطويرها.

- تعتبر القوائم المالية مصدرا رئيسيا لما تحتويه من معلومات وبيانات وتقارير مالية هامة تصدرها المنشأة بصفة منتظمة ومستمرة سنويا أو دوريا.

- إن النقل الدقيق والموسع للمعلومات في القوائم المالية يساعد كل من يحتاج لها في اتخاذ القرار، هذا ما تقوم عليه عملية الإفصاح من تقديم معلومات صحيحة ومتكاملة وسليمة. لذا لا بد من إعدادها بطريقة تنفيذ الخطط والقرارات، واتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة دونما تأخير.

-المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية كافية لتلبية حاجات مستخدميها.

وعلى ضوء ما سبق تم تقديم بعض التوصيات التالية :

*فيما يخص العمل الأكاديمي :

- ربط الجانب النظري بالتطبيقي في البحوث التي تتمحور حول موضوع النظام المحاسبي المالي، فينبغي التنسيق بين الجامعات والمؤسسات وذلك من خلال القيام بترجمات ميدانية من أجل الفهم والتعمق أكثر في الدراسة.

- معالجة مستجدات النظام المحاسبي المالي الجديد مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة القديم بنوع من التفصيل من قبل الخبراء في المحاسبة ومبادئهم بإعداد كتب ومنشورات شاملة ووافية بهذا الصدد.

*فيما يخص العمل المهني :

-على مستوى المؤسسات تكوين المحاسبين ورسكلتهم لإتقان هذا النظام المحاسبي المالي من خلال الملتقيات ودورات التكوين وتدريبهم على مختلف البرامج المعدة لهذا الغرض...الخ.

-الإهتمام بالمحاسبة التحليلية والتحليل المالي التي يعتمد عليهما أساسا هذا النظام المحاسبي الجديد من خلال خلق مصالح وأقسام خاصة بها والتركيز عليهما.

-يعتبر النظام المحاسبي المالي موافقا لدرجة كبيرة مع المعايير الدولية للمحاسبة هذا ما يحفز على الإنضمام إلى المنظمات المهنية الدولية للمحاسبة من أجل كسب المعرفة أكثر وجلب الأساليب والطرق المساعدة والحديثة وكذا تحديثه حسب المستجدات.

آفاق البحث

تجدر إلى الإشارة إلى أنه وفي سياق دراستنا لموضوع الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ونتيجة لكونه بحث حديث ومعاصر فقد تبادرت إلى أذهاننا عدة تساؤلات وإشكاليات نتركها كآفاق مستقبلية لهذا البحث، نذكر منها :

- كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد.
- إمكانية إعتراف مصلحة الضرائب بالضرائب المؤجلة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد وأثر ذلك على النتيجة.

وفي الأخير نرجو أن هذا البحث قد تم تناوله بقدر من الموضوعية، وكأي بحث علمي لا يخلو من النقائص والهفوات فهو يحتاج إلى تعديل وتحسين في المستقبل.

فإن أصبت فمن الله وحده، وإن أخطأت فمن نفسي والشيطان.

تم بعون الله، والحمد لله رب العالمين.

الأميراج

قائمة المراجع

I- قائمة الكتب :

باللغة العربية :

- (1) إبراهيم الأعمش - أسس المحاسبة العامة- ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1999.
- (2) أبو يعقوب عبد الكريم - أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني - ديوان المطبوعات الجامعية - ط4- الجزائر - 2008.
- (3) أحمد رياحي بلقاوي - نظرية محاسبية - تعريب رياض عبد الله - دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع - ط - 2009 .
- (4) أحمد نور- مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والاجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية- القاهرة - الدار الجامعية طبع نشر وتوزيع- سنة 2000.
- (5) أحمد نور - المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية - القاهرة - الدار الجامعية - سنة 2003/2004.
- (6) أمين السيد أحمد لطفي - المحاسبة الدولية الشركات متعددة الجنسية -الدار الجامعية- القاهرة - 2004.
- (7) أمين السيد أحمد لطفي - إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة - الدار الجامعية - القاهرة - 2008.
- (8) بلعروسي أحمد تيجاني - النظام المحاسبي المالي le système comptable financier - دار هومة- 2009.
- (9) جمال لعشيشي- محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، دروس هادفة وتطبيقات محلولة- الصفحات الزرقاء - 2010.
- (10) جون وايلي وأبناؤه - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كتاب ودليل- المطابع المركزية - عمان- 2006.
- (11) جويل ليرنر، جيمس كاشين - ترجمة كمال حسين، صبرى ندى - مبادئ المحاسبة - الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م - القاهرة- 2004.
- (12) حسين القاضي، مأمون حمدان- نظرية المحاسبة - دار الثقافة للتعميم والانتاج للنشر والتوزيع- ط1، إصدار أول- عمان- 2006.

- (13) حيدر محمد علي بني عطا - مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة - دار الحمد للنشر والتوزيع - ط1-عمان- 2007 .
- (14) خالد الجعارات - معايير التقارير المالية الدولية 2007 .IASs & IFRSs.
- (15) خالد صافي صالح - المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني - ديوان المطبوعات الجامعية - ط3 - الجزائر - 2007.
- (16) رضوان حلوة حنان- تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)- دار الثقافة للنشر والتوزيع - ط1، إصدار ثاني- عمان - 2009.
- (17) رضوان محمد العناتي- مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، ج1- دار صفاء للنشر والتوزيع - ط1 - عمان - 2000.
- (18) سليمان مصطفى الدلاهمة - مبادئ وأساسيات علم المحاسبة - مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع - ط1 - عمان - 2007.
- (19) سيد عطا الله السيد- النظريات المحاسبية - دار الراجية للنشر والتوزيع - ط1- عمان - 2009.
- (20) شعيب شنوف- محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ج1 - مكتبة الشركة الجزائرية بوداود - الجزائر - 2008.
- (21) طارق عبد العال حماد- التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل - الدار الجامعية - القاهرة- 2002.
- (22) طارق عبد العال حماد- موسوعة المعايير المحاسبية، ج1 عرض البيانات المالية - الدار الجامعية - القاهرة- 2004.
- (23) طارق عبد العال حماد - دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة - الدار الجامعية - القاهرة - 2006 -
- (24) عبد الرحمان عطية - المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) - دار النشر جيطلي- 2009.
- (25) عبد الوهاب نصر علي- مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ج1 في المفاهيم الأساسية الدورة المحاسبية- الدار الجامعية - القاهرة - 2004/2003.
- (26) عيد محمود حميدة - المحاسبة الدولية (2)، المستوى الثامن - كلية التجارة، جامعة بنها - 2011/2010.
- (27) كمال الدين الدهراوي - تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار - القاهرة - المكتب الجامعي الحديث - سنة 2006.

- (28) كمال عبد العزيز النقيب - مقدمة في نظرية المحاسبة - دار وائل للنشر - ط 1 - عمان - 2004.
- (29) محمد أبو نصار، جمعة حميدات - معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية - عمان - دار وائل للنشر - سنة 2008.
- (30) محمد المبروك أبو زيد- المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية - إيتراك للنشر والتوزيع - القاهرة-2005.
- (31) محمد بوتين - المحاسبة العامة في المؤسسة - ديوان المطبوعات الجامعية- ط 4- الجزائر - 2003.
- 32 محمد مطر- المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح- دار وائل للنشر -ج1وج2- ط4- عمان- 2007.
- (33) مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة - تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة- ط2 - عمان - 2009.
- (34) ناصر مرزوق، عزام بشكير - مدخل الى المحاسبة العامة - دار النشر الصفحات الزرقاء - الجزائر- 2008.
- (35) نور الدين العياشي- المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني محاضرات وتطبيقات - مطبوعات جامعة منتوري - قسنطينة - الجزائر - 2004/2003.
- (36) هادي رضا الصفار - مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والافصاح في التقارير المحاسبية- دار الثقافة للنشر والتوزيع- ط1، إصدار أول- عمان- 2009.
- (37) هوام جمعة - المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009 - ديوان المطبوعات الجامعية - 2010.
- (38) هوام جمعة - تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج1- ديوان المطبوعات الجامعية - ط3 - الجزائر - 2007 .
- (39) وليد ناجي الحيايالي- أصول المحاسبة المالية، ج1 - دار وائل للنشر- من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك- 2007.

باللغة الأجنبية :

أولا : بالفرنسية :

- 1) Ali Tazdait – Maitrise du système comptable financier – édition ACG – Alger – 2009.
- 2) Bruno Colmant et les autres - Comptabilité financière, Normes IAS/IFRS – pearson education France – 2008.
- 3) Catherine Maillet, Anne le Mahn – Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS- Sup'Foucher, 5ed – paris – 2008.
- 4) Copyright Eurl pages bleues internationales – Le Nouveau Système Comptable Financier– Pages Bleues – Alger - 2008.
- 5) Groupe Revue Fiduciaire – Code IFRS Normes et Interprétation – Collection Groupe Revue Fiduciaire - 3eme - Edition – France – 2007.
- 6) Nikitin Marc & Regent M. O - Introduction à la comptabilité - Armond Colin Ed – Paris - 1999.
- 7) Philippe Touron ET Hubert Tondeur- Comptabilité en IFRS- Éditions d'Organisation-paris - 2004.
- 8) Robert Obert – pratique des normes ias/ifrs, 40 cas d'application – Dunod – paris – 2005.
- 9) Stéphan Brun – IAS/IFRS les normes internationales d'information financière – Gualino éditeur – paris – 2006.

ثانيا : باللغة الإنجليزية

- 1) Handbook Of International Auditing - Background Information On The International Federation Of Accountants - IFAC Ed 2007.
- 2) IASC Foundation - IASC Foundation Constitution – IASCF 2010.

-II- الجرائد الرسمية:

- (1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 - قرار مؤرخ في 26 /جويلية/ 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة - المادة رقم 2 - ص 91.
- (2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 - قرار مؤرخ في 26 /جويلية/ 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- (3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27- مرسوم تنفيذي مؤرخ في 28/05/2008 والمتضمن تطبيق أحكام قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007.
- (4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56 - مرسوم تنفيذي مؤرخ في 25/09/1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.
- (5) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 - قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- (6) تعليمة وزارية رقم 02، مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 - تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.

-III- قائمة الأطروحات والرسائل :

- (1) صلاح حواس- التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق- أطروحة دكتوراه دولة - كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر -2007/2008.
- (2) مداني بن بلغيث- أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - أطروحة دكتوراه دولة - كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر - نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2004/12/15.

- 3) رولا كاسر لايقة - القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار - مذكرة ماجستير - كلية الإقتصاد - جامعة تشرين - 2007.
- 4) شناي عبد الكريم - تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية - مذكرة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة - جامعة باتنة - غير منشورة - 2009/2008.
- 5) طلبة أميرة - أثر الإفصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم - مذكرة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة منتوري قسنطينة - الجزائر - غير منشورة - 2009/2008.

IV - الملتقيات والمجلات :

- 1) أحمد بوراس، هدى كرماني - أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات - الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة " المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية " 22،21 / نوفمبر/2007.
- 2) أحمد لعماري - المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي المحاسبي بالجزائر - الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية - المركز الجامعي بالوادي - 16،17/01/2010.
- 3) أحمد زغدار، محمد سفير - مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) - ملتقى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية البليدة - 2009.
- 4) مداني بن بلغيث - التوافق المحاسبي - مجلة الباحث، العدد 04 - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة ورقلة - 2006.
- 5) مداني بن بلغيث - إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر " - مجلة الباحث، العدد 01 - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة ورقلة - 2002.

6) نورالدين مزياي، محمد الصالح فروم - المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: مقومات ومتطلبات التطبيق -
الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية- المركز الجامعي
بالوادي - 2010/01/17، 16.

7) هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة- آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل
التوافق المحاسبي المالي الدولي - الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة
الدولية المركز الجامعي بالوادي - 2010/01/17، 16.

8) Abderrazak Gabsi - Formation sur « Normalisation Comptables
Internationales et Nationales »- Tunisie -2008/2009.

9) Touati.k- L'impact fiscal de l'application du Nouveau Système
Comptable Financier - Chambre du commerce et d'industrie Rhumel
Constantine - Journée d'information - Les 02 & 03 Mars 2011.

-V- المواقع الإلكترونية

- 1) <http://www.iosco.org/about/index.cfm?section=background>
- 2) http://www.jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=4609
- 3) <http://www.iasplus.com/en/standrards>
- 4) <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=7643>
- 5) http://www.ccomptes.org.dz/index_fr.html
- 6) <http://www.iasplus.com/en/standrards/ifrs1>
- 7) <http://www.enmtp.com/presentation.htm>

الله حق

الملاحق الخاصة

بالجانب النظري

الملحق رقم (1) : مدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

الطبعة 1 : حسابات رؤوس الأموال

- 10 رأس المال والإحتياطيات، وما شابه ذلك
- 101 رأس المال الصادر (رأس مال الشركة، الأموال المخصصة، أو أموال الاستغلال)
- 103 العلاوات ذات الصلة برأس مال الشركة
- 104 فارق التقييم
- 105 فارق إعادة التقييم
- 106 الإحتياطيات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة)
- 107 فارق المعادلة
- 108 حساب المستقبل
- 109 رأس المال المكتتب غير المستعان به
- 11 ترحيل من جديد
- 12 نتيجة السنة المالية
- 13 الحواصل والأعباء المؤجلة - خارج دورة الإستغلال
- 131 إعانات التجهيز
- 132 إعانات الإستثمارات الأخرى
- 133 الضرائب المؤجلة على الأصول
- 134 الضرائب المؤجلة على الخصوم
- 138 المنتجات والأعباء الأخرى المؤجلة
- 15 المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية
- 153 المؤونات للمعاشات و الإلزامات المماثلة
- 153 المؤونات للضرائب
- 156 المؤونات لتجديد التثبيتات (الإمتياز)
- 158 المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية
- 16 الإقتراضات والديون المماثلة
- 161 السندات التساهمية
- 162 الإقتراضات السندية القابلة للتحويل
- 163 الإقتراضات السندية الأخرى
- 164 الإقتراضات لدى مؤسسات القرض
- 165 الودائع والكفالات المقبوضة
- 167 الديون المترتبة على عقد الإيجار - التمويل
- 168 الإقتراضات والديون الأخرى المماثلة
- 169 علاوات تسديد السندات

17	الديون المرتبطة بالمساهمات
171	الديون المرتبطة بمساهمات المجمع
172	الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع
173	الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة
178	الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات
18	حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة
181	حسابات الارتباط بين مؤسسات
188	حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة
19	(متاح)

الطبعة 2 : حسابات التثبيبات

20	التثبيبات غير المادية
203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيبات
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها
205	الإمتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات
207	فارق الشراء
208	التثبيبات الأخرى غير المادية
21	التثبيبات المادية
211	القطع الأرضية
212	عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية
213	البناءات
215	التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
218	التثبيبات المادية الأخرى
22	التثبيبات في شكل إمتياز
221	القطع الأرضية الممنوع إمتيازها
222	عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية الممنوع إمتيازها
223	البناءات الممنوع إمتيازها
225	المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوع إمتيازها
228	التثبيبات المادية الأخرى الممنوع إمتيازها
229	حقوق مانع الامتياز
23	التثبيبات الجارية إنجازها
232	التثبيبات المادية الجارية إنجازها

- 237 التثبيطات غير المادية الجارية إنجازها
- 238 التسيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات بالتثبيطات
- 24 (ملاح)
- 25 (ملاح)
- 26 المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات
- 261 سندات الفروع المنتسبة
- 261 سندات المساهمة الأخرى
- 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)
- 266 الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع
- 267 الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع
- 268 الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة
- 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة
- 27 التثبيطات المالية الأخرى
- 271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة
- 272 السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)
- 273 السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة
- 274 القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل
- 275 الودائع والكفالات المدفوعة
- 276 الديون الدائنة الأخرى المثبتة
- 279 ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.
- 28 إهلاك التثبيطات
- 280 إهلاك التثبيطات غير المادية
- 2802 إهلاك مصاريح البحث والتنمية القابلة للتثبيط
- 2804 إهلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها
- 2805 إهلاك الإمتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات
- 2807 إهلاك فارق الشراء (*Goodwill*)
- 2808 إهلاك التثبيطات غير المادية الأخرى
- 281 إهلاك التثبيطات المادية
- 2812 إهلاك أعمال التنضيد والتصينة للقطع الأرضية
- 2813 إهلاك البناءات
- 2815 إهلاك المنشآت التقنية
- 2818 إهلاك التثبيطات المادية الأخرى

282 إهلاك التثبيبات الموضوعية موضع إمتياز.

29 خسائر القيمة عن التثبيبات

290 خسائر القيمة عن التثبيبات غير المادية

2903 خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة لتثبيبات

2904 خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها

2905 خسائر القيمة عن الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

2907 خسائر القيمة عن فارق الشراء

2908 خسائر القيمة عن التثبيبات غير المادية الأخرى

291 خسائر القيمة عن التثبيبات المادية

2912 خسائر القيمة عن أعمال التنضيد والتصيئة للقطع الأرضية

2913 خسائر القيمة عن البناءات

2915 خسائر القيمة عن المنشآت التقنية

2918 خسائر القيمة عن التثبيبات المادية الأخرى

292 خسائر القيمة عن التثبيبات الموضوعية موضع إمتياز

293 خسائر القيمة عن التثبيبات الجارية إنجازها

296 خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات

297 خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة

298 خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة

الطبعة 3 : حسابات المخزونات و الجاري العمل بما

30 المخزونات من البضائع

31 المواد الأولية والتوريدات

32 التموينيات الأخرى

321 المواد القابلة للإستهلاك

322 التوريدات القابلة للإستهلاك

326 التخفيضات

33 إنتاج السلع الجارية إنجازها

331 المنتجات الجارية إنجازها

335 الأشغال الجارية إنجازها

34 إنتاج الخدمات الجارية إنجازها

341 الدراسات الجارية إنجازها

345 الخدمات الجارية تقديمها

- 35 المخزونات من المنتجات
 351 المنتجات الوسيطة
 355 المنتجات المصنعة
 358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفائض، السقطات)
- 36 المخزونات المتأدية من التثبيتات
- 37 المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإنتاج)
- 38 المشتريات المخزنة
- 39 خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها
- 390 خسائر القيمة عن مخزونات البضائع
- 391 خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات
- 392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
- 393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها
- 394 خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازها
- 395 خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات
- 397 خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

الطبعة 4 : حسابات الغير

- 40 الموردون والحسابات المرتبطة بها
- 401 موردو المخزونات والخدمات
- 403 موردو السندات الواجب دفعها
- 404 موردو التثبيتات
- 405 موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها
- 408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها
- 409 الموردون المدينون : التسيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى.
- 41 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم
- 411 الزبائن
- 413 الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها
- 416 الزبائن المشكوك فيهم
- 417 الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها
- 418 الزبائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد

419 الزائرن الدائنون - التسببقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها.

42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم

421 العاملون - الأجور المستحقة

422 أموال الخدمات الإجتماعية

423 مشاركة الأجراء في النتيجة

425 العاملون - التسببقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة

426 العاملون - الودائع المستلمة

427 العاملون - الإعتراضات

428 العاملون - الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب إستلامها

43 الميانات الإجتماعية والحسابات المرتبطة بها

431 الضمان الإجتماعي

432 الميانات الإجتماعية الأخرى

438 الميانات الإجتماعية - الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب إستلامها

44 الدولة، والجماعات العمومية، والميانات الدولية والحسابات المرتبطة بها

441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب إستلامها

442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى

443 العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية

444 الدولة - الضرائب على النتائج

445 الدولة - الرسوم على رقم الأعمال

446 الميانات الدولية

447 الضرائب الأخرى، والرسوم والتسديدات المماثلة

448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها (خارج الضرائب)

45 المجمع والشركاء

451 عمليات المجمع

455 الشركاء - الحسابات الجارية

456 الشركاء العمليات عن رأس المال

457 الشركاء - الحصص الواجب دفعها

458 الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع

46 المدينون المختلفون والدائنون المختلفون

462 الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيبات

464 الديون المدينة عن عمليات شراء قيم منقولة توظيفية، وكوك مالية مشتقة

- 465 الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة توظيفية، وذكوك مالي مشتقة
- 467 الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة
- 468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها.
- 47 الحسابات الإنتقالية الإنتطارية
- 48 الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفا والأرصدة
- 481 الأرصدة - الخصوم الجارية
- 486 الأعباء المعاينة سلفا
- 487 الحواصل المعاينة سلفا
- 49 خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى
- 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن
- 495 خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء
- 496 خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين
- 498 خسائر القيمة عن حسابات أخرى للأطراف الأخرى

الطبعة 5 : الحسابات المالية

- 50 قيم التوظيف المنقولة
- 501 القسط في المؤسسات المرتبطة
- 502 الأسهم الخاصة
- 503 الأسهم أو السندات الأخرى المنقولة حقا في الملكية
- 506 السندات، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأمد
- 508 قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة
- 509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة
- 51 البنك - المؤسسات المالية، وما شابهها
- 511 قيم التحصيل
- 512 بنوك الحسابات الجارية
- 515 الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
- 517 المصارف المالية الأخرى
- 518 القوائد المنتطرة
- 519 المساهمات المصرفية الجارية
- 52 الذكوك المالية المشتقة
- 53 صندوق الأموال
- 54 وكالات التسيير والإتمادات المالية

- 541 وكالات التسيقات المالية
 542 الإعتمادات
 58 التمديدات الداخلية
 581 تحويلات الأموال
 581 التحويلات المالية الداخلية
 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية
 591 خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية
 594 خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسيقات والإعتمادات

الطبعة 6 : حسابات الأعباء

- 60 المشتريات المتعلقة
 600 مشتريات البضائع المباعة
 601 المواد الأولية
 602 التموينات الأخرى
 603 تغييرات المخزونات
 604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة
 605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
 607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات
 608 مصاريف الشراء التابعة
 609 التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات
 61 الخدمات الخارجية
 610 الخدمات الخارجية
 611 التقاول العام
 613 الإيجارات
 614 الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة
 615 الصيانة والتطبيقات، والحماية
 616 أقساط التأمينات
 617 الدراسات والأبحاث
 618 التوثيق والمستجدات
 619 التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية
 62 الخدمات الخارجية الأخرى
 621 العاملون الخارجيون عن المؤسسة

- 622 أجور الوسطاء والأتعاب
 623 الإشهار والنشر والعلاقات العامة
 624 نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
 625 التنقلات والمصحات والإستقبالات
 626 مصاريف البريد والإتصالات السلعية والاسلعية
 627 الخدمات المصرفية وما شابهها
 628 الإشتراكات والمستجدات
 629 التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى

63 أعباء العاملين

- 631 أجور العاملين
 634 أجور المستغل الفردي
 635 الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية
 637 الأعباء الإجتماعية الأخرى
 638 أعباء العاملين الأخرى

64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

- 641 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور
 642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال
 645 الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)

65 الأعباء العملية الأخرى

- 651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة
 652 نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية
 653 أتعاب حضور
 654 خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحويل
 655 قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة
 656 الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات
 657 أعباء التسيير الجاري الإستثنائية
 658 أعباء التسيير الجاري الأخرى

66 الأعباء المالية

- 661 أعباء الفوائد
 664 الخسائر عن الديون الدائنة المرتبطة بمساهمات
 665 فارق التقييم عن أصول - نواقص القيمة
 666 خسائر الصرف

667 الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول

668 الأعباء المالية الأخرى.

67 العناصر غير العادية - الأعباء

68 المنصحات للإمتلاكات، والتمويلات وخسائر القيمة

681 المنصحات للإمتلاكات والتمويلات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية

682 المنصحات للإمتلاكات والتمويلات وخسائر قيمة السلع الموضوعتة موضع الامتياز

685 المنصحات للإمتلاكات والتمويلات وخسائر القيمة - الأصول الجارية

686 المنصحات للإمتلاكات والتمويلات وخسائر القيمة - العناصر المالية

69 الضرائب عن النتائج وما شابهها

692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول

693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم

695 الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية

698 الضرائب الأخرى عن النتائج

الطبعة 7 : حسابات المنتجات

70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة

700 المبيعات من البضائع

701 المبيعات من المنتجات المصنعة

702 المبيعات من المنتجات الوسيطة

703 المبيعات من المنتجات المتبقية

704 مبيعات الأشغال

705 مبيعات الدراسات

706 تقديم الخدمات الأخرى

708 منتجات الأنشطة الملحقة

709 التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة

72 الإنتاج المخزن أو المسموح من التخزين

723 تغيير المخزونات الجارية

724 تغيير المخزونات من المنتجات

73 الإنتاج المثبت

731 الإنتاج المثبت للأصول غير المادية

732 الإنتاج المثبت للأصول المادية

74 إحصاءات الإستغلال

741 إعانة التوازن

748 إعانات الإستغلال الأخرى

75 المنتجات العملياتية الأخرى

751 الأتاوى عن الامتيازات والبراءات والتراخيص والبرمجيات والقيم المماثلة

752 فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية

753 أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير

754 أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية

755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة

756 المدخولات عن الديون الدائنة الممتلئة

757 منتجات إستثنائية عن عمليات التسيير

758 منتجات التسيير الجارى الأخرى

76 المنتجات المالية

761 منتجات المساهمات

762 عائدات الأصول

765 فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة

766 أرباح الصرف

767 الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية

768 المنتجات المالية الأخرى

77 العناصر غير العادية - المنتجات

78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتمويلات

781 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و التمويلات - الأصول غير الجارية

785 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و التمويلات - الأصول الجارية

786 الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم و التمويلات

الملحق رقم (2) : نموذج الميزانية العمومية وفق النظام المحاسبي المالي

جدول رقم (1.2) : الميزانية العمومية - جانب الأصول -

السنة المالية المقفلة في

صافي N-1	صافي N	إهلاكات أو مؤونات	إجمالي المبالغ	الملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية فارق الإقتناء تثبيبات معنوية تثبيبات مادية أراضي مباني تركيبات تقنية تثبيبات مادية أخرى تثبيبات ممنوح إمتيازها تثبيبات جاري إنجازها تثبيبات مالية سندات تحت المعادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجارية
					أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

جدول رقم (2.2) : الميزانية العمومية - جانب الخصوم -

السنة المالية المقفلة في

سنة N-1	سنة N	الملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس مال صادر
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة - (1)
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة (1)
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))
			رؤوس أموال خاصة أخرى / (ترحيل من جديد)
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
			مجموع I
			الخصوم غير الجارية
			قروض وديون مالية
			ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية II
			الخصوم الجارية
			موردون وحسابات ملحقة
			ضرائب
			ديون أخرى
			خزينة الخصوم
			مجموع الخصوم الجارية III
			المجموع العام للخصوم

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم (3) : نموذج حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي

جدول رقم (1.3) : حساب النتائج - حسب الطبيعة -

الفترة من إلى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	الملاحظة	
			رقم الأعمال تغيرات إنتاج مخزون ومنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاكات السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال = (2-1)
			أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى مخصصات الاهتلاكات والمؤونات استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب = (6+ 5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (أعباء)
			9- النتيجة غير العادية
			10- صافي نتيجة السنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذري الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

جدول رقم (2.3) : حساب النتائج - حسب الوظيفة -
الفترة من إلى

السنة N-1	السنة N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تكلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			المنتجات العملية الأخرى التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء عملية أخرى
			النتيجة العملية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين، مخصصات الإهلاكات) المنتجات المالية الأعباء المالية
			النتيجة المالية
			النتيجة العادية قبل الضرائب
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية
			صافي نتيجة السنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدجة

1. هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - تكلفة المبيعات
2. النتيجة العملية = هامش الربح + المنتجات العملية الأخرى - التكاليف التجارية - الأعباء الإدارية .
الأعباء الأخرى العملية
3. النتيجة المالية = منتجات مالية . اعباء مالية
4. النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملية ± النتيجة المالية
5. النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
6. النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - الأعباء الغير العادية + المنتجات غير العادية

الملحق رقم (4) : نموذج جدول سيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي

جدول رقم (1.4) : سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة

الفترة من إلى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال تحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصايف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب على النتائج المدفوعة
			تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الاستثنائية)
			تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
			تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)
			الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير الخزينة خلال الفترة
			المقارنة مع النتيجة المحاسبية

جدول رقم (2.4) : سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة
الفترة من إلى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال صافي نتيجة السنة المالية تصححات (تسويات) ل: . الاهتلاكات والمؤونات . تغير الضرائب المؤجلة . تغير المخزونات . تغير الزبائن وحسابات الحقوق الأخرى . تغير الموردين والديون الأخرى . نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة تأثير تغيرات محيط الإدماج (التجميع) (1)
			تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)
			الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تأثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)
			تغير الخزينة خلال الفترة

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدجة

الملحق رقم (5) : نموذج جدول تغير الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي

جدول رقم (5) : تغيرات الأموال الخاصة

الإحتياطات والنتيجة	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملاحظة	
						الرصيد في 12/31/ن-2
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 12/31/ن-1
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 12/31/ن

الملاحق الخاصة

بالجانب التطبيقي

الملحق رقم (6): الميزانية العمومية وفق المخطط الوطني للمحاسبة

جدول رقم (1.6) : الميزانية العمومية - جانب الأصول -

E.N.M.T.P.
UNITE : C.P.G

BILAN AU 31 DECEMBRE 2009
ACTIF.

TABLEAU N° 1

N° DES CPTS	DESIGNATION DES COMPTES	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENTS OU PROVISIONS	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS
17	LIAISON INTER-UNITE	3 539 736 204,56	-	3 539 736 204,56	3 539 736 204,56
	INVESTISSEMENTS				1 743 282 215,34
20	FRAIS PRELIMINAIRES	-	-	-	
21	VALEURS INCORPORELLES	74 534 735,52	74 534 735,52	-	
22	TERRAINS	1 562 000 000,00	-	1 562 000 000,00	
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCT.	8 145 750 667,42	7 964 501 913,26	181 248 754,16	
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	279 474 803,39	279 441 342,21	33 461,18	
28	EQUIPEMENTS EN COURS	-	-	-	
	TOTAL 2 :	10 061 760 206,33	8 318 477 990,99	1 743 282 215,34	6 785 126 838,95
	STOCKS				3 531 209 096,64
30	MARCHANDISES.	-	-	-	
31	MATIERES & FOURNITURES.	1 573 182 074,85	65 263 387,02	1 507 918 687,83	
33	PRODUITS SEMI-OUVRES.	164 815 893,77	-	164 815 893,77	
34	PRODUITS & TRAVAUX EN COURS.....	805 916 355,68	-	805 916 355,68	
35	PRODUITS FINIS.	746 501 990,96	-	746 501 990,96	
36	DECHETS ET REBUTS.	10 018 714,15	2 973 883,79	7 044 830,36	
37	STOCKS A L'EXTERIEUR.	304 195 060,61	5 183 722,57	299 011 338,04	
	TOTAL 3 :	3 604 630 090,02	73 420 993,38	3 531 209 096,64	3 028 569 534,03
	CREANCES				103 420 071,01
42	CREANCES D'INVESTISS.	15 449 000,00	50 000,00	15 399 000,00	
43	CREANCES DE STOCKS.	982 500,00	-	982 500,00	
44	CREANCES SUR SOCIETES APPARANTEES.	-	-	-	
45	AVANCES POUR COMPTE	35 634 886,31	1 356 602,00	34 278 284,31	
46	AVANCES D'EXPLOITATION.	17 369 229,41	-	17 369 229,41	
47	CREANCES S/CLIENTS.	52 058 525,29	19 510 626,76	32 547 898,53	
48	DISPONIBILITES.	695 536,29	-	695 536,29	
40	COMPTES DEBITEURS DU PASSIF.	2 147 622,47	-	2 147 622,47	
	TOTAL 4 :	124 337 299,77	20 917 228,76	103 420 071,01	
88	RESULTAT DE L'EXERCICE (PER	147 179 899,42	-	147 179 899,42	147 179 899,42
	TOTAL GENERAL :	17 477 643 700,10	8 412 816 213,13	9 064 827 486,97	18 878 523 859,95

جدول رقم (2.6) : الميزانية العمومية - جانب الخصوم -

E.N.M.T.P.
UNITE : C.P.G

BILAN AU 31 DECEMBRE 2009

PASSIF.

TABLEAU N° 1

N° DES CPTES	DESIGNATION DES COMPTES	MONTANT	TOTAUX
			PARTIELS
	<u>FONDS PROPRES.</u>		7 105 950 464,28
10	FONDS SOCIAL.	-	
12	PRIMES D'APPORTS.	-	
13	RESERVES	-	
14	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT RECUES.	-	
15	RESERVES DE REEVALUATION D'INVESTISSEMENT.	-	
17	LIAISONS INTER-UNITES.	7 100 749 736,90	
18	RESULTATS EN INSTANCE D'AFFECTATION.	-	
19	PROVISIONS POUR PERTES ET CHARGES.	5 200 727,38	
	TOTAL 1 :	7 105 950 464,28	
	<u>DETTES.</u>		1 958 877 022,69
52	DETTES D'INVESTISSEMENT.	896 349 460,21	
53	DETTES DE STOCKS.	586 134 787,71	
54	DETENTIONS POUR COMPTE.	12 423 453,95	
55	DETTES ENVERS LES STES APPARANTEES.	-	
56	DETTES D'EXPLOITATION.	281 919 680,08	
57	AVANCES COMMERCIALES.	13 250 955,22	
58	DETTES FINANCIERES.	168 352 807,00	
50	COMPTES CREDITEURS DE L'ACTIF.	445 878,52	
	TOTAL 5 :	1 958 877 022,69	
88	RESULTAT DE L'EXERCICE (BENEFICE).	-	-
	TOTAL GENERAL :	9 064 827 486,97	9 064 827 486,97

الملحق رقم (7): جدول حسابات النتائج وفق المخطط الوطني للمحاسبة

E.N.M.T.P.
UNITE : C.P.G

BILAN AU 31 DECEMBRE 2009
TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS.

TABLEAU N° 2

N°	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES.	-	-
60	MARCHANDISES CONSOMMEES.	-	-
6089	MARCHANDISES TRANSFEREES (FOURNIES).	-	-
7689	MARCHANDISES TRANSFEREES (RECUES).	-	-
80	MARGE BRUTE.	-	-
80	MARGE BRUTE.	-	-
71	PRODUCTION VENDUE.	-	5 509 474,40
72	PRODUCTION STOCKEE.	-	807 106 944,28
73	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MEME	-	1 157 333,68
74	PRESTATION FOURNIE.	-	25 821 879,75
75	TRANSFERT DE CHARGES DE PRODUCTION.	-	22 460 991,49
7689	MATIERE & FOURNITURES TRANSFEREES (RECUES)	-	-
61	MATIERE & FOURNITURES CONSOMMEES.	2 746 509 426,85	-
6189	MATIERE & FOURNITURES TRANSFEREES (FOURNIES).	-	-
62	SERVICES	12 925 764,57	-
89	CESSIONS INTERNES PRODUCTION.	1 463 374,38	2 711 687 585,56
89	CESSIONS INTERNES MATIERES & FOURNITURES.	-	-
89	CESSIONS INTERNES SERVICES.	56 734 744,75	7 872 050,50
81	VALEUR AJOUTEE.		763 982 949,11
81	VALEUR AJOUTEE.	-	763 982 949,11
77	PRODUITS DIVERS.	-	461 296,28
78	TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOITATION.		205 175 418,62
63	FRAIS DE PERSONNEL.	693 521 084,74	-
64	IMPOTS & TAXES.	5 021 236,23	-
65	FRAIS FINANCIERS.	49 476 318,81	-
66	FRAIS DIVERS.	12 884 444,96	-
68	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS & AUX PROVISIONS.	168 747 528,06	-
89	CESSIONS INTERNES CHARGES D'EXPLOITATION.	20 685 394,90	-
	TOTAL :	950 336 007,70	969 619 664,01
83	RESULTAT D'EXPLOITATION.		19 283 656,31
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION.	-	238 273 396,36
69	CHARGES HORS EXPLOITATION.	363 462 551,83	-
89	QUOTE PART CHARGES DE STRUCTURE SIEGE.	22 370 619,62	-
89	CESSIONS INTERNES HORS EXPLOITATION.	18 903 780,64	-
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	166 463 555,73	-
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	-	19 283 656,31
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	166 463 555,73	-
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE.	147 179 899,42	
889	IMPOT SUR LE BENEFICE.	-	-
88	RESULTAT DE L'EXERCICE.	147 179 899,42	

BILAN

EXERCICE CLOS LE: 31/12/2010

(A)

EDITION DEFINITIVE

ACTIF	NOTE	N BRUT	N AMORT-PROV	N NET	N-1 NET
ACTIFS NON COURANTS					
ecart d'acquisition(good will)		0.00	0.00	0.00	0.00
immobilisations incorporelles	2*1	74 534 735.52	74 534 735.52	0.00	0.00
immobilisations corporelles		0.00	0.00	0.00	0.00
terrains	2*2	1 562 000 000.00	0.00	1 562 000 000.00	0.00
batiments	2*3	4 392 638 391.39	2 985 133 162.28	1 407 505 229.11	0.00
autres immobilisations	2*5	3 971 414 343.73	3 647 792 537.03	323 621 806.70	0.00
immobilisations en concession		0.00	0.00	0.00	0.00
immobilisations en cours	2*6	29 196 000.00	0.00	29 196 000.00	0.00
immobilisations en financières		0.00	0.00	0.00	0.00
titre mis en équivalence		0.00	0.00	0.00	0.00
autres participations et créance rattachées	2*7	71 434 000.00	0.00	71 434 000.00	0.00
autres titres immobilisés		0.00	0.00	0.00	0.00
prêts et autres actifs financiers non courants		0.00	0.00	0.00	0.00
impôts différés actif	2*8	129 646 535.83	0.00	129 646 535.83	0.00
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 230 864 006.47	6 707 460 434.83	3 523 403 571.64	0.00
ACTIF COURANT					
stock et encours	3*1	2 637 065 728.86	59 962 694.04	2 577 103 034.82	0.00
créances et emplois assimilés		0.00	0.00	0.00	0.00
clients	4*1	29 135 622.74	12 685 841.93	16 449 780.81	0.00
autres débiteurs	4*2	231 066 634.13	0.00	231 066 634.13	0.00
impôts et assimilés	4*3	70 698 251.87	0.00	70 698 251.87	0.00
autres actif courants	4*4	9 140 516.68	0.00	9 140 516.68	0.00
disposition et assimilés		0.00	0.00	0.00	0.00
placements et autres actifs financiers courants		0.00	0.00	0.00	0.00
trésorerie	4*5	1 133 041 336.87	0.00	1 133 041 336.87	0.00
TOTAL ACTIF COURANT		4 110 148 091.15	72 648 535.97	4 037 499 555.18	0.00
TOTAL GENERAL CACTIF		14 341 012 097.62	6 780 108 970.80	7 560 903 126.82	0.00

E.P.E/SOCIETE DE FABRICATION MECANIQUE
 EX-EPE/CPG SPA /FILIALE DU GROUPE E.N.M.T.P
 SOCIETE PAR ACTION AU CAPITAL SOCIAL DE
 678.000.000 DA

30/04/2012

Page 2 de 2

BILAN

EXERCICE CLOS LE: 31/12/2010

(P)

EDITION DEFINITIVE

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
capital émis	5*1	1 000 000.00	0.00
capital non appelé		0.00	0.00
primes et reserves		0.00	0.00
écart de réévaluation		0.00	0.00
écart d'équivalent		0.00	0.00
résultat net	5*1	108 949 163.19	0.00
autres capitaux propres		0.00	0.00
report à nouveau		0.00	0.00
part de la société consolidante		0.00	0.00
part des minoritaires		0.00	0.00
TOTAL 1		109 949 163.19	
PASSIF NON COURANTS			
emprunt et dettes financières	5*2*2	71 434 000.00	0.00
impôts différé et provisionnés	5*2*4	292 268 185.10	0.00
autres dettes non courants	5*2*1	4 962 638 491.85	0.00
provisions et produits constaté d'avance	5*2*3	718 522 680.68	0.00
TOTAL PASSIF NON COURANTS		6 044 863 357.63	0.00
PASSIF COURANTS			
fournisseurs et comptes rattachés	6*1	252 098 732.81	0.00
impôts	6*2	16 474 318.14	0.00
autres dettes	6*3	1 136 551 404.69	0.00
trésorerie passif	6*4	966 150.36	0.00
TOTAL PASSIF COURANTS		1 406 090 606.00	0.00
TOTAL GENERAL PASSIF		7 560 903 126.82	0.00

جدول رقم (2.8) : الميزانية العمومية - جانب الخصوم -

ملحق رقم (9) : جدول حسابات النتائج - حسب الطبيعة -

(قبل التعديل)

EPE SOFAME SPA EX CPG S ^{PA}		BILAN AU 31/12/2010	
COMPTÉ DE RESULTATS (Par nature) Période du 01/01/2010 Au 31/12/2010			
	NOTE	N	N-1 PROFORMA
Chiffre d'affaires	7*1	4 232 110 290,20	2 750 890 990,21
Variation stocks produits finis et en-cours	7*2	- 503 640 121,05	807 106 944,28
Production immobilisée		8 331 499,39	1 157 333,68
Subvention d'exploitation		-	
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 736 801 668,54	3 559 155 268,17
Achats consommés	8*1	2 913 668 420,05	2 747 972 801,23
Services extérieurs et autres consommations	8*2	75 068 899,08	103 369 648,29
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 988 737 319,13	2 851 342 449,52
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		748 064 349,41	707 812 818,65
Charges de personnel	8*3	844 184 521,41	512 213 526,86
Impôts, taxes et versements assimilés	8*4	7 239 752,61	5 021 236,23
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 103 359 924,61	190 578 055,56
Autres produits opérationnels	7*4	260 676 490,78	74 788 240,37
Autres charges opérationnelles	8*5	14 683 382,05	287 529 718,11
Dotations aux amortissements et aux provisions	8*6	919 091 566,25	268 286 477,58
Reprise sur perte de valeur et provision	7*5	961 964 452,08	158 401 980,07
V- RESULTAT OPERATIONNEL		185 506 069,95	- 132 047 919,69
Produits financiers	7*6	5 954 921,13	5 544 472,20
Charges financières	8*7	5 534 533,63	20 676 451,93
VI- RESULTAT FINANCIER		420 387,50	- 15 131 979,73
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		185 926 457,45	- 147 179 899,42
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaires		53 593 583,27	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 965 397 532,53	3 797 889 960,81
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 833 064 658,35	3 945 069 860,23
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		132 332 874,18	- 147 179 899,42
Eléments extraordinaires (puiduits)(à préciser)		-	
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
XI- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		132 332 874,18	- 147 179 899,42

قبل التعديل
avant retraitement

ملحق رقم (9) : جدول حسابات النتائج - حسب الطبيعة -

(بعد التعديل)

EPE SOFAME SPA EX CPG SPA		BILAN AU 31/12/2010	
COMPTÉ DE RESULTATS (Par nature) Période du 01/01/2010 Au 31/12/2010			
	NOTE	N	N-1 PROFORMA
Chiffre d'affaires	7*1	4 232 110 290,20	2 750 890 990,21
Variation stocks produits finis et en-cours	7*2	- 503 640 121,05	529 384 838,41
Production immobilisée	7*3	8 331 499,39	1 157 333,68
Subvention d'exploitation		-	
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 736 801 668,54	3 281 433 162,30
Achats consommés	8*1	2 913 668 420,05	2 747 972 801,23
Services extérieurs et autres consommations	8*2	75 068 899,08	103 369 648,29
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 988 737 319,13	2 851 342 449,52
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		748 064 349,41	430 090 712,78
Charges de personnel	8*3	844 184 521,41	693 521 084,74
Impôts, taxes et versements assimilés	8*4	7 239 752,61	5 021 236,23
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 103 359 924,61	- 268 451 608,19
Autres produits opérationnels	7*4	260 676 490,78	74 788 240,37
Autres charges opérationnelles	8*5	14 683 382,05	106 222 160,23
Dotations aux amortissements et aux provisions	8*6	919 091 566,25	400 745 570,21
Reprise sur perte de valeur et provision	7*5	961 964 452,08	158 401 980,07
V- RESULTAT OPERATIONNEL		185 506 069,95	- 542 229 118,19
Produits financiers	7*6	5 954 921,13	5 544 472,20
Charges financières	8*7	5 534 533,63	20 676 451,93
VI- RESULTAT FINANCIER		420 387,50	- 15 131 979,73
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		185 926 457,45	- 557 361 097,92
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		13 151 503,89	
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaires		63 825 790,37	- 77 996 313,96
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 965 397 532,53	3 520 167 854,94
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 843 296 865,45	3 999 532 638,90
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		108 949 163,19	- 479 364 783,96
Eléments extraordinaires (puiduits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
XI- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		108 949 163,19	- 479 364 783,96

بعد التعديل

ملحق رقم (10) : جدول سيولة الخزينة - الطريقة المباشرة -

EPE SOFAME SPA EX CPG SPA		BILAN AU 31/12/2010	
TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIES (Méthode directe) Période du 01/01/2010 au 31/12/2010			
	NOTE	EXERCICE N	N-1 PROFORMA
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients	9*1	3 550 980 668,05	1 797 444 008,42
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	9*2	3 407 376 976,24	1 761 772 296,16
Intérêts et autres frais financiers payés	9*3	7 337 436,33	279 446,99
Impôts sur les résultats payés			-
Equivalent de trésorerie (accréditifs et régies)	9*4	1 022 986 070,13	
		1 159 252 325,61	35 392 265,27
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)	10	1 000 000,00	
		1 160 252 325,61	35 392 265,27
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	11		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		28 872 675,39	20 334 986,50
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			3 205 503,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisation financières			-
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			-
Intérêts encaissés sur placements financiers			-
Dividendes et quote-part de résultats reçus			-
		- 28 872 675,39	- 17 129 483,50
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
			-
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement C			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		1 131 379 650,22	18 262 781,77
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		695 536,29	- 17 567 245,48
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		1 132 075 186,51	695 536,29
Variation de trésorerie de la période		1 131 379 650,22	18 262 781,77
Rapprochement avec le résultat comptable		108 949 163,19	479 364 783,96

30/04/2012

Page 1 de 1

E. P. E/SOCIETE DE FABRICATION MECANIQUE
EX-EPE/CPG SPA /FILIALE DU GROUPE E.N.M.T.P
SOCIETE PAR ACTION AU CAPITAL SOCIAL DE
678.000.000 DA

BILAN

EXERCICE CLOS LE: 31/12/2010

(C)

EDITION DEFINITIVE

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES	NOTE	Capital social	Prime d'emission	Ecart d'evaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre N-2						332 184 884.54
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital	C1					
Résultat net de l'exercice	C2					147 179 899.42
Solde au 31 décembre N-1						479 364 783.96
PROFORMA						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations	C3					
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital	C4	1 000 000.00				
Résultat net de l'exercice	C5					108 949 163.19
Solde au 31 décembre N		1 000 000.00				108 949 163.19

ملحق رقم (12) جدول الإنتقال من حسابات PCN إلى حسابات SCF

Comptes du P C N

NOMENCLATURE DES COMPTES DE LA CLASSE 01

N° CPTÉ	LIBELLE	N° CPTÉ	LIBELLE
1		1	COMPTES DE CAPITAUX
10	Fonds Social	10	CAPITAL,RESERVES ET ASSIMILES
		101	CAPITAL EMIS(CAPITAL SOCIAL OU FONDS DE DOTATION OU FONDS D'EXPLOITATION)
1000	Apport de l'Etat	1011	CAPITAL SOUSCRIT VERSE
		1012	CAPITAL SOUSCRIT NON VERSE
120	Primes d'apport INEX	103	PRIMES LIES AU CAPITAL SOCIAL
		104	ECARTS D'EVALUATION
		1041	ECARTS D'EVALUATION STOCKS
		1042	ECARTS D'EVALUATION CREANCES
		1043	ECARTS D'EVALUATION DETTES
150	Ecart de réévaluation	105	ECARTS DE REEVALUATION
		1051	ECARTS DE REEVALUATION LEGALE
		1052	ECARTS DE REEVALUATION LIBRE
		106	RESERVES
1300	Réserve Légale	1061	RESERVES LEGALES
		10611	RESERVE LEGALE
		10612	PLUS VALUES NETTES A LONG TERME
		1062	RESERVES INDISPONIBLES
		1063	RESERVES STATUTAIRES
1310	Réserves Réglementées	1064	RESERVES REGLEMENTEES
		10641	PLUS VALUES NETTES A LONG TERME
		10643	RESERVES CONSECUTIVES A L'OCTROI DE SUBVENTION D'INVESTISSEMENTS
		10648	AUTRES RESERVES REGLEMENTEES
		1068	AUTRES RESERVES
		107	ECART D'EQUIVALENCE
160000	Titres participation (titres émis par l'Etat)	108	COMPTE DE L'EXPLOITANT
180000	Report bénéfices	11	REPORT A NOUVEAU
181000	Report pertes	110	REPORT A NOUVEAU CREDITEUR BENEFICE
		119	REPORT A NOUVEAU DEBITEUR PERTE
		12	RESULTAT DE L'EXERCICE
		120	RESULTAT DE L'EXERCICE BENEFICE
		129	RESULTAT DE L'EXERCICE PERTE
		13	PRODUITS ET CHARGES DIFFERES HORS EXPL
141900	Subventions reçues	131	SUBVENTION D'EQUIPEMENT
147900	Subv reçues inscrites en profit		
		132	AUTRES SUBVENTION D'INVESTISSEMENTS
		133	IMPOTS DIFFERES ACTIF
		134	IMPOTS DIFFERES PASSIF
		138	AUTRES PRODUITS ET CHARGES DIFFERES
		14	PROVISIONS REGLEMENTEES
		142	P/ REGLEMENTEES RELATIVES AUX INVESTISSEMENTS
		143	P/ REGLEMENTEES RELATIVES AUX STOCKS
		144	P/ REGLEMENTEES RELATIVES AUX AUTRES ELEMENTS ACTIFS
		145	AMORTISSEMENTS DEROGATOIRES
19	Provisions pour risques et charges	15	PROVISIONS POUR CHARGES
1906	Provisions pour pertes probables	151	PROVISIONS POUR RISQUES
		1511	PROVISIONS POUR LITIGES
		1512	PROVISIONS POUR GARANTIES DONNEES AUX CLIENTS
		1513	PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHES A TERME
		1514	PROVISIONS POUR AMENDES ET PENALITES
190200	Provisions pour pertes de change	1515	PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE
		1516	PROVISIONS POUR CHARGES SOCIALES ET FISCALES CONGES PAYES
		1518	AUTRES PROVISIONS POUR RISQUES

		153	PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES
		155	PROVISIONS POUR IMPOTS
195	Provisions pour charges à répartir	156	PROVISIONS POUR RENOUVELLEMENT DES IMMOBILISATIONS
		157	PROVISIONS POUR GROSSSES REPARATIONS
		16	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES
		161	TITRES PARTICIPATIFS
520000	Oblig. non échues(+1an) à rembourser.	162	EMRUNTS OBLIGATAIRES CONVERTIBLES
521110, 511120	Emprunts à Moyen et long Terme DA	163	AUTRES EMPRUNTS OBLIGATAIRES
521210, 521220	Emprunts à Moyen et long Terme Devises	1640	EMPRUNTS AUPRES DES ETABLISSEMENTS DE CREDITS EN DA
		1645	EMPRUNTS AUPRES DES ETABLISSEMENTS DE CREDITS EN DEVISES
		165	DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS RECUES
525000	Cautionnements (à long terme) Reçus	1651	DEPOTS
		1652	CAUTIONNEMENTS
		4230	PARTICIPATION DES SALARIES AUX RESULTATS
	INEX	167	DETTES SUR CONTRATS LOCATION-FINANCEMENT
523000	Autres Emprunts à LM Termes	168	AUTRES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES
		169	PRIMES DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS
	INEX	17	DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
		171	DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS GROUPE
		172	DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS HORS GROUPE
		173	DETTES RATTACHES A DES SOCIETES EN PARTICIPATIONS
		178	AUTRES DETTES RATTACHES A DES PARTICIPATIONS
17	LIAISONS INTER UNITES	18	COMPTES LIAISONS DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATIONS
		181	COMPTES LIAISONS ENTRE ETABLISSEMENTS
		1810	TRANSFERT INTER UNITES
		1810370	TRANS INTER UNITE U/ZONE
		1810380	TRANS INTER UNITE U/RENOVATION
		1810490	TRANS INTER UNITE U/SIEGE
		1810491	TRANS INTER UNITE U/CPG
		1810495	TRANS INTER UNITE U/CCA
		1810506	TRANS INTER UNITE U/UGB
		1810738	TRANS INTER UNITE U/UCPR
		1810744	TRANS INTER UNITE U/UMD ALGER
		1810745	TRANS INTER UNITE U/UMD ANNABA
		1810751	TRANS INTER UNITE U/UMD AIN SMARA
		1810755	TRANS INTER UNITE U/UMD ORAN
		1813	TRANSFERT STOCKS INTER UNITES
		1813370	TRANSFERT STOCKS UNITE ZONE
		1813380	TRANSFERT STOCKS RENOVATION
		1813490	TRANSFERT STOCKS SIEGE
		1813491	TRANSFERT STOCKS CPG
		1813495	TRANSFERT STOCKS CCA
		1813506	TRANSFERT STOCKS UGB
		1813738	TRANSFERT STOCKS UCPR
		1813744	TRANSFERT STOCKS UMD ALGER
		1813745	TRANSFERT STOCKSUMD ANNABA
		1813751	TRANSFERT STOCKSUMD AIN-SMARA
		1813755	TRANSFERT STOCKS UMD ORAN
		188	COMPTES DE LIAISONS ENTRE SOCITES EN PARTICIPATION

COMPTES DU P C N

NOMENCLATURE DES COMPTES DE LA CLASSE 02

N° CPTE		N° CPTE	LIBELLE
		2	COMPTES D'IMMOBILISATIONS
20	FRAIS PRELIMINAIRES		NON RETENUS PAR LE S C F
21	VALEURS INCORPORELLES	20	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
		201	FRAIS D'ETABLISSEMENT ACTE
		2011	FRAIS DE CONSTITUTION
		2012	FRAIS DE PROSPECTION
		2013	FRAIS DE PUBLICITE
	INEX	203	FRAIS DE DEVELOPPEMENT IMMOBILISABLES
	INEX	204	LOGICIELS INFORMATIQUE ET ASSIMILES
2120	Droit de propriété industrielle	205	CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES-BREVETS-LICENCES-MARQUES FONDS COMMERCIAL
	INEX	207	ECARTS D'AQUISITION
		208	AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
		21	IMMOBILISATIONS CORPORELLES
		211	TERRAINS
220000	Terrains de construction	2111	TERRAINS NUS
		2112	TERRAINS AMENAGES
224000	Carrières et gisements	2113	TERRAINS DE GISEMENTS
		21131	CARRIERES
220000	Terrains de construction	2114	TERRAINS BATIS
2470	Agencements et Installations (a éclater)	212	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES TERRAINS
		2121	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES TERRAINS TERRIANS NUS
		2122	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES TERRAINS TERRAINS AMENAGES
		2123	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES TERRAINS TERRAINS DE GISEMENTS
		21231	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES TERRAINS CARRIERES
		2124	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES TERRAINS BATIS
2470	Agencements et Installations (a éclater)	2125	AUTRES AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS
		213	CONSTRUCTIONS
240	Batiments	2131	BATIMENTS
240000	Batiments industriels	21311	BATIMENTS INDUSTRIELS
240100	Batiments administration et commercial	21312	BATIMENTS ADMINISTRATIFS ET COMMERCIALS
240200	Batiments constructions légères	21313	Batiments constructions légères
		21315	BARAQUES SAHARIENNES
25	Equipements sociaux	21316	LOGEMENTS SOCIAUX

2470	Agencements et Installations (a éclater)	21318	AUTRES BATIMENTS
		2135	INSTALLATIONS GENERALE-AGENCEMENTS-AMENAGEMENT DES CONSTRUCTIONS
		21351	BATIMENTS INDUSTRIELS
		21352	BATIMENTS ADMINISTRATIFS ET COMMERCIALS
		21355	BARAQUES SAHARIENNES
		21358	AUTRES BATIMENTS
2470	Agencements et Installations (a éclater)	2138	OUVRAGES INFRASTRUCTURE
		21381	VOIES DE TERRE
		21382	VOIES DE FER
		21383	VOIES D'EAU
		21384	BARRAGES
		21385	PISTES AERODROME
		21388	AUTRES OUVRAGES INFRASTRUCTURE
2470	Agencements et Installations (a éclater)	215	INSTALLATIONS TECHNIQUE MATERIELS ET OUTILLAGES INDUSTRIELS
242000	Installations Complexes	2150	INSTALLATIONS INDUSTRIELLES
243000	Matériels	2154	MATERIELS INDUSTRIELS (A SUBDIVISER)
		21541	MATERIELS INDUSTRIELS AU NIVEAU DE L'ENTREPRISE
		21542	MATERIELS INDUSTRIELS HORS ENTREPRISE
2431	Outillage	2155	OUTILLAGES INDUSTRIELS (A SUBDIVISER)
243182	Outillages Machines	21551	OUTILLAGES INDUSTRIELS AU NIVEAU DE L'ENTREPRISE
243100	Outillage hors CPG	21552	OUTILLAGES INDUSTRIELS HORS ENTREPRISE
243183	PR Machines	21553	PIECES DE RECHANGE MACHINES
		218	AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
244	Matériel de transport	2182	MATERIELS DE TRANSPORTS
244010	Véhicules de tourisme	21821	VEHICULES DE TROURISMES
244020	Camions	21822	CAMIONS
244030	Camionnettes	21823	CAMMIONNETTES
244050	Tracteurs route	21824	AUTOCARS
		21825	TRACTEURS ROUT (S/REMORQUE
		21826	TRACTEURS AGRICOLES
		21827	CYCLES & MOTOCYCLES
25	Equipements sociaux	21828	MATERIEL DE TRANSPORT SOCIAL
		2183	MATERIELS DE MANUTENTION
		21831	PELLES ET GRUES
		21832	CLARKS
		21833	TRANSPALLETES
		21834	REMORQUES ET SEMI REMORQUES
		21835	CITERNES

24500	Matériel et mobilier de bureau	21836	PONTS ROULANTS
		21837	PALANS
		21838	AUTRES MATERIELS DE MANUTENTION
		2184	MATERIELS ET MOBILIER DE BUREAU
		21841	MATERIELS DE BUREAU
		21842	MOBILIER DE BUREU
25	Equipements sociaux	21843	MATERIEL ET MOBILIER DE BUREAU SOCIAL
24501	Matériel Informatique	2185	MATERIELS INFORMATIQUES
		21851	MICRO-ORDINATEURS
		21852	IMPRIMANTES
		21853	AUTRES MATERIELS INFORMATIQUES
24600	Emballages récupérables	2186	EMBALLAGES RECUPERABLES
		21861	CONTENAIRE
		21868	AUTRES EMBALLAGES RECUPERABLES
247	Agencements et Installations (a éclater)	2187	CHAUFFAGES ET CLIMATISATIONS
		2188	TELEPHONE ET FAX
25	Equipements Sociaux	2189	EQUIPEMENTS ET MATERIELS SOCIAL
		21891	LOGEMENTS SOCIAUX
		21892	EQUIPEMENTS SOCIAUX
		21893	MATERIELS SOCIAUX
		21894	BATIMENTS SOCIAUX
	INEX	22	IMMOBILISATIONS EN CONCESSION
		221	TERRAINS EN CONCESSION
		222	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DE TERRAIN EN CONCESSION
		223	CONSTRUCTIONS EN CONCESSION
		225	INSTALLATIONS TECHNIQUES EN CONCESSION
		228	AUTRES IMMOBILISATIONS EN CONCESSION
		229	DROITS DU CONCEDANT
28	IMMOBILISATIONS EN COURS	23	IMMOBILISATIONS EN COURS
284	Immo Corporelles en cours	232	IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS
	INEX	237	IMMOBILISATION INCORPORELLES EN COURS
425010	Avances et acptes / Fsseurs invest.	238010	AVANCES VERSEES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATION
425410	Avances et acptes / Equipements.	238410	AVANCES VERSEES SUR COMMANDES D'EQUIPEMENTS
425800	Avances et acomptes / Investissements	238800	AVANCES VERSEES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATION
		26	PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHES A DES PARTCIPATIONS
42100	Titres de participation (Selon nature de la participation)	261	TITRES DES FILIALES
		262	AUTRES TITRES DE PARTICIPATION
	INEX	265	TITRES DE PARTICIPATION EVALUES PAR EQUIVALENCE

440000	Créances sociétés apparentées	266	CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATION GROUPE (A ECHEANCE A PLUS D'UN AN)
448000	INEX	267	CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATION HORS GROUPE
	INEX	268	CREANCES RATTACHEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION
		269	VERSEMENTS RESTANT A EFFECTUER SUR TITRES DE PARTICIPATION NON LIBERES
		27	AUTRES IMOBILISATIONS FINANCIERES
		271	TITRES IMMOBILISES AUTRES QUE LES TITRES IMMOBILISES DE L'ACTIVITE DE PORTEFEUILLE
		272	TITRES REPRESENTATIFS DE DROIT DE CREANCE (obligations, bons)
		273	TITRES IMMOBILISES DE L'ACTIVITE DE PORTEFEUILLE
		274	PRETS ET CREANCES SUR CONTRATS DE LOCATION FINANCEMENT
426000	Cautionnements Versés PTT (à plus d'un an)	275000	DEPOTS ET CAUTIONNEMENT PTT
426300	Cautionnements divers	275300	DEPOTS ET CAUTIONNEMENT DIVERS
424000	Autres créances d'invest et prêts (à plus d'un an).	276	AUTRES CREANCES IMMOBILIBEES (prêts a plus D'un an)
		279	VERSEMENTS RESTANT A EFFECTUER SUR TITRES IMMOBILISES NON LIBERES
29	AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS	28	AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS
		280	AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPOREELES
		28011	AMORTISSEMENTS DES FRAIS DE CONSTITUTION
		28012	AMORTISSEMENTS DES FRAIS DE PROSPECTION
		28013	AMORTISSEMENTS DES FRAIS DE PUBLICITE
		2803	AMORTISSEMENTS DES FRAIS DE DEVELOPPEMENT IMMOBILISABLES
		2804	AMORTISSEMENTS DES LOGICIELS INFORMATIQUE ET ASSIMILES
2912	Amortissement des droits de propriété industrielle	2805	AMORTISSEMENTS CONCESSIONS ET DROITS : SIMILAIRES-BREVETS-LICENCES-MARQUES FONDS COMMERCIAL
	INEX	2807	AMORTISSEMENTS ECARTS D'AQUISITION(goodwill)
		2808	AMORTISSEMENTS AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
		281	AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
		2811	AMORTISSEMENTS TERRAINS
		2812	AMORTISSEMENTS AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES TERRAINS
2940	Amortissement des constructions	2813	AMORTISSEMENTS CONSTRUCTIONS
2943	Amortissement matériels et outillages	2815	AMORTISSEMENTS INSTALLATIONS TECHNIQUES
		2818	AMORTISSEMENTS AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
2944	Amortissement du matériel de transport	281820	AMORTISSEMENT DU MATERIEL DE TRANSPORT
		281830	AMORTISSEMENT DU MATERIEL DE MANUTENTION
2945	Amortissement du matériel et mobilier de bureau	281840	AMORTISSEMENT DU MOBILIER ET MATERIEL DE BUREAU
2947400	Amortissement du matériel informatique	281850	AMORTISSEMENT DU MATERIEL INFORMATIQUE
2946	Amortissement des emballages récupérables	281860	AMORTISSEMENT DES EMBALLAGES RECUPERABLES
2947	Amortissement des agencements et installations	281870	AMORTISSEMENT DES INSTALLATIONS DE CHAUFFAGE ET DE CLIMATISATION
2947	Amortissement des agencements et installations	281880	AMORTISSEMENT DES INSTALLATIONS TELEPHONIQUES
		282	AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

INEX

29	PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS
290	PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
2903	PERTES DE VALEUR SUR FRAIS DE RECHERCHE ET DEVELOPEMENT IMMOBILISABLES
2904	PERTES DE VALEUR SUR LOGICIELS INFORMATIQUES ET ASSIMILES
2905	PERTES DE VALEUR SUR CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES BREVETS LICENCES MARQUES
2907	PERTES DE VALEUR SUR ECARTS D'ACQUISITION
2908	PERTES DE VALEUR SUR AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
291	PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES
2912	PERTES DE VALEUR SUR AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DE TERRAIN
2913	PERTES DE VALEUR SUR CONSTRUCTION
2915	PERTES DE VALEUR SUR INSTALLATIONS TECHNIQUES
2918	PERTES DE VALEUR SUR AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
292	PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATION MISES EN CONCESSION
293	PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATION ENCOURS
296	PERTES DE VALEUR SUR PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A PARTICIPATIONS
297	PERTES DE VALEUR SUR AUTRES TITRES IMMOBILISES
298	PERTES DE VALEUR SUR AUTRES ACTIFS FINANCIERS IMMOBILISES

N° CPTE	LIBELLE	N° CPTE	LIBELLE
		3	COMPTES DES STOCKS ET ENCOURS
30	Marchandises (achetées et revendues en l'état)	30	STOCKS MARCHANDISES
3001	Pièces de rechange	301	STOCKS PR FILIALES
		3011	STOCKS PR FILIALE CPG
		3012	STOCKS PR FILIALE CCA
		3013	STOCKS PR FILIALE SOMABE
		3014	STOCKS PR FILIALE UGB
		3019	STOCKS PR MARQUE ETRANGERS
		30191	STOCKS PR DEUTZ
		30192	STOCKS PR ZF
		30193	STOCKS PR BOSCH REXROTH
		30194	STOCKS PR PFEIFER
		30194	STOCKS PR ITALCARDANO
3000	Marchandises sauf PR	302	STOCKS PRODUITS FINIS
		3021	STOCKS PRODUITS FINIS FILILALE CPG
		3022	STOCKS PRODUITS FINIS FILILALE CCA
		3023	STOCKS PRODUITS FINIS FILILALE SOMABE
		3034	STOCKS PRODUITS FINIS FILILALE UGB
310	Matières premières	31	STOCKS MATIERES PREMIERES
		311	STOCKS MATIERES PREMIERES (toles,tubes,ronds,profile,.....)
		312	STOCKS MATIERES BRUTES DE FORGE ET DE FONDERIE
		313	STOCKS QUICAILLERIES
		314	STOCKS ORGANES (moteurs,essieux,boites de vitesses,fleches,verins,...)
		315	STOCKS PIECES ELECTRIQUES
		316	STOCKS JOINTURE
		317	STOCKS PNEUMATIQUES
		318	AUTRES STOCKS
		32	AUTRES APPROVISIONNEMENTS
315	Matières consommables	321	MATIERES CONSOMMABLES
		3211	PEINTURES
		3212	HUILES
3181	FOURNITURES DE BUREAUX	322	FOURNITURES DE BUREAUX
3182	PETIT OUTILLAGE	323	OUTILLAGES
3183	PIECES DETACHEES POUR CONSOMMATION	324	PR MACHINES PRODUCTION
		325	AUTRES PR
3184	CARBURANTS ET LUBRIFIANTS	326	CARBURANTS ET LUBRIFIANTS
3185	PRODUITS D'ENTRETIEN	327	PRODUITS D'ENTRETIEN
3186	TENUES DE TRAVAIL	328	TENUES DE TRAVAIL
3189	AUTRES FOURNITURES	329	AUTRES STOCKS
33	PRODUITS SEMI-OUVRES	33	ENCOURS DE PRODUCTION DE BIENS
		331	PRODUCTION EN COURS
		335	TRVAUX EN COURS
34	PRODUITS ET TRAVAUX EN COURS	34	ENCOURS DE PRODUCTION DE SERVICES
		341	ETUDE EN COURS
		345	PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS
35	STOCKS PRODUITS	35	STOCKS PRODUITS
3501	PIECES DE RECHANGE FABRIQUEES	351	PRODUITS INTERMEDIAIRES
3500	PRODUITS FINIS	355	PRODUITS FINIS
		3551	PRODUITS FINIS CPG
		355101	PRODUITS FINIS CPG PELLEES 9210
		355102	PRODUITS FINIS CPG PELLEES 9411
		355103	PRODUITS FINIS CPG GRUES 1025
		355104	PRODUITS FINIS CPG GRUES 1030
		355105	PRODUITS FINIS CPG GRUES 1040

		355106	PRODUITS FINIS CHARGEURS 2320
		355107	PRODUITS FINIS CHARGEURS LHB 566
		355108	PRODUITS FINIS BULL 744
		3552	PRODUITS FINIS CCA
		355201	PRODUITS FINIS COMPACTEURS
		355202	PRODUITS FINIS RETROCHARGEURS
		355203	PRODUITS FINIS COMPRESSEURS
		355204	PRODUITS FINIS P A B
		3553	PRODUITS FINIS SOMABE
		355201	PRODUITS FINIS DUMPERS
		355202	PRODUITS FINIS BETONNIERES
		355203	PRODUITS FINIS MOULES
		3554	PRODUITS FINIS UGB
		355401	PRODUITS FINIS GRUES
		355402	PRODUITS FINIS RETROCHARGEURS
36	DECHETS ET REBUTS	358	PRODUITS RESIDUELS (dechets, rebuts)
		3581	DECHETS
		3582	REBUTS
	INEX	36	STOCKS PROVENANT D'IMMOBILISATIONS
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	37	STOCKS A L'EXTERIEUR
3700	STOCKS A L'EXTERIEUR MARCHANDISE	370	STOCKS A L'EXTERIEUR MARCHANDISE
3710	STOCKS A L'EXTERIEUR MATIERES PREMIERES	371	STOCKS A L'EXTERIEUR MATIERES PREMIERES
3715	STOCKS A L'EXTERIEUR MATIERES CONSOMMABLES	372	STOCKS A L'EXTERIEUR AUTRES APPROVISIONNEMENTS
3718	STOCKS A L'EXTERIEUR FOURNITURES		
3730	STOCKS A L'EXTERIEUR PRODUITS SEMI-OUVRES	373	STOCKS A L'EXTERIEUR PRODUITS ENCOURS
3750	STOCKS A L'EXTERIEUR PRODUITS FINIS	375	STOCKS A L'EXTERIEUR PRODUITS FINIS
		38	ACHATS STOCKES
3800	ACHATS MARCHANDISES STOCKEES	380	MARCHANDISES STOCKEES
		3800	ACHATS MARCHANDISES STOCKEES EN ALGERIE
		38001	PRIX D'ACHATS MARCHANDISES STOCKEES EN ALGERIE
		38002	EMBALLAGES PERDUS
		38003	TRANSPORTS
		3801	ACHATS MARCHANDISES STOCKEES A L'ETRANGER
		38010	PRIX D'ACHATS MARCHANDISES STOCKEES A L'ETRANGER
		38011	EMBALLAGES PERDUS
		38012	TRANSPORTS
		38013	FRETS
		38014	MANUTENTION
		38015	ASSURANCES
		38016	MAGASINAGES
		38017	SURSTARIES
		38018	DROITS DE DOUANES
		381	MATIERES PREMIERES STOCKEES
3810	ACHATS MATIERES PREMIERES STOCKEES	3810	ACHATS MATIERES PREMIERES STOCKEES EN ALGERIE
		38101	PRIX D'ACHATS MATIERES PREMIERES EN ALGERIE
		38102	EMBALLAGES PERDUS
		38103	TRANSPORTS
3810	ACHATS MATIERES PREMIERES STOCKEES	3811	ACHATS MATIERES PREMIERES A L'ETRANGER
		38110	PRIX D'ACHATS MARCHANDISES STOCKEES A L'ETRANGER
		38112	EMBALLAGES PERDUS
		38113	TRANSPORTS
		38114	FRETS
		38115	MANUTENTION
		38116	ASSURANCES
		38117	MAGASINAGES
		38118	SURSTARIES
		38119	DROITS DE DOUANES
3815	Achats matières consommables	382	AUTRES APPROVISIONNEMENTS STOCKES

		3820	ACHATS AUTRES APPROVISIONNEMENT STOCKEES EN ALGERIE
3880	EMBALLAGES PERDUS	38201	PRIX D'ACHATS AUTRES APPRO EN ALGERIE
		38202	EMBALLAGES PERDUS
		38203	TRANSPORTS
3815	Achats matières consommables	3821	ACHATS AUTRES APPROVISIONNEMENT STOCKEES A L'ETRANGER
		38210	PRIX D'ACHATS AUTRES APPROX STOCKEES A L'ETRANGER
3880	EMBALLAGES PERDUS	38212	EMBALLAGES PERDUS
		38213	TRANSPORTS
		38214	FRETS
		38215	MANUTENTION
		38216	ASSURANCES
		38217	MAGASINAGES
		38218	SURSTARIES
		38219	DROITS DE DOUANES
		39	PERTES DE VALEUR SUR STOCKS ET ENCOURS
3900	Provision pour dépréciation des marchandises	390	PERTES DE VALEUR SUR STOCKS DE MARCHANDISES
3901	Provision pour dépréciation des matières et fournitures	391	PERTES DE VALEUR SUR STOCKS DE MATIERES PREMIERES
		392	PERTES DE VALEUR SUR STOCKS DES AUTRES APPROVISIONNEMENTS
3930	Provision pour dépréciation des produits semi-ouvrés	393	PERTES DE VALEUR SUR ENCOURS DE PRODUCTION DE BIENS
	INEX	394	PERTES DE VALEUR SUR ENCOURS DE PRODUCTION DE SERVICES
3950	Provision pour dépréciation des produits finis	395	PERTES DE VALEUR SUR STOCKS DE PRODUITS
3970	Provision pour dépréciation des stocks à l'extérieur	397	PERTES DE VALEUR SUR STOCKS A L'EXTERIEUR

N° CPTÉ	LIBELLE	N° CPTÉ	LIBELLE
		4	COMPTES DE TIERS
		40	FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES
		401	FOURNISSEURS
530	Fournisseurs d'exploitation (dettes de stocks). A subdiviser	4010	FOURNISSEURS ACHATS DE BIENS
5300	Fournisseurs ordinaires Algérie	40100	FOURNISSEURS ACHATS DE BIENS EN ALGERIE
5301	Fournisseurs ordinaires Etranger	40101	FOURNISSEURS ACHATS DE BIENS A L'ETRANGER
530	Fournisseurs d'exploitation (dettes de stocks). A subdiviser	4011	FOURNISSEURS PRESTATION DE SERVICES
		40110	FOURNISSEURS PRESTATION DE SERVICES EN ALGERIE
		40111	FOURNISSEURS PRESTATION DE SERVICES A L'ETRANGER
		4017	FOURNISSEURS RETENUES DE GARANTIE
583	Fournisseurs effets à payer	403	FOURNISSEURS EFFETS A PAYER
522	Fournisseur d'investissement	404	FOURNISSEURS IMMOBILISATIONS
524000	Fournisseur d'investissement- retenue de garantie	4040	FOURNISSEURS ACHATS IMMOBILISATION
		4047	FOURNISSEURS IMMOBILISATIONS RETENUE DE GARANTIE
	Inex	405	FOURNISSEURS IMMOBILISATIONS EFFETS A PAYER
538	Fournisseurs- Factures à recevoir	408	FOURNISSEURS FACTURES NON PARVENUES
		40800	FOURNISSEURS ALGERIENS
		40801	FOURNISSEURS ETRANGERS
		40810	PRESTATIONS DE SERVICES EN ALGERIE
		40811	PRESTATIONS DE SERVICES A L'ETRANGER
		4084	FOURNISSEURS IMMOBILISATIONS
		409	FOURNISSEURS DEBITEURS
430000	Avances aux fournisseurs	4091	FOURNISSEURS AVANCES ET ACOMPTE
435010	Emballages à rendre	4096	FOURNISSEURS CREANCES SUR EMBALLAGES
438000	Remises à obtenir	4097	FOURNISSEURS AUTRES AVOIRS
		4098	RRR A OBTENIR
470000	Clients - A subdiviser	41	CLIENTS ET COMPTES RATTACHES
		411	CLIENTS
		4111	CLIENTS PRIVES
		4113	CLIENTS ADMINISTRATIONS
		4115	CLIENTS APC, WILAYATES
		4116	CLIENTS ENTREPRISES PUBLICS
		4117	CLIENTS ENTREPRISES GROUPE
		4118	CLIENTS FILIALES
		4119	AUTRES CLIENTS
471000	Clients Retenues de garantie	412	RETENUES DE GARANTIES
479000	Effets à recouvrer	413	CLIENTS EFFETS A RECEVOIR
		4131	PRIVES EFFETS A RECEVOIR
		4133	ADMINISTRATION EFFETS A RECEVOIR
		4135	APC EFFETS A RECEVOIR
		4136	ENTREPRISES PUBLICS EFFETS A RECEVOIR
		4137	ENTREPRISES GROUPE EFFETS A RECEVOIR
		4138	FILIALES EFFETS A RECEVOIR
		4139	AUTRES CLIENTS EFFETS A RECEVOIR
472000	Clients douteux (a subdiviser)	416	CLIENTS DOUTEUX
		4161	CLIENTS PRIVES
		4163	CLIENTS ADMINISTRATIONS
		4165	CLIENTS APC, WILAYATES
		4166	CLIENTS ENTREPRISES PUBLICS
		4167	CLIENTS ENTREPRISES GROUPE
		4168	CLIENTS FILIALES
		4169	AUTRES CLIENTS

	Inex	417	CREANCES SUR TRAVAUX OU PRESTATIONS EN COURS
478000	Factures à établir	418	CLIENTS PRODUITS NON ENCORE FACTURES
		419	CLIENTS CREDITEURS
570000	Av.et Acptes reçus clients	4191	CLIENTS AVANCES ET ACOMPTES RECUS
526000	Consignation à rembourser	4196	CLIENTS DETTES SUR EMBALLAGES
		4197	CLIENTS AUTRES AVOIRS
577000	Remises à accorder	4198	RRR A ACCORDER
		42	PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES
563000	Rémunérations dues au personnel.	421	PERSONNEL REMENURATION DUES
		422	FONDS DES OEUVRES SOCIALES
563800	Bénéfice du au personnel	423	PARTICIPATION DES SALARIES AU RESULTAT
463000	Avances au personnel	425	PERSONNEL AVANCES SUR SALAIRES
		426	PERSONNEL DEPOTS RECUS
		427	PERSONNEL OPPOSITION SUR SALAIRES
545	Retenues sur salaires		PERSONNEL RETENUES SUR SALAIRES
568000	Inex	428	PERSONNEL CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR
		4281	CHARGES A PAYER
		4282	PRODUITS A RECEVOIR
		43	ORGANISMES SOCIAUX ET COMPTES RATTACHES
		431	SECURITE SOCIALE
		432	AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
		438	ORGANISMES SOCIAUX CHARGES A PAYER ET PROSUITS A RECEVOIR
		44	ETAT, COLLECTIVITES PUBLIQUES, ORGANISMES INTERNATIONAUX
		441	ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES SUBVENTION A RECEVOIR
	Inex	4411	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
	Inex	4412	SUBVENTION D'EXPLOITATION
		442	ETAT, IMPOTS ET TAXES RECOUVRABLES SUR DES TIERS
		4421	TVA SUR IMMOBILISATIONS
		4422	TVA SUR BIENS ET SERVICES
		4423	REPORT DE TVA
457000	TVA à récupérer exploitation	4424	PRECOMPTE DE TVA
457500	Précompte de TVA	443	OPERATIONS PARTICULIERES AVEC L'ETAT ET LES COLLECTIVITES PUBLIQUES
		444	ETAT, IMPOTS SUR LES RESULTATS
564300	I. B. S.	445	ETAT, TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
547000	T.V.A.due / ventes	446	ORGANISMES INTERNATIONAUX
		447	AUTRES IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES
548000	Autres Impôts à retenir	448	ETAT CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR
		45	GROUPE ET ASSOCIES
558000	Dettes envers Stés Appar.	451	DETTES ENVERS LE GROUPE (A ECHEANCE A MOINS D'UN AN)
440000	Créances sur sociétés apprentées	452	CREANCES ENVERS LE GROUPE (A ECHEANCE A MOINS D'UN AN)
555000	Cptes Courants Associés	455	ASSOCIES COMPTES COURANTS
		4551	PRINCIPAL
		4552	INTERETS COURUS
		456	ASSOCIES OPERATIONS SUR LE CAPITAL
556000	Coupons et Divid. à payer	457	ASSOCIES DIVIDENDES A PAYER
		458	ASSOCIES OPERATIONS FAITES EN COMMUN OU EN GROUPEMENT
		46	DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS
429000	Créances d'investissement	462	CREANCES SUR CESSION D'INVESTISSEMENTS
		464	DETTES SUR CESSIONS VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT
			CREANCES SUR CESSIONS VELEURS MOBILIERES DE PLACEMENT
		465	PLACEMENT
466000	Avances sur frais divers	467	AUTRES COMPTES DEBITEURS OU CREDITEURS
		468	DIVERSES CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR
		4686	CHARGES A PAYER
		4687	PRODUITS A RECEVOIR
		47	COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
469000	Dépenses en attente imputation	476	CHARGES EN ATTENTE

		477	PRODUITS EN ATTENTE
		48	CHARGES OU PRODUITS CONSTATES D'AVANCE ET PROVISIONS
		481	PROVISIONS PASSIFS COURANTS
468	Charges constatées d'avance - A subdiviser	486	CHARGES CONSTATEES D'AVANCES
578000	Produits compt. d'avance	487	PRODUITS CONSTATES D'AVANCES
		49	PERTES DE VALEURS SUR COMPTES DE TIERS
4947	Provisions pour dépréciation des créances sur clients	491	PERTES DE VALEURS SUR COMPTES DE CLIENTS
4944	Provisions pour dépréciation des créances sur sociétés apparentées	495	PERTES DE VALEURS SUR COMPTES GROUPE ET SUR ASSOCIES
4947	Provisions pour dépréciation des avances d'exploitation	496	PERTES DE VALEURS SUR COMPTES DE DEBITEURS DIVERS
4947	Provisions pour dépréciation des créances d'investissement	498	PERTES DE VALEURS SUR AUTRES COMPTES DE TIERS

N° CPTÉ	LIBELLE	N° CPTÉ	LIBELLE
		5	COMPTES FINANCIERS
		50	VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT
423000	Titres de placement	501	PART DANS DES ENTREPRISE LIES
422000	Bons de Trésor	502	ACTIONS PROPRES
		503	AUTRES ACTIONS OU TITRES CONFERANT UN DROIT DE PROPRIETE
		506	OBLIGATIONS BONS DE TRESOR ET BONS DE CAISSE A COURT TERME
		508	AUTRES VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT ET CREANCES ASSIMILEES
		509	VERSEMENT RESTANT A EFFECTUER SUR VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT
		51	BANQUES , ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES
		511	VALEURS A L'ENCAISSEMENT
479000	Chèques à encaisser	5111	CHEQUES A L'ENCAISSEMENT
	Effets à l'encaissement	5112	EFFETS A L'ENCAISSEMENT
	Effets à l'escompte	5113	EFFETS A L'ESCOMPTE
485	Banques A subdiviser	512	BANQUES
		5120	COMPTES EN MONNAIE NATIONALE
		512101	COMPTES DEPENSES
		512102	COMPTES RECETTES
		5124	COMPTES EN DEVICES
		515	TRESOR PUBLIC ET ETABLISSEMENTS PUBLICS
486000	Chèques Postaux	5151	COMPTES POSTAUX
521000	Emprunts Court Terme en DA	516	Echéances à moins d'un an sur crédits à long et moyen terme en DA
521200	Empr. à Court Terme en devise	516	Echéances à moins d'un an sur crédits à long et moyen terme en devises
520100	Oblig. échues à rembourser	516	Emprunt Obligataire à court terme
		5152	AUTRES COMPTES
		517	AUTRES ORGANISMES FINANCIERS
		518	INTERETS COURUS
588310	Avances bancaires	519	CONCOURS BANCAIRES COURANTS
		52	INSTRUMENTS FINANCIERS DERIVES
487000	Caisse Centrale	53	CAISSE
		54	REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS
488000	Régies	541	REGIES D'AVANCES
488100	Accréditifs	542	ACCREDITIFS
		58	VIREMENTS INTERNES
489551	V.F. Inter-Bques	580	VIREMENTS DE FONDS
489550	V.F. Inter-Cptes intra bq	588	AUTRES VIREMENTS INTERNES
		59	PERTES DE VALEURS SUR ACTIFS FINANCIERS COURANTS
	INEX	591	PERTES DE VALEURS SUR VALEURS EN BANQUE ET ETABLISSEMENTS FINANCIERS
	INEX	594	PERTES DE VALEURS SUR REGIES ET ACCREDITIFS

N° CPTÉ	LIBELLE	N° CPTÉ	LIBELLE
		6	COMPTES DE CHARGES
		60	ACHATS CONSOMMES
600	Achats de marchandises (A subdiviser)	600	ACHATS DE MARCHANDISES VENDUES
610	Achats de matières et fournitures consommées (A subdiviser)	601	MATIERES PREMIERES
		6011	MATIERES PREMIERES (toles,tubes,ronds,profile,.....)
		6012	MATIERES BRUTES DE FORGE ET DE FONDERIE
		6013	QUICAILLERIES
		6014	ORGANES (moteurs,essieux,boites de vitesses,fleches,verins,...)
		6015	PIECES ELECTRIQUES
		6016	JOINTURE
		6017	PNEUMATIQUES
		6018	AUTRES STOCKS
610	Achats de matières et fournitures consommées- A subdiviser	602	AUTRES APPROVISIONNEMENTS
		6021	MATIERES CONSOMMABLES
		60211	PEINTURES
		60212	HUILES
		6022	FOURNITURES DE BUREAUX
		6023	OUTILLAGES
		6024	PR MACHINES PRODUCTION
		6025	AUTRES PR
		6026	CARBURANTS ET LUBRIFIANTS
		6027	PRODUITS D'ENTRETIEN
		6028	TENUES DE TRAVAIL
		6029	AUTRES STOCKS
		603	VARIATIONS DES STOCKS
		604	ACHATS D'ETUDES ET DE PRESTATIONS DE SERVICES
		605	ACHATS DE MATERIELS EQUIPEMENTS DE TRAVAUX
		607	ACHATS NON STOCKES
		608	FRAIS ACCESSOIRES D'ACHATS
		609	RABAIS, RISTOURNE,REMISE OBTENUS SUR ACHATS
62 Services		61	SERVICES EXTERIEURS
621000	Loyers et Charges Locatives / Mali sur emballages	611	SOUS-TRAITANCE GENERALE
		613	LOCATIONS
		614	CHARGES LOCATIVES ET CHARGES DE COPROPRITE
6222	Entretiens et réparations	615	ENTRETIEN REPARATIONS ET MAINTENANCE
660000	Assurances - A subdiviser	616	PRIMES D'ASSURANCES
		6160	ASSURANCES INCENDIES
		6161	ASSURANCES RESPONSABILITE CIVILE
		6162	ASSURANCES INFORMATIQUES
		6163	ASSURANCES VOL
		6164	ASSURANCES FLOTTES
		6165	ASSURANCES CAT-NAT
		6166	ASSURANCES CREDITS
		617	ETUDES ET RECHERCHES
624000	Documentation	618	DOCUMENTATIONS ET DIVERS
		6181	DOCUMENTATIONS GENERALE
		6182	DOCUMENTATIONS TECHNIQUE
		6189	FRAIS SEMENAIRES, CONFERANCES
		619	RABAIS, RISTOURNE,REMISE OBTENUS SUR SERVICES EXTERIEURS
		62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS
		621	PERSONNEL EXTERIEURS A L'ENTREPRISE

625	Commissions & Honoraires	622	REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES
626900	Autres Frais de publicité	623	PUBLICITE, PUBLICATION, RELATIONS PUBLIQUES
626000	Annonces et Insertions	6231	ANNONCES ET INSERTIONS
626100	Foires et Expositions	6232	FOIRES ET EXPOSITIONS
669100	Cotisations et Dons	6233	CADEAUX A L CLIENTELE
		6234	PRIMES
		6235	CATALOGUES ET IMPRIMES
		6236	PUBLICATIONS
		6239	AUTRES FRAIS DE PUBLICITE
620000	Frêts et Transp./Vtes	624	TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORTS COLLECTIFS DU PERSONNEL
		6241	TRANSPORTS SUR VENTES
627	Voyages, Déplacements et réceptions - A subdiviser	6247	TRANSPORTS COLECTIFS DU PERSONNEL
		625	DEPLACEMENTS , MISSIONS ET RECEPTIONS
		6252	MISSIONS EN ALGERIE
627	Voyages, Déplacements et réceptions - A subdiviser	6253	MISSIONS A L'ETRANGER
625500	Frais Actes et Contentieux	6257	RECEPTIONS
628000	P. & T.	6259	AUTRES FRAIS
		626	FRAIS POSTAUX ET DE TELECOMMUNICATIONS
		6261	TIMBRES POSTAUX
		6262	AFFRANCHISSEMENTS
		6263	TELEPHONE FIXE
		6264	TELEPHONE PORTABLE
		6265	TELEX
		6269	AUTRES SERVICES
655/657	Frais sur titres, Commissions d'ouverture de crédit	627	SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILES
		6271	FRAIS SUR EFFETS
		6272	FRAIS DE BANQUES
		6273	FRAIS ACHATS DES TITRES
		6274	COMMISSIONS SUR OUVERTURE CREDOC
		6275	COMMISSIONS SUR CAUTIONS
		6276	COMMISSIONS SUR AVALS
		628	COTISATIONS ET DIVERS
		629	RABAIS, RISTOURNE,REMISE OBTENUS SUR AUTRES SERVICES EXTERIEURS
63	Salaires et charges connexes aux salaires - A subdiviser	63	CHARGES DE PERSONNEL
		631	REMUNERATIONS DU PERSONNEL
		6311	SALAIRES ET APPOINTEMENTS
		6312	CONGES PAYES
		6313	PRIMES COTISABLES ET IMPOSABLES
		63131	HEURES SUPPLEMENTAIRES
		63132	IEP
		63134	NUISSANCES
		63135	INDEMNITES RETRAITES
		63139	AUTRES PRIMES
		6314	PRIMES IMOSABLES NON COTISABLES
		63141	PRIMES OBJECTIFS
		63142	PANIER
		63143	PRIMES D'ENCOURAGEMENT
		63149	AUTRES PRIMES
		6315	PRIMES NON COTISABLES NON IMOSABLES
		63151	INDEMNITES ET CONVENTIONNEMENT DE VEHICULES
		63152	INDEMNITES DE TRANSPORTS
		63153	ALLOCATIONS FALIMILALES
		63159	AUTRES PRIMES
		634	REMUNERATION DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL
		635	COTISATIONS AUX ORGANISMES SOCIAUX
		636	CHARGES SOCIALES DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL
		637	AUTRES CHARGES SOCIALES
		638	AUTRES CHARGES DU PERSONNEL

		6380	ACTIONS MEDICALE
		6382	FRAIS DE FORMATIONS
64	IMPOTS ET TAXES (à subdiviser)	64	IMPOTS , TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES
		641	IMPOTS , TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES SUR REMENURATIONS
		6412	TAXES SUR APPENTISSAGE
		6413	PARTICIPATION DES EMPLOYEURS A LA FORMATION PROFESSIONNELLE
		6414	TAXES FONCIERES
		6415	TAXES D'ENVIRONNEMENTS
		642	IMPOTS ET TAXES NON RECUPERABLE SUR CHIFFRE D'AFFAIRES
		6421	TAXES SUR CHIFFRE D'AFFAIRES VENTES EN GROS
		6422	TAXES SUR CHIFFRE D'AFFAIRES VENTES EN DETAIL
		645	AUTRES IMPOTS ET TAXES
		6451	DROITS D'ENREGISTREMENTS ET DE TIMBRES
		6452	AUTRES TAXES
		65	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES
669	Autres frais divers	651	REDEVANCES POUR CONCESSIONS , BREVETS ,LICENCES, LOGICIELS
6920	Valeur résiduelle des investissements cédés	652	MOINS-VALUES SUR SORTIE D'ACTIFS IMMOBILISES NON FINANCIERS
6929	Valeur résiduelle des investissements détruits		
668	Jetons de présence	653	JETONS DE PRESENCE
6940	Créances irrécouvrables	654	PERTES SUR CREANCES IRRECOURVABLES
		6541	CREANCES DE L'EXERCICE
		6542	CREANCES DES EXERCICES ANTERIEURS
669	Autres frais divers	655	QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATION FAITES EN COMMUN
		656	AMENDES ET PENALITES, SUBVENTIONS, DONNS
6983	Pénalités et amendes fiscales	6561	AMENDES FISCALES
6985	Amendes pénales	6562	AUTRES AMENDES
6691	Cotisations	6563	DONS
690	Subventions accordées	6564	SUBVENTIONS ACCORDEES
698	Charges exceptionnelles	657	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE
		6571	CHARGES EXCEPTIONNELLES L'EXERCICE
		6572	CHARGES EXCEPTIONNELLES DES EXERCICES ANTERIEURS
698	Charges exceptionnelles	658	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
65	FRAIS FINANCIERS	66	CHARGES FINANCIERES
650	Intérêts Emprunts	661	CHARGES INTERETS
651	Intérêts des comptes courants et des depots créditeurs		
653	Intérêts bancaires		
694	Créances irrécouvrables	664	PERTES SUR CREANCES LIEES A DES PARTICIPATIONS
	INEX	665	ECARTS D'EVALUATION SUR ACTIFS FINANCIERS-MOINS VALUES
6982	Pertes sur différences de change	666	PERTES DE CHANGES
6930	Valeurs autres éléments d'actifs cédés	667	PERTES NETTES SUR CESSIONS D'ACTIFS FINANCIERS
	INEX	668	AUTRES CHARGES FINANCIERES
	INEX	67	CHARGES EXTRAORDINAIRES
		68	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS , PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR
682	Dotations aux amortissements	681	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS , PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR ACTIFS NON COURANTS
	INEX	682	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS , PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR DES BIENS EN CONCESSION
	INEX	685	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS , PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR ACTIFS COURANTS
	INEX	686	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS , PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR ELEMENTS FINANCIERS
	INEX	69	IMPOTS SUR LES RESULTATS ET ASSIMILES
	INEX	692	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF
8890	Impôts sur les bénéfices	693	IMPOSITION DIFFEREE PASSIF
	INEX	695	IMPOTS SUR LES BENEFICES BASES SUR LE RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES
		698	AUTRES IMPOTS SUR LES RESULTATS

N° CPTÉ	LIBELLE	N° CPTÉ	LIBELLE
		7	COMPTES DE PRODUITS
		70	VENTES MARCHANDISES ET DE PRODUITS FINIS VENTES VENTES DE PRESTATIONS DE SERVICES ET PRODUITS ANNEXES
70	VENTES DE MARCHANDISES	700	VENTES MARCHANDISES
71	PRODUCTION VENDUE	701	VENTES DE PRODUITS FINIS
		7011	VENTES DE PRODUITS FINIS FILIALE CPG
		7012	VENTES DE PRODUITS FINIS FILIALE CCA
		7013	VENTES DE PRODUITS FINIS FILIALE SOMABE
		7014	VENTES DE PRODUITS FINIS FILIALE UGB
71	PRODUCTION VENDUE	702	VENTES DE PRODUITS INTERMEDIAIRES
71	PRODUCTION VENDUE	703	VENTES DE PRODUITS RESIDUELS
71	PRODUCTION VENDUE	704	VENTES DE TRAVAUX
74	PRESTATIONS FOURNIES	705	VENTES D'ETUDES
74	PRESTATIONS FOURNIES	706	AUTRES PRESTATIONS DE SERVICES
71	PRODUCTION VENDUE INEX	708	PRODUITS DES ACTIVITES ANNEXES
		709	RABAIS, REMISE, RISTOURNE ACCORDES
72	PRODUCTION STOCKEE	72	PRODUCTION STOCKEE
		723	VARIATION DES STOCKS D'ENCOURS
		724	VARIATION DES STOCKS DE PRODUITS
73	PRODUCTION IMMOBILISEE	73	PRODUCTION IMMOBILISEE
		731	PRODUCTION IMMOBILISEE D'ACTIFS INCORPORELS
		732	PRODUCTION IMMOBILISEE D'ACTIFS CORPORELS
		74	SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
7900	Subventions reçus	741	SUBVENTION D'EQUILIBRE
7900	Subventions reçus	748	AUTRES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
		75	AUTRES PRODUITS EXCEPTIONNELS
7792	Redevances perçues	751	REDEVANCES POUR CONCESSIONS , BREVETS ,LICENCES, LOGICIELS
7920	Produits de cession d'investissement	752	PLUS-VALUES SUR SORTIE D'ACTIFS IMMOBILISES NON FINANCIERS
7799	Autres produits divers	753	JETONS DE PRESENCE
7900	Subventions reçus	754	QUOTE-PART DE SUBVENTION D'INVESTISSEMENT VIREES AU RESULTAT DE L'EXERCICE
		755	QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATIONS FAITES EN COMMUN
7799	Autres produits divers	756	RENTREES SUR CREANCES AMORTIES
7940	Rentrées sur créances annulées	757	PRODUITS EXCEPTIONNELS SUR OPERATIONS DE GESTION
7799	Autres produits divers	7571	PRODUITS VENTES STOCKS MORTS
		7572	PRODUITS VENTES ex ANTERIEURS
7799	Autres produits divers	758	AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
770	PRODUITS FINANCIERS	76	PRODUITS FINANCIERS
7701	Revenus des titres de participation	761	PRODUITS DES PARTICIPATIONS
7703	Revenus des titres de placement	762	REVENUS DES ACTIFS FINANCIERS
	INEX	763	REVENUS DE CREANCES
	INEX	765	PLUS-VALUS D'ECARTS EVALUATION SUR ACTIFS FINANCIERS
7982	Gains sur différences de change	766	GAINS DE CHANGE
7930	Produits de cession des autres éléments de l'actif (titres)	767	PROFITS NETS SUR CESSIONS D'ACTIFS FINANCIERS
7709	Autres produits financiers	768	AUTRES PRODUITS FINANCIERS
798	PRODUITS EXCEPTIONNELS INEX	77	PRODUITS EXCEPTIONNELS
		78	REPRISES SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS
		781	REPRISES D'EXPLOITATION SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS ACTIFS NON COURANTS
		785	REPRISES D'EXPLOITATION SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS ACTIFS
		786	REPRISES FINANCIERES SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS
		79	INTER UNITES

896	Cessions inter-unités reçues (à subdiviser)	796	BIENS ET PRESTATIONS RECUS ENTRES ETABLISSEMENTS
		7966	PRESTATIONS DE SERVICES RECUS ENTRES ETABLISSEMENTS
		7966370	SERVICES RECUS UNITE ZONE
		7966380	SERVICES RECUS RENOVATION
		7966490	SERVICES RECUS SIEGE
		7966491	SERVICES RECUS CPG
		7966495	SERVICES RECUS CCA
		7966506	SERVICES RECUS UGB
		7966738	SERVICES RECUS UCPR
		7966744	SERVICES RECUS UMD ALGER
		7966745	SERVICES RECUS UMD ANNABA
		7966751	SERVICES RECUS UMD AIN-SMARA
		7966755	SERVICES RECUS UMD ORAN
		7967	BIENS RECUS ENTRES ETABLISSEMENTS
897	Cessions inter-unités fournies (à subdiviser)	7967370	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UNITE ZONE
		7967380	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS RENOVATION
		7967490	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS SIEGE
		7967491	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS CPG
		7967495	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS CCA
		7967506	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UGB
		7967738	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UCPR
		7967744	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UMD ALGER
		7967745	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UMD ANNABA
		7967751	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UMD AIN-SMARA
		7967755	CES/RECUES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UMD ORAN
		797	BIENS ET PRESTATIONS FOURNIES ENTRES ETABLISSEMENTS
		7976	PRESTATIONS DE SERVICES FOURNIES ENTRES ETABLISSEMENTS
		7976370	SERVICES FOURNIS UNITE ZONE
		7976380	SERVICES FOURNIS RENOVATION
		7976490	SERVICES FOURNIS SIEGE
		7976491	SERVICES FOURNIS CPG
		7976495	SERVICES FOURNIS CCA
		7976506	SERVICES FOURNIS UGB
		7976738	SERVICES FOURNIS UCPR
		7976744	SERVICES FOURNIS UMD ALGER
		7976745	SERVICES FOURNIS MD ANNABA
		7976751	SERVICES FOURNIS UMD AIN-SMARA
		7976755	SERVICES FOURNIS UMD ORAN
		7977	BIENS FOURNIES ENTRES ETABLISSEMENTS
		7977370	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UNITE ZONE
7977380	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS RENOVATION		
7977490	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS SIEGE		
7977491	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS CPG		
7977495	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS CCA		
7977506	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UGB		
7977738	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UCPR		
7977744	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UMD ALGER		
7977745	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UMD ANNABA		
7977751	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UMD AIN-SMARA		
7977755	CES/FOURNIES PRODUITS ET SEMI-PRODUITS UMD ORAN		