جامعة سعد دحلب البليدة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

التخصص: محاسبة وتدقيق

الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية
- دراسة حالة شركة الإسمنت SCAEK-

من طرف

فؤاد عبد العزيز

أمام اللجنة المشكلة من:

هلال درحمون	أستاذ محاضر-أ- جامعة البليدة	رئيسا
مسعود دراوسي	أستاذ محاضر-أ- جامعة البليدة	مقررا ومشرفا
جمال عمورة	أستاذ محاضر-أ- جامعة البليدة	عضوا مناقشا
محمد فلاح	أستاذ محاضر-ب- جامعة البليدة	عضوا مناقشا

البليدة : 2008- 2009

شكر

انطلاقا من العرفان بالجميل، فإنه ليسرني وليثلج صدري أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي، ومشرفي **الأستاذ الدكتور دراوسي مسعود** الذي مدني من منابع علمه بالكثير، والذي ما توانى يوما عن مد يد المساعدة لي وفي جميع المجالات، وحمدا لله بأن يسره في دربي ويسر به أمري وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراسا متلألئا في نور العلم والعلماء.

وأتقدم كذلك بجزيل الشكر إلى كل من جامعتي **جامعة البليدة** ممثلة برئيسها **الأستاذ الدكتور بابا أحمد عبد اللطيف**، وكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ممثلة بعميدها **الأستاذ الدكتور رابح كشاد**، لكل ما قدموه لي من مساعدة ومسانده مكنتني من المضي بخطى ثابتة في مسيرتي العلمية.

كما أتتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة النقاش الموقرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة رسالتي المتواضعة وإغنائها بمقترحاتهم القيمة.

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

الإهداء

إلى ..... من تحت قدمها تكمن الجنة، إلى أمي الحنون.

إلى ..... من جعل مشواري العلمي ممكنا، إلى أبي رحمه الله.

إلى ..... كل من ساهم في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد.

إلى ..... كل من علمنا ولو حرف في مشوارنا الدراسي.

إليهم جميعا أهدي جهدي المتواضع هذا راجيا الله الإطالة بأعمارهم ليرو ثمرة جهدهم.

الملخص

يعتبر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي حديث الساعة والشغل الشاغل في المؤسستين التعليمية والاقتصادية.

إن المحاسبة قديمة قدم الإنسان، ورغم ذلك فإن نظرية المحاسبة لم تكتمل إلى يومنا هذا وهي في تطور وتغير مستمر، ويمثل المخطط الوطني للمحاسبة PCN محاسبة المؤسسة الكلاسيكية وهو لم يعد يفي باحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية، وهذا ما أدى بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي SCF الذي يدخل حيز التنفيذ مطلع السنة القادمة بعد انفتاح الجزائر على العالم الخارجي وتبني المعايير المالية الدولية، ولذلك قامت معظم المؤسسات بتكوين الإطارات قصد التحضير والاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي، غير أن صعوبات وتحديات الانتقال إلى المعايير المالية الدولية فاقت كل التوقعات، كما أن تكلفتها باهظة في معظم الأحيان، وعدم فهم المؤسسات لأسباب الانتقال من جهة أخرى.

RESUME

L'Algérie par la loi portant sur le système comptable et financier va abondonner son système comptable de 1975 (PCN) pour adopter un système inspiré des normes internationales. L'objectif de cette réforme est d'harmoniser les états financiers des entreprises Algériennes avec les normes et pratiques reconnues sur le plan international.

La transition des règles comptables du PCN vers les normes comptables internationales et la production à terme de comptes sociaux selon des conventions et des règles similaires à celles des normes internationales n'est pas aisée compte tenu :

- de la diversité des entreprises et le fait qu'une petite entreprise n'est pas comparable à un groupe de société.

- du lien étroit et historique entre la comptabilité et la fiscalité notamment dans le cas de l'Algérie.

- de l'impact générale que cela provoque du point de vue de la gouvernance des entreprises, des systèmes d'information, de la fiscalité…

- et plus globalement de la perte de souveraineté que cette convergence consacre, convergence vers un modèle comptable à dominante Anglo-Saxon c'est-à-dire fortement économique et non juridique.

قائمة الجداول

الرقم		الصفحة
01	معايير المحاسبة الدولية.....	65
02	معايير التقارير المالية الدولية.....	72
03	تفسيرات معايير المحاسبة الدولية.....	73
04	تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية.....	75
05	مقارنة درجة تجزيء الحسابات بين"PCN " و"PCG".....	111
06	مقارنة بين " PCN"و" IAS-IFRS "من حيث المعايير المرتبطة بقائمة الميزانية.....	123
07	مقارنة بين " PCN"و" IAS-IFRS "من حيث المعايير المرتبطة بجدول النتائج.....	128
08	مقارنة بين " PCN"و" IAS-IFRS "من حيث المعايير المنظمة للعمل المحاسبي.....	131
09	مقارنة بين " PCN"و" IAS-IFRS "من حيث المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة	137
10	ميزانية الأصول.....	214
11	ميزانية الخصوم.....	215
12	حساب النتيجة (حسب النوع).....	220
13	حساب النتيجة (حسب الوظيفة).....	221
14	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة).....	222
15	جدول تغير الأموال الخاصة.....	223
16	جدول تطور التثبيتات و أصول مالية غير جارية.....	224
17	جدول الإهتلاكات.....	224
18	جدول المساهمات.....	225
19	جدول المؤونات.....	225
20	جدول استحقاقات الحسابات الدائنة و الديون.....	226

قائمة الأشكال

الرقم		الصفحة
01	الترتيب الهرمي لعناصر هيكل نظرية المحاسبة.....	38
02	علاقة مفاهيم التنسيق و المعايير و التوحيد.....	55
03	هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية.....	60
04	الهدف من الكشوف المالية	155
05	الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت.....	200

قائمة المختصرات:

معنى المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة اللاتينية	الاختصار
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards committee	IASC
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية	Standing Interpretation committee	SIC
المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما	Generally accepted Accounting Principales	GAAP
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards	IFRS
لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Interpretation committee	IFRIC
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute For Certified Public Accountants	AICPA
مجلس معايير المحاسبة البريطاني	Accounting Principales Board	APB
مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي	Financial Accounting Standards Board	FASB
لجنة الاسهم و البورصة الامريكية	Securities et Exchange Committée	SEC

SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	نشرة معايير المحاسبة المالية الامريكية
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts	نشرة مفاهيم المحاسبة المالية الامريكية
AAA	American Accounting association	جمعية المحاسبة الامريكية
CNC	Conseil national de la comptabilité –Algerie-	المجلس الوطني للمحاسبة –الجزائر-
CNC	Conseil national de la comptabilité –France-	المجلس الوطني للمحاسبة –فرنسا-
CNC	Commission des Normes Comptables –France-	لجنة معايير المحاسبة –فرنسا-
CNCC	Compagnie Nnational des commissaires aux comptes – France-	المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات – فرنسا-
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد تعليم المحاسبة في انجلترا وويلز
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية

الفهرس

ملخص
شكر
قائمة المختصرات
قائمة الأشكال
قائمة الجداول
الفهرس
مقدمة..... 17
1. **مدخل للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية**..... 26
1.1. نشأة ومفهوم المحاسبة..... 27
1.1.1. نشأة المحاسبة وتطورها عبر التاريخ..... 27
1.1.1.1. المحاسبة في العصر القديم 27
2.1.1.1. اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة..... 28
3.1.1.1. تطور المحاسبة في عصر ما بعد الثورة الصناعية 30
2.1.1. طبيعة المحاسبة :" علم أم فن "..... 31
3.1.1. مفهوم المحاسبة وتعريفها..... 32
1.3.1.1.المحاسبة لغة..... 32
2.3.1.1. المحاسبة اصطلاحا 33
4.1.1. فروع المحاسبة 35
1.4.1.1. المحاسبة العامة..... 35
2.4.1.1. محاسبة التكاليف..... 35
3.4.1.1. المحاسبة الإدارية..... 36
4.4.1.1. المحاسبة الحكومية " العمومية"..... 36
5.4.1.1. المحاسبة الضريبية..... 36
6.4.1.1. المحاسبة القومية أو الوطنية..... 36
7.4.1.1. المحاسبة القطاعية " الخاصة" 36
8.4.1.1. المحاسبة الاجتماعية..... 37
9.4.1.1. تدقيق الحسابات..... 37
10.4.1.1. المحاسبة الدولية..... 37
2.1.هيكل نظرية المحاسبة..... 37
1.2.1. أهداف القوائم المالية..... 39
2.2.1. الفروض المحاسبية..... 40
1.2.2.1. فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة..... 41
2.2.2.1. فرض الاستمرارية..... 41

3.2.2.1. فرض وحدة القياس النقدي..... 42
4.2.2.1. فرض الدورية (الفترة المحاسبية) 43
3.2.1. المبادئ المحاسبية..... 43
1.3.2.1. مبدأ التكلفة التاريخية..... 44
2.3.2.1. مبدأ الاعتراف بالإيرادات والمصروفات..... 45
3.3.2.1. مبدأ المقابلة..... 46
4.3.2.1. مبدأ الإفصاح الشامل..... 47
4.2.1. القيود المحاسبية (المحددات) 47
1.4.2.1. التكلفة-المنفعة..... 47
2.4.2.1. الأهمية النسبية (المادية)..... 48
3.4.2.1. الحيطة والحذر..... 48
4.4.2.1. الممارسة الصناعية..... 48
3.1. العولمة والتناسق المحاسبي الدولي..... 49
1.3.1. العولمة 49
1.1.3.1. مفهوم العولمة..... 49
2.1.3.1. القوى الفاعلة في العولمة 50
3.1.3.1. العوامل الفاعلة في العولمة 53
2.3.1. التناسق المحاسبي الدولي..... 54
1.2.3.1. مزايا التناسق الدولي..... 55
2.2.3.1. مجهودات التنسيق..... 56
3.2.3.1.انتقادات المعايير الدولية 56
4.2.3.1. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB..... 58
5.2.3.1. أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية 59
6.2.3.1. إستراتجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB..... 59
4.1. مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية..... 61
1.4.1. التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية..... 61
2.4.1. الشكل العام للمعيار المحاسبي الدولي..... 62
3.4.1. مزايا تطبيق معايير التقارير المالية الدولية..... 63
4.4.1. التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية..... 64
5.4.1. عرض المعايير و التفسيرات المتعلقة بها..... 65
1.5.4.1. معايير المحاسبة الدولية..... 65
2.5.4.1.معايير التقارير المالية الدولية..... 72
3.5.4.1.تفسيرات معايير المحاسبة الدولية..... 73
4.5.4.1.تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية..... 75
2. **واقع التنظيم المحاسبي في الجزائر**..... 78
1.2.التقييس المحاسبي في الجزائر..... 79
1.1.2. مفهوم التقييس المحاسبي..... 79
2.1.2. هيئات التقييس المحاسبي في الجزائر..... 80
1.2.1.2. الشركة الوطنية للمحاسبة..... 80
2.2.1.2. المجلس الأعلى للمحاسبة..... 80
3.2.1.2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.. 82

4.2.1.2. المجلس الوطني للمحاسبة..... 83
5.2.1.2. المديرية العامة للمحاسبة..... 85
6.2.1.2. لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها..... 86
3.1.2. أعمال التقييس المحاسبي في الجزائر 87
1.3.1.2. التقييس المتعلق بممارسة مهنة المحاسبة..... 87
2.3.1.2. التقييس المتعلق بالطرق و المبادئ العامة للمحاسبة..... 88
3.3.1.2. التقييس المتعلق بالمهام..... 91
2.2. عرض المخطط الوطني للمحاسبة..... 91
1.2.2. ظهور وتعريف المخططات المحاسبية..... 93
1.1.2.2. تاريخ ظهور المخططات المحاسبية في العالم..... 93
2.1.2.2. تعريف المخطط المحاسبي..... 94
2.2.2. تاريخ و ظروف إعداد المخطط الوطني للمحاسبة. 94
3.2.2. الأهداف الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة..... 96
4.2.2. المبادئ الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة..... 96
1.4.2.2. الهدف النهائي للمحاسبة..... 97
2.4.2.2. طرق تحليل الوضعية و التسيير المالي للمؤسسات..... 97
5.2.2. الإطار العام للمخطط الوطني للمحاسبة..... 97
1.5.2.2. الإطار الشكلي..... 98
2.5.2.2. تعريف أصناف المخطط و طريقة إعدادها..... 100
3.5.2.2. التنظيم و التسيير الحسابي..... 102
4.5.2.2. تقييم الاستثمارات و المخزونات..... 103
5.5.2.2. وثائق الملخصات أو الجداول الختامية..... 105
6.2.2. مزايا المخطط الوطني للمحاسبة..... 106
3.2. دراسة نقدية للمخطط الوطني للمحاسبة..... 107
1.3.2. الكيفية والطريقة التي أعد بها المخطط الوطني للمحاسبة..... 108
2.3.2. أهداف المخطط الوطني للمحاسبة..... 108
3.3.2. المبادئ و الفروض المحاسبية..... 109
4.3.2. هيكل المخطط وأصنافه..... 109
1.4.3.2. غياب صنف المحاسبة التحليلية..... 109
2.4.3.2.عدم تسجيل التعهدات في الحسابات..... 110
3.4.3.2. عدم تجانس بعض الحسابات في الأصناف..... 110
4.4.3.2. غياب التجزيء الدقيق للحسابات..... 110
5.4.3.2. نقص قائمة الحسابات وعدم شموليتها..... 112
5.3.2. عدم معالجة بعض العمليات المهمة..... 113
6.3.2. معايير تصنيف الحسابات..... 114
7.3.2. المصطلحات..... 116
1.7.3.2. تسمية المخطط الوطني للمحاسبة..... 116
2.7.3.2. عدم تخصيص جزء خاص للمصطلحات..... 116
3.7.3.2. الصيغة العربية 117

4.7.3.2. عدم توافق المصطلحات المستعملة مع الواقع الاقتصادي الجديد..... 117
8.3.2. قواعد سير الحسابات 118
9.3.2. قواعد وطرق التقييم..... 119
1.9.3.2. عدم تحديد كيفية تقييم بعض العمليات..... 119
2.9.3.2. عدم تفصيل كيفية حساب الاهتلاك وتطبيقها..... 119
3.9.3.2. عدم تفصيل كيفية حساب المؤونات 120
10.3.2. القوائم المحاسبية الختامية..... 120
1.10.3.2. عدم تلاءم القوائم المحاسبية مع حجم وإمكانية المؤسسات..... 120
2.10.3.2. عدد ونوع القوائم المحاسبية 120
3.10.3.2. الدفاتر المحاسبية الإجبارية..... 121
4.10.3.2. المسك الآلي للمحاسبة..... 121
4.2. دراسة مقارنة بين المخطط الوطني للمحاسبة والمعايير الدولية..... 122
1.4.2. مقارنة المعايير المرتبطة بقائمة الميزانية 123
2.4.2. مقارنة المعايير المرتبطة بجدول النتائج 128
3.4.2. مقارنة بين المعايير المنظمة للعمل المحاسبي 131
4.4.2. مقارنة حول المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة..... 137
3. **النظام المحاسبي المالي الجزائري**..... 140
1.3. إطار النظام المحاسبي المالي..... 140
1.1.3. النظامان المحاسبيان الأساسيان وتأثيرهما على المرجعيات المحاسبية..... 141
1.1.1.3. المدرسة الانجلوسكسونية..... 141
2.1.1.3. المدرسة الفرنكوفونية..... 142
2.1.3. أهداف ومجال معايير المحاسبة الدولية..... 143
1.2.1.3. أهداف معايير المحاسبة الدولية..... 143
2.2.1.3. مجال معايير المحاسبة الدولية..... 144
3.1.3. تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 144
1.3.1.3. تعريف النظام المحاسبي المالي..... 144
2.3.1.3. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 144
4.1.3. الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية..... 145
1.4.1.3. الإطار التصوري..... 145
2.4.1.3. المبادئ المحاسبية..... 146
3.4.1.3. المعايير المحاسبية..... 151
5.1.3. تنظيم المحاسبة..... 152
6.1.3. الكشوف المالية..... 154
7.1.3. الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة..... 156
8.1.3. تغيير التقديرات والطرق المحاسبية..... 157
2.3. قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات وإدراجها في الحسابات..... 157
1.2.3. مبادئ عامة..... 158
1.1.2.3. إدراج الأصول والخصوم و الأعباء و المنتجات في الحسابات..... 158

2.1.2.3. القواعد العامة للتقييم..... 159
2.2.3. قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات..... 160
1.2.2.3. التثبيتات المادية وغير المادية..... 160
2.2.2.3. الأصول المالية غير جارية (التثبيتات المالية)..... 161
3.2.2.3. المخزونات والمستحقات..... 162
4.2.2.3. الإعانات المالية 163
5.2.2.3. الأرصدة من أجل مخاطر الأعباء..... 163
6.2.2.3. القروض والخصوم المالية الأخرى 164
7.2.2.3. تقييم الأعباء والمنتجات المالية 164
3.2.3. الكيفيات الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات 164
1.3.2.3. العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب أطراف أخرى..... 164
2.3.2.3. الإدماج- تجمع الكيانات – الحسابات المدمجة..... 165
3.3.2.3. العقود الطويلة الأجل 166
4.3.2.3. الضرائب المؤجلة 166
5.3.2.3. عقد إيجار التمويل 167
6.3.2.3. المنافع الممنوحة للعاملين 167
7.3.2.3. العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية..... 168
8.3.2.3. تغييرات التقديرات، أو الطرق الحسابية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان..... 168
9.3.2.3. الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة..... 169
3.3. تقديم الكشوف المالية- مدونة الحسابات وسيرها..... 169
1.3.3. تقديم الكشوف المالية 170
1.1.3.3. تعريف الكشوف المالية 170
2.1.3.3.الميزانية..... 170
3.1.3.3. جدول حسابات النتائج 171
4.1.3.3. جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة)..... 172
5.1.3.3. جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة 172
6.1.3.3. ملحق الكشوف المالية 173
2.3.3. مدونة الحسابات وسيرها..... 174
1.2.3.3. مدونة الحسابات..... 174
2.2.3.3. سير الحسابات..... 175
4.3. المرحلة الانتقالية إلى النظام المحاسبي المالي..... 186
1.4.3. تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى..... 186
1.1.4.3. المشاكل محل الدراسة..... 186
2.1.4.3. مفاهيم أساسية..... 187
3.1.4.3. المعالجة المحاسبية..... 187
4.1.4.3. العرض والإفصاح 191
2.4.3. تقييم النظام المحاسبي المالي 192
1.2.4.3. النظام المحاسبي المالي ينشطر إلى شطرين..... 192

2.2.4.3. النظام المحاسبي المالي ما الجديد..... 193
3.2.4.3. لماذا النظام لمحاسبي المالي 194
4. **دراسة حالة بشركة الاسمنتSCAEK**..... 196
1.4. التعريف بالشركة..... 196
1.1.4. بطاقة عن مجمع الاسمنت بالشرق ERCE..... 197
2.1.4. لمحة عن شركة الاسمنت SCAEK..... 198
3.1.4. بطاقة عن العملية الإنتاجية 199
4.1.4. الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت SCAEK..... 200
2.4. قائمة الميزانية "الحصيلة" حسب النظام الجديد 201
1.2.4. الأصول..... 201
1.1.2.4. الاستثمارات أو التثبيتات 201
2.1.2.4. الأصول الجارية..... 205
2.2.4.الخصوم..... 209
1.2.2.4. الأموال الخاصة..... 209
2.2.2.4. الديون..... 210
3.2.4. قائمة الميزانية..... 214
1.3.2.4. ميزانية الأصول..... 214
2.3.2.4. ميزانية الخصوم..... 215
3.4. حساب النتيجة- جدول سيولة الخزينة- جدول تغير الأموال الخاصة 215
1.3.4. حساب النتيجة (جدول حسابات النتائج) 215
1.1.3.4. ترصيد الحسابات المتعلقة بنتيجة الهامش الإجمالي..... 215
2.1.3.4. ترصيد الحسابات المتعلقة بالقيمة المضافة..... 216
3.1.3.4. ترصيد الحسابات المتعلقة بنتيجة الاستغلال 217
4.1.3.4. ترصيد الحسابات المتعلقة بالنتيجة خارج الاستغلال..... 218
5.1.3.4. ترصيد الحسابات المتعلقة بالنتيجة الإجمالية للسنة المالية..... 218
6.1.3.4. ترصيد الحسابات المتعلقة بالنتيجة الصافية..... 219
7.1.3.4. تسوية حساب النتيجة بعد الانتقال..... 219
8.1.3.4. حساب النتيجة حسب كل نوع 220
9.1.3.4. حساب النتيجة (حسب الوظيفة) 221
2.3.4. جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)..... 222
3.3.4. جدول تغير الأموال الخاصة نشاط سنة 2008..... 223
4.4. الملحق..... 224
1.4.4. نماذج لجداول يمكن إبرازها في الملحق..... 224
1.1.4.4. تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية..... 224
2.1.4.4. جدول الاهتلاكات..... 224
3.1.4.4. جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية 225
4.1.4.4. جدول المساهمات (فروع، وكيانات مشاركة) 225
5.1.4.4. جدول المؤونات..... 225
6.1.4.4. كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية 226

2.4.4. القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية..... 226
1.2.4.4. مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير 226
2.2.4.4. أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية 227
3.2.4.4. مكملات إعلام للميزانية وحساب النتائج 227
4.2.4.4. المعاملات التي تخص الكيانات المشاركة 229
خاتمة..... 230
قائمة المراجع..... 235
الملاحق..... 243

مقدمة

تعتبر المؤسسة نظام ديناميكي دائم التحول، يتفاعل في ظل محيط اقتصادي جد معقد، أصبحت فيه احتياجات المسيرين والمتعاملين الخارجيين (الدولة، المساهمين، البنوك،...)، من المعلومات تتزايد يوما بعد يوم وبإلحاح وسرعة كبيرتين.

تتكفل المحاسبة باعتبارها أهم نظام معلومات في المؤسسة، بمهمة وصف وترجمة الأحداث المتعددة والمتنوعة التي تحدث في حياة المؤسسة وتقديمها إلى مستعمليها.

إن نظام المعلومات المحاسبي من أكثر أنظمة معلومات المؤسسة نضجا وتطورا، نظرا للممارسة الطويلة للمحاسبة (كتقنية، ووظيفية، وكنظام للمعلومات).

يشكل المخطط المحاسبي الإطار النهائي الذي تصاغ فيه المعلومات المحاسبية. فبقدر ما يكون المخطط المحاسبي متناسقا في مبادئه ومعاييره وخصائصه وشكله بقدر ما تكون المعلومات التي ينتجها فعالة ومفيدة.

أبقت الجزائر بعد الاستقلال العمل بالمخطط المحاسبي العام لسنة 1957 الموروث عن الاستعمار الفرنسي إلى غاية 31. 12. 1975، هذا المخطط الذي كان يتوافق مع نظام إقتصادي حر، وهو ما جعل بالدولة تسعى جاهدة لبناء مخطط يتماشى مع توجهها الجديد، واحتياجاتها، أين وضع أول مخطط محاسبي سنة 1975، ودخل حيز التنفيذ في 01. 01. 1976، وهو المخطط المحاسبي الوطني المعمول به لحد الساعة.

لقد أعد هذا المخطط إستجابة إلى مطالب ملحة فرضتها الظروف السياسية والإقتصادية التي كانت سائدة آنذاك، من بينها مطلبين أساسيين هما:

1- مطلب السيادة الوطنية، حيث كان لزاما على الجزائر المستقلة التزود بمخطط وطني يعزز مبدأ السيادة الوطنية ويكرس الاستقلال الشامل للإقتصاد الوطني.

2- أما المطلب الثاني فهو مطلب موضوعي وتقني يتمثل في تزويد الاقتصاد الوطني المخطط والموجه آنذاك، بمخطط وطني يتوافق مع المعطيات والتوجهات الكبرى للسياسة الاقتصادية على المستويين الكلي و الجزئي.

هذا التوجه الذي إنطلق من مبدأ الاشتراكية خيار لا رجعة فيه ووصل إلى إقتصاد السوق خيار حتمي، وأمام هذا الوضع الصعب اتجهت الحكومة الجزائرية في منتصف الثمانينات إلى إنتهاج سياسة شاملة للإصلاح الاقتصادي، شملت تقريبا كل الميادين أهمها التحرير الإقتصادي والتحول إلى إقتصاديات السوق وكذلك تشجيع القطاع الخاص على الإستثمار في الأنشطة المختلفة.

الجزائر اليوم تقوم بفتح اقتصادها على الاقتصاد العالمي في إطار الشراكة، وأشكال أخرى من التعامل كالاستثمار المباشر وفتح رأس المال وتأجير مؤسسات وطنية لمؤسسات أجنبية ذات تجربة و أقدمية في التعامل الاقتصادي أوفي مجال التسيير وأنظمته، والتي في الواقع من بين العناصر التي تسعى المؤسسات الجزائرية إلى الاستفادة منها والتكيف في نفس الوقت مع الواقع الاقتصادي في إطار العولمة.

العولمة التي من بين القوى الفاعلة فيها الدول الرأسمالية والمؤسسات المالية الدولية والمنظمة العالمية للتجارة بالإضافة إلى أهم فاعل وهو الشركات المتعددة الجنسيات، هاته الأخيرة كانت السبب الرئيسي في وضع وإيجاد المعايير المحاسبية الدولية، وهذا راجع إلى زيادة نشاطاتها الدولية، واتساع رقعة أعمالها، أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة الكلاسيكية على حلها.

كذلك الحال بالنسبة لقوى العولمة الأخرى لعبت الدور المنوط بها، فالمنظمة العالمية للتجارة من بين شروط الانضمام إليها تبنى المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك المؤسسات المالية الدولية قامت بعمليات تمويل مجانية لتبني المعايير المحاسبية الدولية في كثير من دول العالم الثالث.

في بداية سبعينيات القرن الماضي كانت الأهمية القصوى من وضع المعايير الدولية للمحاسبة تكمن في مشاكل تجميع القوائم المالية للفروع من مختلف الدول من طرف الشركة الأم، غير أن هذا الوضع تغير بتاتا حيث أصبح الهدف الرئيسي هو حماية الشركات الدولية من الانهيارات، خاصة بعد الأزمة المالية التي عصفت بدول جنوب شرق آسيا في نهاية القرن الماضي، ثم أزمة شركة البترول آنرون وأكبر شركة محاسبة في العالم "آرثر أندرسون" حيث تسترت الثانية على أعمال غير مشروعة تقوم بها الأولى من خلال القوائم المالية، وأخيرا الأزمة المالية التي تعصف بالاقتصاد

العالمي حاليا، كل هذه الأزمات كانت السبب المباشر والروتيني في مراجعة وإعادة النظر في المعايير المحاسبية الدولية.

بعد إبرام الجزائر لاتفاق الشراكة الاورو متوسطية سنة 2002، وانضمامها المرتقب لمنظمة التجارة العالمية، وكذا مطالبة البنك العالمي بضرورة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة لكون المخطط المحاسبي البنكي مستنبط منه، كذلك فإن عدم توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع المعايير المحاسبية الدولية من بين أسباب تأخر عملية الخوصصة، كما أدت إلى إنفاق الحكومة لمبالغ ضخمة على دراسات تقييم وضع المؤسسات الوطنية لنشرها للمستثمرين، تعتبر هذه بعض أسباب تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية وكللت جهودها في هذا الميدان بجملة من القوانين والمراسيم والقرارات المتضمنة النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول إلى غاية 2004، وهي: القانون رقم 07- 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07- 11، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرسوم تنفيذي رقم 09- 110 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

إلا أنه يبقى مجال تطبيقها تشوبه مجموعة من الصعوبات أهمها عدم فهمها من قبل المهنيين والاكاديميين، كما أن الملتقيات والدراسات وعمليات التكوين حول النظام المحاسبي المالي نظرية وغير تطبيقية رغم قلتها.

وتكمن الأهمية القصوى لهذه الدراسة في تسليط الضوء على أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية والمزايا الناجمة عن تطبيقها، من خلال إبراز عيوب المخطط الوطني للمحاسبة ومقارنة هذا الأخير مع المعايير المحاسبية الدولية، وكذا عرض للنظام المحاسبي المالي، وكذا التعرف على صعوبة الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، لكن هذا الأخير لم يتضمن ولو إشارة وجيزة لعملية الانتقال أو تطبيق هذا النظام للمرة الأولى.

1.الإشكالية:

وبناءا على ما سبق تتضح الإشكالية التي نحن بصدد دراستها والمتمثلة في السؤال الجوهري التالي:

بعد تكييف الجزائر لمخططها المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية وصدور قانون النظام المحاسبي المالي، كيف تتم عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسة؟

من خلال الإشكالية الأساسية تبرز مجموعة من الأسئلة نذكر منها:

- ماذا نعني بالمخطط الوطني للمحاسبة، وما هي أسباب التخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة؟

- ماذا نقصد بالنظام المحاسبي المالي، وما هي أسباب تبنيه؟

- ما هي صعوبات الانتقال وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمرة الأولى؟

- ما هي مزايا الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؟

2.الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات السابقة إعتمدنا على مجموعة من الفرضيات تتمثل فيما يلي:

- المخطط الوطني للمحاسبة يؤثر سلبا على مستعملي القوائم المحاسبية.

- وجوب تبني المعايير المحاسبية الدولية للانخراط في البيئة العالمية والولوج إلى الأسواق المالية الدولية.

- النظام المحاسبي المالي يؤثر إيجابا على قرارات مستعملي القوائم المالية، ويفتح المجال واسعا لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر.

3.إطار الدراسة:

الحدود المكانية: فيما يخص الجانب النظري تضمن الفصل الأول المحاسبة التي عرفتها مختلف حضارات العالم، أما الفصل الثاني و الثالث تمت دراسة حالة الجزائر، وفيما يتعلق بدراسة الحالة تم

اختيار شركة الاسمنت بسطيف SCAEK باعتبارها شركة أموال وتملك مصلحة محاسبة بها فريق مؤهل ومكون، كما أنها قامت بالتحضير والاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي، كما أن منتوجها استراتيجي ونادر في السوق وتتعامل مع الجماعات المحلية ومؤسسات وأفراد...الخ.

وسعيا منا في إثراء هذه الدراسة اعتمدنا على البحث المكتبي، حيث استخدمنا مجموعة من الكتب باللغتين العربية والفرنسية، وكذا مجموعة من البحوث العلمية والمجلات، وبعض الملتقيات والأيام الدراسية، إضافة إلى مواقع مختلفة للانترنت.

كما قمنا بتدعيم هذا البحث بتجربة تطبيقية على إحدى المؤسسات، رغم بعض الصعوبات التي اعترضتنا في الحصول على المعلومات والوثائق، كذلك الصعوبات التقنية في انجاز التطبيق بعد الحصول على هاته الأخيرة.

الحدود الزمنية: فيما يخص الفصل الأول تم التطرق إلى تطور المحاسبة عبر العصور أي منذ حضارات ما قبل الميلاد إلى يومنا هذا، أما في الفصل الثاني والثالث يتعلقان بحالة الجزائر فتم التطرق إلى الأنظمة المحاسبية التي طبقتها الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، أما الفصل الرابع فتم اختيار الفترة من 01. 01. 2008 إلى 31. 12. 2008، كسنة أو فترة الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.

4.أسباب اختيار الموضوع:

الدوافع الذاتية:

* اهتمام الطالب بميدان المحاسبة.

* كون الطالب ممارس لمهنة المحاسبة (خبير محاسب نهائي – محافظ حسابات).

* طبيعة التخصص.

* محاولة ربط التخصص الأكاديمي بالواقع المهني.

الدوافع الموضوعية:

* تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، وصدور القوانين المتضمنة النظام المحاسبي المالي وقرب دخوله حيز التطبيق.

* إشكالية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، خاصة في ظل قصور هذا الأخير عن وضع قواعد وآليات الانتقال.

* كذلك لأن هذا الموضوع هو حديث الساعة في الجزائر، والشغل الشاغل للمحاسبين في المؤسسات، والمدرسين في الجامعات والثانويات ومراكز التكوين...الخ.

* نقص البحوث والدراسات حول هذا الموضوع، وبالتالي المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه المواضيع .

5.أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية السابقة إضافة إلى مجموعة من الأهداف نذكر منها:

- التعريف بالمحاسبة والأنظمة المحاسبية.

- إفادة المؤسسات بنموذج أو اقتراح لعملية الإنتقال.

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى إبراز عيوب المخطط الوطني للمحاسبة ومزايا النظام المحاسبي المالي من خلال الجديد الذي تضمنه.

- تهدف هذه الدراسة إلى إبراز المشاكل المحاسبية عند الأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسة وصعوبة تطبيقه كاملا في البيئة الجزائرية.

6.أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من وجهتين اثنتين متكاملتين هما:

- أهمية التقيد بالمعايير الدولية في عملية الانتقال، وتقدير عملية الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية حق قدرها.
- أهمية تقييم مضاعفات وتسليط الضوء على تحديات الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية وأثره على المؤسسات التي طبقتها أول مرة.

7.منهج الدراسة:

حتى يتم الإلمام بالموضوع، اعتمدنا في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي كحتمية أملتها طبيعة الموضوع:

وهذا عند التطرق إلى نشأة المحاسبة عبر التاريخ، وعرض مجموعة من التعاريف حسب مراحل زمنية مختلفة، وكذلك التطرق لأهم الانجازات التاريخية للجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

وكذا عند جمع وتلخيص معلومات وحقائق مرتبطة بتنظيمات محاسبية تبنتها أو طبقتها الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا. وفي المستقبل القريب على الأقل، والكشف عن الآثار الناجمة عند تطبيقها من طرف المؤسسة الجزائرية.

أما في جانب دراسة الحالة قمنا بتوظيف ما أتيح لنا من وثائق ومعلومات متعلقة بالمؤسسة وبالقدر الذي نحتاجه في موضوعنا.

8.الدراسات السابقة:

أجريت حول الانتقال إلى المعايير الدولية (IAS-IFRS) في الخارج دراسات كثيرة، منها ما تطرق إلى وضع أسس وقواعد لعملية الانتقال والتي كانت وراء إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية للمعيار IFRS 1 ، ومنها ما تطرق إلى مضاعفات أو مشاكل تطبيق المعايير الدولية لأول مرة، ومنها ما تطرق كذلك إلى آثار التطبيق لأول مرة سواء من ناحية السلبيات أو الإيجابيات.

وفيما يلي نعرض دراستين في هذا المجال كونهما الأقرب إلى إشكالية البحث:

- دراسة من إعداد أمانة مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية (الانكتاد) هي دراسة أعدت من طرف فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير المحاسبية الدولية و الإبلاغ التابع للمنظمة أعلاه، هذا بإجراء دراسة حالة خاصة بجنوب إفريقيا وأورد التقرير تجربة جنوب إفريقيا في تطبيق المعايير الدولية لأول مرة.

و الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو استخلاص دروس مستفادة من تجربة جنوب إفريقيا وبحث الاستنتاجات مع الدول الأعضاء بغية تيسير تقاسم التجارب بين البلدان التي تقوم بتطبيق المعايير الدولية أو تعتزم ذلك في المستقبل.

Samir Merouani, le projet du nouveau système comptable financière Algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère en science de gestion option mangement, école supérieur de commerce d'Alger ; 2006-2007.

حيث تطرقت هذه الدراسة إلى أول مشروع للنظام المحاسبي المالي قبل أن تصدر القوانين المتعلقة به ومقارنته بالمخطط الوطني للمحاسبة وخلصت إلى ضرورة صدور القوانين المتعلقة به. ما يعاب على هذه الدراسة أنها خالية من دراسة تطبيقية أو ميدانية.

9.هيكل الدراسة:

في الأخير للإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، كل فصل يتضمن مقدمة أو تمهيد وختمه بخلاصة أو خاتمة، بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة حيث يتناول:

- الفصل الأول: "مدخل للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية"، وهذا من خلال التطرق إلى نشأة المحاسبة عبر التاريخ ومفهومها من خلال إعطاء مجموعة من التعاريف، هيكل نظرية المحاسبة، العولمة والتناسق المحاسبي الدولي، وفي الأخير مدخل للمعايير المحاسبية الدولية.

- الفصل الثاني: "واقع التنظيم المحاسبي في الجزائر"، يتضمن هذا الفصل التقييس المحاسبي في الجزائر، عرض المخطط الوطني للمحاسبة، دراسة نقدية للمخطط الوطني للمحاسبة، ثم مقارنة بين المخطط الوطني للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية.

- الفصل الثالث: "النظام المحاسبي المالي: ما الجديد"، بتصوير إطار النظام المحاسبي المالي، ثم قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات، ثم تقديم الكشوف المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي ومدونة الحسابات التي تضمنها الأخير، وأخيرا الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي مع تقييم وجيز لهذا الأخير.

- الفصل الرابع: "دراسة حالة بشركة الاسمنت بسطيف **scaek**"، بداية بعرض وجيز عن مجمع الاسمنت للشرق **ERCE** وهو الشركة الأم لشركة الاسمنت بسطيف، ثم بإعداد قائمة الميزانية طبقا للنظام المحاسبي المالي، ثم جدول حساب النتيجة وجدول تدفقات الخزينة وجدول حركة رؤوس الأموال، وفي الأخير الملحق.

الفصل 1
مدخل للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

إن دراسة مراحل تطور العلوم الاجتماعية بعامة، وعلم المحاسبة خاصة، توضح من جهة مدى ارتباط وتأثر هذا العلم بالوسط الاجتماعي السائد في فترة ما، ومن جهة ثانية نسبية المعرفة التي تتغير وتتطور بتطور المجتمع.

نحاول أن نستعرض في هذا الفصل أهم المعالم التاريخية لعلم المحاسبة، حيث أن معرفة الخلفية التاريخية لنشوء وتطور بعض المبادئ المحاسبية ضرورية لفهم وتقييم مستوى المعرفة الحالي الذي وصلت إليه نظرية المحاسبة وتقدير العلاقة بين النظرية والتطبيق.

كما سنستعرض هيكل نظرية المحاسبة الذي اشتقت منه هذه الإجراءات والقيود المحاسبية الخاصة. فتطوير نظرية المحاسبة قد تبدأ بمحاولة تبرير القواعد و الإجراءات المحاسبية القائمة. ولقد اتبع منظرو المحاسبة بصورة رئيسية المدخل الاستقرائي أو المدخل الاستنباطي لتبرير هذه القواعد و الإجراءات المحاسبية القائمة أو اقتراح قواعد وإجراءات محاسبية جديدة. وكان الهدف الأساسي من كل ذلك تقنين الفروض و المبادئ المحاسبية التي تشكل إطار نظرية المحاسبة و التي تستند إليها في إيجاد الحلول و الإجراءات المحاسبية للمشكلات العلمية. ورغم تعدد المداخل لتكوين نظرية محاسبية و الاختلاف القائم بينها حول استخدامات البيانات المحاسبية فإن جميع هذه النظريات أو المداخل- سواء كانت نظريات معيارية أو وصفية، ومداخل تقليدية أو حديثة تهدف إلى تقديم إطار مرجعي أو هيكل لنظرية المحاسبة ليعتمد أساسا للحكم على مدى ملائمة وانسجام الطرق و الإجراءات المحاسبية الخاصة.

ثم نستعرض في المبحث الثالث العولمة و التناسق المحاسبي الدولي، لأنه لم يعد بالإمكان تناول أي موضوع اقتصادي بعيدا عن مستوى معين من الفهم و الاستيعاب لظاهرة العولمة باعتبار أنها الإطار المرجعي لكل هذه التطورات. وكذلك تطور جمعيات مهنية واتحادات متخصصة اهتمت بوضع معايير عالمية للمحاسبة.

أما المبحث الرابع فقد خصصناه كمدخل للمعايير المحاسبية الدولية، التي أخذت تغزو حتى البلدان التي لديها معايير محاسبية خاصة بها في عقر دارها، بل وتكون لها النصرة و الغلبة، هذا بالإضافة إلى قيام الدول النامية بتبني هذه المعايير مباشرة بسبب عدم وجود معايير محلية لديها في الأصل، وكما يقال فقد قدمت لها خلاصة جهود جمهرة من علماء المحاسبة على طبق من ذهب.

1.1.نشأة ومفهوم المحاسبة:

1.1.1. نشأة المحاسبة وتطورها عبر التاريخ:

يمكن تقسيم مراحل تطور الفكر المحاسبي المالي إلى ثلاث مراحل:

أولا : المحاسبة في العصر القديم.

ثانيا : اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة.

ثالثا: تطور المحاسبة في عصر ما بعد الثورة الصناعية: أي مرحلة نشوء الاتحادات المهنية وتطور المعايير المحاسبية المالية.

1.1.1.1.المحاسبة في العصر القديم:

استعمل الفراعنة في حضاراتهم التي تعود إلى 5000 سنة ق.م نظاما تفصيليا لإدارة الغلال، وساعد تطوير صناعة أوراق البردي على الإثبات المحاسبي. ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم، فقد احتفظ بالغلال مدة سبع سنين متتالية [11](ص ص 12-13) ، كما اخبرنا الله عز وجل عن يوسف عليه السلام بأنه ذو علم، وهذا عندما طلب من الملك تعيينه كمدير للخزينة العامة بسم الله الرحمان الرحيم: **" قال اجعلني على خزائن الأرض إني حفيظ عليم "** صدق الله العظيم[22] (الآية 55 سورة يوسف- القرآن الكريم-). أي أنه أتاه علم التسيير .

إن الآثار التاريخية التي تركها الإنسان عبر الحضارات القديمة تشير إلى أن الآشوريين الذين عاشوا في بلاد ما بين النهرين (العراق) في الحقبة التاريخية الممتدة من 3500- 4000 سنة ق.م كانوا أول من مارس شكلا من أشكال المحاسبة، من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة .كما ارجع البعض تاريخ المحاسبة إلى ورثتهم البابليون الذين أخذوا عنهم هذه الممارسات ، لتظهر فيما بعد ضمن الآثار التي ظهرت في شرائع حمورابي (حمورابي، هو مؤسس المملكة الأولى لبابل في القرن الثامن عشر قبل الميلاد ، وهذا القانون مدون في تمثال من البازيلت الأسود ، وهو موجود في متحف Louvre بفرنسا.). فمثلا تنص المادة 104 من هذا القانون "إذا قدم التاجر سلعة للعميل، فإن على هذا الأخير تحرير وثيقة مختومة بقيمة السلعة ويسلمها للتاجر"، كما تنص المادة 105 " إذا نسي العميل تسليم الوثيقة للتاجر فإن هذا الأخير لا يدخل المبلغ إلى حسابه" (p03)[82] . كما يرى البعض الآخر بأن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق.م من قبل الكهنة السومريين في سوريا ، وكذلك وضعهم لنظام العد السداسي (نظام سداسي للأعداد يتفوق بشكل كبير على نظام الأعداد الرومانية ، إذ يقوم النظام السومري على إعطاء قيم مختلفة بحسب المنازل، الأمر الذي طور الحساب وجعل الإثبات المحاسبي ممكنا.) الفضل الكبير في تطوير الحساب، مما أسهم في تطوير المحاسبة، وهذا لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية [75](ص 08) .

وقد استخدم اليونان والرومان سجلات محاسبية تفصيلية لتسجيل الديون والالتزامات للمنشآت الحرفية التي كانت منتشرة في عهدهم ، وقد وضع اليونان في أثينا أول نظام للمدفوعات الحكومية في 418 – 415 ق.م.

2.1.1.1. اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة:

يجمع المؤرخون على أهمية مساهمة العرب المسلمون في خدمة المحاسبة من زوايا متعددة أهمها ما يلي:

- إن التجار العرب والذين شكلوا خلال تلك المرحلة حلقة الوصل بين التجارة الأوربية من جهة والتجارة في الهند وشرق آسيا، قد قاموا بنقل النظام العددي الهندي إلى شبه الجزيرة العربية ومنها إلى أوربا عبر شمال إفريقيا، من جهة أخرى أنهم هم من استكمل هذا النظام بإضافة رقم الصفر إلى منظومة الأعداد التسعة التي يتكون منها.

- إن مبدأ الفترة المالية أو المحاسبية أو السنوية، كان يطبق عند المسلمين ولكن تحت مسمى (حولان الحول)، والذي جاء تطبيقا للحديث النبوي الشريف بشأن الزكاة ونصه " لا زكاة في مال حتى يحول عليه الحول".

- استخدم المسلمون بعض المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها في مجال المحاسبة في بيوت المال أو في حساب الزكاة وتقسيم الميراث ، فيقسم المال مثلا وفقا للفكر الإسلامي في بابين رئيسيين هما العروض والأثمان، وهذا يتفق إلى حد كبير مع التبويب الهيكلي المتعارف عليه حاليا في الميزانية والذي تقسم بموجبه الأصول إلى ثابتة ومتداولة .

- أما الدواوين التي ظهرت في عهد الخليفة عمر بن الخطاب تحت مسميات، ديوان الواردات، ديوان الصدقات ، ديوان الخراج ، ديوان التحصيل، ثم ديوان الجيش، فهي تطبيق مبكر للسجلات المحاسبية المساعدة المتعارف عليها حاليا .

- كما أنهم عرفوا قبل غيرهم نظام الجرد الدوري للمخازن.

- كذلك أدرك المسلمون منذ القدم أهمية إتباع القيمة الجارية في تقييم الأصول الخاضعة للتبادل بدل التكلفة التاريخية ، أي مبدأ القيمة العادلة المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 [25] (ص ص21- 23).

- وتشير بعض المصادر أن المسلمون هم أول من استخدم طريقة القيد المزدوج في الدفاتر المحاسبية العائدة للدولة الإسلامية ، وقد ظهرت عام 1363 [16](ص ص 21- 25). في كتاب العلامة عبد الله بن محمد المزندراني بعنوان " رسالة فلكية كتاب السياقات" ، وهو كتاب مخطوط وغير منشور ، حيث أفرد فيه جزءا خاصا بالنظم المحاسبية وطرق القيد المحاسبي وأنواع الدفاتر المحاسبية المستخدمة .

- ويقول القلقشندي في كتابه صبح الأعشى أن يتوجب على المحاسب الالتزام بتعليمات ونظم أو نماذج معدة مسبقا ولا يجوز تجاوزها[4] (ص 16).

- كما دلت الدراسات التاريخية على أن تاجرا ايطاليا اسمه بودوير كان يقيم في القسطنطينية بالمشاركة مع أخيه الذي كان يقيم في فينيسيا كان يطبق في يوميته طريقة القيد المزدوج بشكلها المركب ، حيث تم فحص دفتر يوميته عن فترة ثلاثة سنوات ونصف منذ عام 1440 والذي كان مرقما بالأرقام العربية[20](ص 19) .

- إلا أن المحاسبة العلمية لم تظهر إلا عام 1494 عندما نشر الراهب وأستاذ الرياضيات في جامعة ميلانو loca Pacioli أطروحته تحت عنوان:

Summa de Arthmatica géométric aroportioni de compuieset proprtionalita

وقد خصص فيها فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية ، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج . ويجدر في هذا المجال أن (باسيولي) كان قد اعترف صراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج بل كل ما جاء به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل. وله الفضل في أثرين هما :

أ- كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاث سجلات هي : المذكرة، اليومية، والأستاذ .

ب-كما أنه أول من دعا إلى قياس الربح الدفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر، أي بترصيد بنود الإيرادات والمصروفات[25](ص19) .

- وفي عام 1581 أسس أول معهد يعنى بالمحاسبة في مدينة البندقية[24] (ص 15).
- ويرى بعض الكتاب أن تطور التجارة في ايطاليا وانتشار المصارف ، فإن الصيارفة هم الذين اكتشفوا طريقة القيد المزدوج وطبقوها قبل التجار وقبل أن يكتب عنها لوقا باسيولي ، وأية ذلك أن تطبيق هذه الطريقة في الرقابة النقدية أكثر سهولة وأعظم فائدة [20](ص ص14- 15).
- من جهة أخرى يرجع الفضل إلى Hughol Castle مدرس الرياضيات والمحاسبة في إدخال الطريقة الإيطالية إلى بريطانيا، والذي قام عام 1543. بترجمة مؤلف "باسيولي" في لندن . ومنه حل مصطلح مسك الدفاتر بهدف التركيز على مصلحة المؤسسة ، بدل مصطلح مسك الدفاتر المحاسبية بهدف التركيز على حماية حقوق المالكين[25] (ص20) .

3.1.1.1.تطور المحاسبة في عصر ما بعد الثورة الصناعية :

يعتبر المشرع الفرنسي الرائد الأول في قوانين التجارة الأوربية عام 1673، حيث طلب في الباب المتعلق بتنظيم التجارة حتى من التاجر الصغير مسك سجلات محاسبية نظامية، خاصة سجل الجرد ، وأعلن أن هدف الميزانية العامة هو التعدد الواضح لثروة صاحب المشروع[11](ص23).

من جانب آخر، كان من أهم المعالم البارزة التي شهدتها المحاسبة في العصر الحديث ظهور ما يعرف بالمجامع المهنية المحاسبية : والتي كان لبريطانيا السبق في إنشائها ، ففي عام 1853 انشأ في اسكتلندا أول مجمع مهني ، تبعه آخر في جلاسجو عام 1855، وثالث في لندن عام 1870. وقد توجت هذه الجهود بعد ذلك في عام 1885 بإنشاء معهد المحاسبين القانونيين في

انجلترا وويلز "ICAEW" أما في أمريكا الشمالية فقد تأخر ظهور مثل هذه المجامع ، حيث ظهر أول مجمع مهني في كندا عام 1880 ، وفي الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 ،أما المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين فقد انشأ عام 1902 ، فحين تأخر إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" إلى عام 1917 وقبلها بعام أنشأت جمعية المحاسبة الأمريكية "AAA" عام 1916 وكانت تسمى الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات وأعتمد إسمها الحالي عام 1936 .. وكذلك إنشاء هيئة معايير المحاسبة المالية "FASB" عام 1973 .

إن أهم حدث في ميدان المحاسبة هو إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية " IASC " في جوان 1973 ومقرها لندن وهي تعنى بوضع معايير المحاسبة الدولية "IAS"، واعتبارا من 01 افريل2001 انتقلت مهامها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" ، ومنذ ذلك التاريخ أصبح يعنى بإصدار معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) أما على المستوى العربي فقد نشأت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وذلك عام 1946، وفي عام 1958 أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا ، ونشأت في فلسطين أول جمعية سنة 1948 بالرغم من كونها تحت الانتداب البريطاني ، أما أهم حدث هو تأسيس المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين في العاصمة البريطانية لندن سنة 1983 وفي سنة 1984 أسس المجمع جمعية مهنية له في الأردن التي أصبحت عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1987، أما في الجزائر فقد أنشأ المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب الأمر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 يتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب، هناك مجامع مهنية أخرى كثيرة لا يمكن ذكرها كلها أنظر: [25](ص ص 23- 24)، [11] (ص ص65-72)، [15] (ص ص 118- 127)، [6] (ص ص 38- 40).

2.1.1.طبيعة المحاسبة :" علم أم فن ":

تواجه الباحث في مجال تقويم الطبيعة العلمية للمحاسبة ثلاثة أراء:

المحاسبة فن ، المحاسبة فن وعلم ، المحاسبة علم ، فهناك عدد غير قليل من المحاسبين منهم بخاصة - يميلون إلى اعتبار المحاسبة فنا يخدم إجراءات التطبيق العملي ، ويعارضون اعتبارها علما له مجاله ، وأهدافه ، وفروضه ، ومفاهيمه ، ومبادئه ، ويرون بالتالي أن البحث في فلسفة المحاسبة ما هو إلا مضيعة للوقت ، ولا يفيد في تطوير المحاسبة، نظرا إلى أن تطويرها – حسب اعتقادهم – يتم بفعل عوامل اقتصادية وقانونية وإدارية لا تملك المحاسبة إزاءها إلى أن تلبي

حاجتها - ومبادئ المحاسبة ، في رأي هؤلاء - إلا تعميما للممارسة العملية السائدة في مرحلة من المراحل .

ويأخذ البعض الآخر من المحاسبين موقفا وسطا ، فيعدون المحاسبة فنا وعلما بآن واحد ، وهذا الموقف الوسط ، ككل موقف وسط ، لا يحل المشكلة في شيء ، فإما أن تكون المحاسبة علما يتسم بالموضوعية وله أصوله ومبادئه ، وإما أن تكون فنا يعطيها المحاسب طابعه الذاتي . يقول أحد المحاسبين[10] (ص256). " فالمحاسبة كما تعلم تعتبر فنا بجانب اعتبارها علما، لأن المحاسب يعمل على تسجيل الحوادث التي تم حدوثها فعلا ، وإن كان يعمل أيضا على اكتشاف الحقائق بغية تسجيلها. وعلى ذلك فإنه يبدو أن اكتشاف الحقائق يجب أن يكون علميا في طريقته؛ ولكن عرضها في الحسابات يجب أن يتخذ طبيعة الفن" .

وهناك رأي ثالث، يعد المحاسبة علما يتكون من مستويات متعددة من التجريدات والتعميمات ويقدم تفسيرا وتنبؤا وفق شروط ومناهج البحث العلمي، ويترك الباب مفتوحا أمام الباحثين لتطوير النظرية ورفع مستواها المعرفي[11](ص ص 137- 138) .

أما رأينا نحن كطالب: هو أن المحاسبة علم وفن، علم لأن النظرية المحاسبية استقلت عن النظرية الاقتصادية وأصبحت علم قائم بذاته لها مبادئها ومعاييرها وأهدافها، وفن لأن المحاسب يبقى مطالب باستعمال ملكاته الشخصية أثناء ما يواجهه في حياة المؤسسة.

3.1.1.مفهوم المحاسبة وتعريفها:

1.3.1.1.المحاسبة لغة: هي " مناقشة الحساب والمجازاة بناء على تلك المناقشة"

والمحاسبة هي المصدر الصريح من الفعل الرباعي (حاسب) والزيادة المستفادة في هذا الفعل تفيد المشاركة حيث أن عملية المناقشة تستوجب طرح الأسئلة والاستفسارات للوقوف على صحة ودقة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر. واسم الفاعل من (حَاسَبَ) هو مُحاسب واسم المفعول محاسب، أما الجذر الثلاثي للفعل حاسب هو حسب بمعنى عد وأحصى والحساب بمعنى العد[19] (ص 13).

2.3.1.1.المحاسبة اصطلاحا :

1- عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1941 "المحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويت وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تنجم عنها العمليات والأحداث المالية"[4] (ص 20). وهذا التعريف يشير إلى أن المحاسبة فنا وليس حقلا من حقول العلم والمعرفة ، وقد عرفها مرة ثانية سنة 1953 بـ النص التالي " المحاسبة فن يختص بتسجيل وتصنيف ثم تلخيص (بشكل عام وفي صورة نقدية) ، ما يحدث في المنشأة من عمليات مالية والتي هي ذات طبيعة مالية ومن ثم تفسير تلك العمليات"[25] (ص 25). كما عرفها مرة ثالثة في النشرة رقم 01 سنة 1967 بالنص التالي "المحاسبة عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها"[19](ص 13). لكن نفس المعهد(AICAP) عاد عام 1970 وأصدر تعريفا آخر للمحاسبة يتناسب مع تطور دورها الوظيفي كنظام للمعلومات فكان كما يلي " المحاسبة نشاط خدمي ، وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (هي ذات طبيعة مالية بشكل أساسي) عن المنشآت الاقتصادية وذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة"أنظر: [26](ص 25) ، [12](ص 16).

وهذا التعريف الأخير صدر في النشرة المحاسبية رقم(04) الصادرة في اكتوبر1970، وهو آخر تعريف عثرنا عليه من طرف نفس المعهد.

2- أصدرت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) عام 1940 أول تعريف للمحاسبة ونصه ما يلي " المحاسبة نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويت ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة (سنة ميلادية عادة) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة"[25](ص 25).

كما عرفتها مرة ثانية (AAA)، عام 1966 بأنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ضل رؤية واضحة"[13](ص 11).

كما عثرنا على آخر تعريف لهذه الجمعية(AAA) سنة 1970 " المحاسبة هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات لتمكينهم من تكوين رأي مهني ومستنير لاتخاذ القرارات اللازمة"[4] (ص 20).

3- عرف مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي، التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1970 " المحاسبة نشاط خدمي، تسعى بموجبه لتقديم المعلومات المالية بصورة كمية عن المنشآت الاقتصادية ، بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية"[23](ص 121).

4- عرفت مجموعة من الباحثين في جامعة إلينوي ، بالولايات المتحدة الأمريكية ، في سنة 1964 " المحاسبة بأنها أساسا طريقة للتحليل ، مبنية على تسجيل عمليات التبادل وما يعادلها من المعاملات الاقتصادية ، التي تقوم بها مؤسسة معينة والتي يقصد منها الكشف عن أوجه معينة لتقديم المؤسسة ومركزها المالي"[14](ص 112).

5- عرف المخطط الوطني للمحاسبة " المحاسبة هي أساسا تقنية كمية للتسيير موجهة إلى التنظيم، التحكم، والتنبؤ بنمو المؤسسات، والتنمية الاقتصادية للوطن". ويطغى على هذا التعريف دور المحاسبة ، على كونها أداة للتنبؤ بالتنمية الاقتصادية للوطن .

6- عرف (p.h.WALGENBACH) و (N.DITTRICH) و (E.HANSDN) " على أن المحاسبة هي عملية تسجيل وتصنيف ، ونشر ، وتفسير البيانات المالية لمؤسسة ما" [34](ص121).

7- عرفLASSEGUE " المحاسبة تقنية كمية ، تهتم بجمع ومعالجة وترجمة المعلومات المتعلقة بالأحداث المادية والقانونية والاقتصادية، التي تؤثر على ذمة المتعامل الاقتصادي سواء كان فردا أو عائلة أو مؤسسة أو دولة"[46](89 p).

8- عرف LAFFONT " المحاسبة ليست علم نظري تم ابتكاره في تاريخ معين يمكن من خلاله استنتاج جملة من التحليلات المنطقية المجردة،... وإنما هي نظام متناسق وأداة تنبأ واتخاذ القرار" [93](p01).

9- عر ف كمال نجاتي " المحاسبة بأنها علم يبحث عن المفاهيم، أي القواعد والنظريات، التي تستخدم في خلق معلومات مالية ، عن نشاط المؤسسات الاقتصادية ، ويتضمن خلق المعلومات وتسجيلها وتبويبها وإعدادها للعرض على من يهمه الأمر، سواء داخل المؤسسة أو خارجها" [28] (ص21).

10- عرف (Needles, 2001) المحاسبة كما يلي "ليست المحاسبة في حد ذاتها ، وإنما هي نظام للمعلومات يختص بقياس ، ومعالجة ثم إيصال المعلومات المالية عن المنشأة للأطراف ذات المصلحة وذلك كي تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة" [25](ص 26).

11- وفي نفس الاتجاه السابق عرفها (kieso,2006) " المحاسبة نظام يختص بتحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة الاقتصادية للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية" [25](ص 26).

مما سبق يمكن أن نرجع اختلاف تعريفات المحاسبة ، إلى اختلاف الزمان الذي وضع فيه التعريف لما ينطوي عليه مرور الزمن من تطورات لابد لتعريف المحاسبة من مواكبتها من جهة أولى ، وتختلف باختلاف جهة تعريف المحاسبة ، لان كل جهة تصوغ التعريف من الجانب الذي يغطي احتياجاتها سيما وأن المحاسبة لها القدرة على أن تتشكل وتملك من المرونة ما يجعلها مفيدة لجهات عدة من جهة ثانية.

ونظرا للطبيعة الخدمية لنشاط مهنة المحاسبة ومن ثم تطور وظائفها بتطور الظروف الاقتصادية ، فقد انعكس هذا التطور على تعريفات المحاسبة نفسها ، لذا فخلال العهد الذي تكرس فيه دور المحاسبة بفن مسك وتنظيم السجلات المحاسبية ، وكان ذلك خلال النصف الأول من القرن العشرين أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) أول تعريف لها للمحاسبة سنة 1940 المذكور أعلاه ، ثم ما لبثت وأن تراجعت عنه بإصدارها للتعريف الثاني وهكذا.

4.1.1.فروع المحاسبة :

باعتبارها وظيفة خدمية، من الطبيعي أن تتطور المحاسبة في الاتجاه الذي يزيد من فاعلية الخدمات التي توفرها البيئة الاجتماعية التي تنتفع من خدماتها، وتكتسب المحاسبة هذه السمة من كونها كما سبق وأن أشرنا علم اجتماعي يفترض به أن يتفاعل دائما مع الظروف البيئية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية[25](ص 26) وهي تتفرع إلى ما يلي:

1.4.1.1.المحاسبة المالية: تعد المحاسبة المالية نقطة الانطلاق في علم المحاسبة، وتعتبر أقدم فروع المحاسبة، إذ تهتم كما اشرنا سابقا بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تتم في المشروع خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة. وذلك بهدف التوصل في نهاية تلك الفترة إلى نتيجة أعمال المشروع وما حققه من ربح أو خسارة[12](ص ص 21- 22).

2.4.1.1.محاسبة التكاليف: تهتم محاسبة التكاليف بدراسة نظريات التكاليف المختلفة وكيفية تطبيقها إضافة لاهتمامها بتبويب عناصر التكاليف حسب الأسس المختلفة: الوظيفة، السلعة، العلاقة

مع حجم الإنتاج ... الخ. كما تهتم بتجميع وتصنيف وتحليل بيانات التكاليف بهدف تحديدها وفرض الرقابة عليها.

كما تخدم محاسبة التكاليف إدارة المشروع بالدرجة الأولى عن طريق تزويدها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات[19](ص 21).

3.4.1.1.المحاسبة الإدارية: ترتبط المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف ارتباطا وثيقا، إذ أنها تقدم البيانات و المعلومات التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية للمشروع، ووضع الخطط الملائمة ورقابتها بغية ترشيد القرارات المتخذة والوصول بها إلى الوضعية المثلى التي تحقق للمشروع النجاح و النمو[12](ص ص 22- 23).

4.4.1.1.المحاسبة الحكومية " العمومية": وهي تخص الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمجالس الوطنية الاستشارية ، وهي عبارة عن مجموعة من القوانين والإجراءات التي تهتم بكيفية وضع الميزانية ، وصرفها ، وكذلك كيفية الرقابة على المال العام.

5.4.1.1.المحاسبة الضريبية: يختص هذا الفرع ، بتحديد عناصر الإيرادات والمصروفات التي تشكل الوعاء اللازم لاحتساب ضريبة الدخل ، وذلك بموجب أحكام القوانين والتشريعات الجبائية السارية المفعول[12](ص ص 22- 23).

6.4.1.1.المحاسبة القومية أو الوطنية: يقوم هذا الفرع على وضع إطار محاسبي وطني شامل قائم على مجموعة من المبادئ ، ويقوم على تحليل الاقتصاد الوطني لمختلف الأنشطة والقطاعات مثل الادخار الوطني ، ميزان المدفوعات الميزان التجاري...الخ. ويجمع الباحثون على أن جزءا كبيرا من أسباب التخلف في الدول النامية يرتبط أساسا بتخلف نظم المحاسبة الوطنية فيها[25](ص 28).

7.4.1.1.المحاسبة القطاعية " الخاصة": وهي تعنى بقطاعات أو أنشطة تحكمها ظروف خاصة وهي التي لا يمكن أن يحكمها النظام المحاسبي السائد مثل المحاسبة البترولية ، محاسبة البنوك ، محاسبة التأمين ، المحاسبة الزراعية ، محاسبة الأشغال العمومية...الخ.

8.4.1.1.المحاسبة الاجتماعية: وهي من الفروع الحديثة نسبيا لكن أهميتها تتصاعد بشكل مطرد، وذلك بفعل تصاعد الدورين الاجتماعي والسياسي لمنظمات المحافظة على البيئة وحقوق الإنسان. ولذا يطلق البعض على هذا النوع مصطلح المحاسبة البيئية[25](ص 29).

9.4.1.1.تدقيق الحسابات : يتضمن هذا الفرع، المبادئ والقواعد المهنية التي تحكم إجراءات فحص السجلات والدفاتر المحاسبية للتحقق من صحة القوائم المالية الختامية ، حيث أن هذه القوائم تمثل بصورة عادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة التي تصدر هذه القوائم[25] (ص 29).

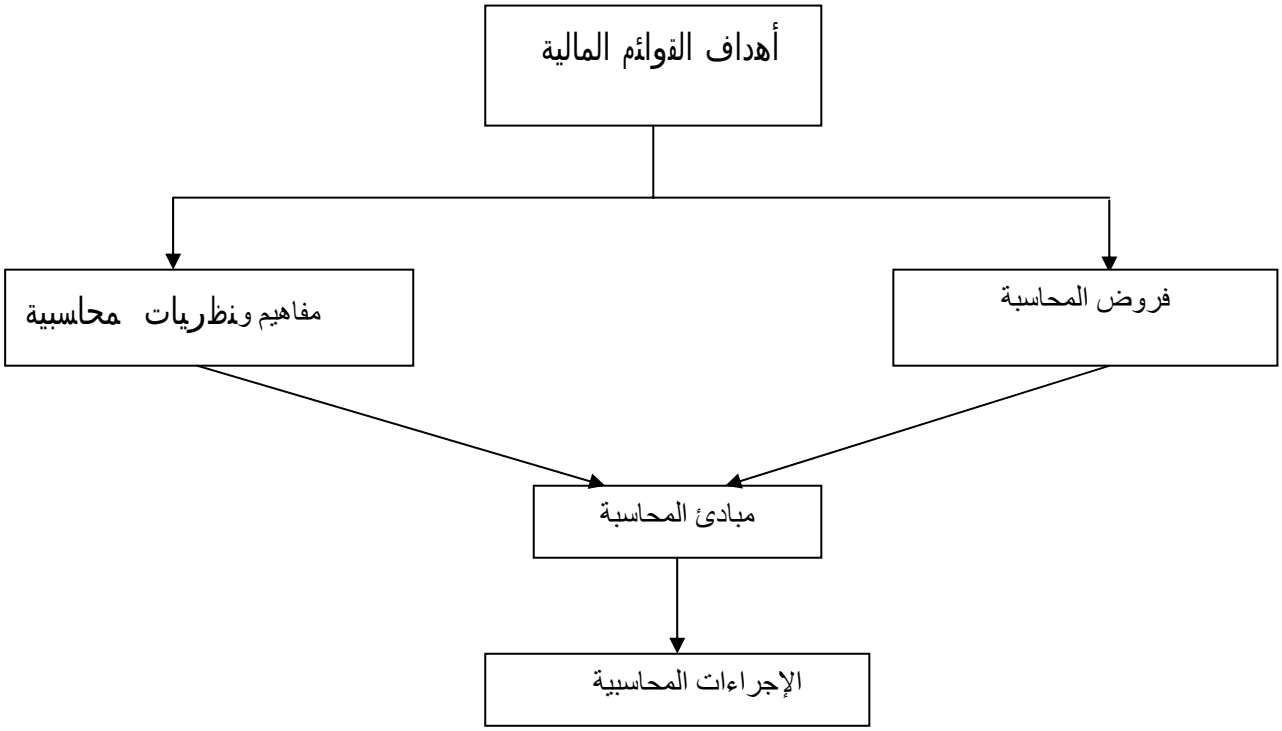
10.4.1.1.المحاسبة الدولية: وهي التي تعنى بمشاكل الوحدات والفروع التي تكون خارج الإقليم الوطني للشركة الأم ، وكذلك تعنى بالتعاملات التجارية بين المنشآت من دول مختلفة وما ينجم عنها من وجود أرباح أو خسائر الصرف . وكذلك بسبب اختلاف التطبيقات المحسابية من دولة إلى أخرى[19](ص 24).

2.1.هيكل نظرية المحاسبة:

وفيما يلي سنتطرق مع الشرح إلى أهداف القوائم المالية، فروض المحاسبة، مبادئ المحاسبة، وفي الأخير محددات المحاسبة أو القيود المحاسبية.

إن الفهم الصحيح للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية –الحسابات الختامية والميزانية- يتطلب علم ومعرفة وفهم الفروض المحاسبية و المبادئ المحاسبية و القيود المحاسبية.

وتقوم معظم الجامعات في العالم بتدريس الفروض و المبادئ و الأسس و النظريات المحاسبية في مقياس النظرية المحاسبية.



شكل رقم 01: الترتيب الهرمي لعناصر هيكل نظرية المحاسبة [81](P 219) .

نظرا لعدم الاستقرار بين الكتاب و المختصين، على اعتبار بعض عناصر نظرية المحاسبة على أنها فروض أم مبادئ أم قيود أم سياسات أم مفاهيم، فلن نتعرض إلى الجدل في هذا الشأن. معتمدين في ذلك على ما حدده مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ضمن المستوى الثالث في الإطار المفاهيمي للتقرير المالي وتحت عنوان مفاهيم القياس و الاعتراف وذلك على النحو التالي:

أولا: الفروض المحاسبية هي:

1- فرض الوحدة المستقلة.
2- فرض الاستمرارية.
3- فرض وحدة القياس النقدي.
4- فرض الدورية (الفترة المحاسبية).

ثانيا: المبادئ المحاسبية هي:

1- مبدأ التكلفة التاريخية.
2- مبدأ الاعتراف بالإيرادات و المصروفات.
3- مبدأ المقابلة.
4- مبدأ الإفصاح الشامل.

ثالثا: القيود المحاسبية هي:

1- التكلفة-المنفعة.
2- الأهمية النسبية (المادية).
3- الممارسة الصناعية.
4- الحيطة والحذر[19](ص 48).

1.2.1.أهداف القوائم المالية :

إن أهداف القوائم المالية هي أهداف مقبولة عموما في كافة النظريات المحاسبية وفي كافة النظم الاقتصادية. وسنكتفي فيما يلي بذكر الإثنى عشرة هدفا مترجما كما وردت في تقرير لجنة تروبلود المكونة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" سنة 1973 [11](ص ص 368- 370).

1- إن الهدف الأساسي من القوائم المالية هو التزويد بالمعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
2- إن من أهداف القوائم المالية هدف خدمة هؤلاء المستخدمين الذين تتوفر لديهم سلطة محدودة أو إمكانية محدودة أو مصادر محدودة للحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للمنشأة.
3- إن من أهداف القوائم المالية هدف تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبية عدم التأكد .
4- إن من أهداف القوائم المالية هدف تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع.
5- إن من أهداف القوائم المالية هدف تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع.

6- إن من أهداف القوائم المالية هدف تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع. ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في موضوعات التفسير أو التقييم أو التنبؤ أو التقدير.

7- إن من الأهداف هدف تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع ، ويجب أن تقدم هذه القائمة معلومات تخص العمليات والأحداث الأخرى التي تمثل جزءا من دورات الكسب غير التامة. ويجب التقرير عن القيم الجارية عندما تختلف جوهريا عن التكاليف التاريخية . وفيها يخص الأصول والخصوم فيجب تجميعها في مجموعات أو فصلها في بنود مستقلة من حيث نسبية عدم التأكد من المبالغ والتوقيت ومن حيث التحقيق المتوقع أو التصفية.

8- إن من الأهداف هدف تقديم قائمة عن الكسب الدوري "قائمة الدخل" تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع.

9- إن من الأهداف هدف تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار، النقدية الهامة. إن هذه القائمة يجب أن تقرر حدا أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة.

10- إن من أهداف القوائم المالية هدف التزويد بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ. ويجب التزويد بالتنبؤات المالية عندما تزيد هذه التنبؤات قابلية الاعتماد والوثوق بتنبؤات المستخدمين.

11- إن من أهداف القائمة المالية للمنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة تحقيق الربح هو هدف تقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة. ويجب أن تكمم مقاييس الانجاز بالاعتماد على الأهداف المحددة .

12- إن من أهداف القوائم المالية هدف التقرير عن تلك الأنشطة من أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس والتي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي[11](ص ص 370- 371).

2.2.1. الفروض المحاسبية:

يمكن تعريف الفروض المحاسبية "بأنها جمل اختباريه مسلم بها لا تتضارب أو تتناقض فيما بينها، وهي متطلب ضروري لاشتقاق المبادئ المحاسبية، ولا تحتاج الفروض المحاسبية إلى برهان، ويصعب إثبات صحتها أو إقامة الدليل عليها" [14] (P80) وتتصف الفروض المحاسبية بالخصائص التالية:

- واسعة وتستخدم للاستدلال.

- صحيحة وغير قادرين على إثبات صحتها.
- مستقلة وغير متعارضة مع بعضها، وغير متشابكة.

1.2.2.1. فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة:

يقصد بالوحدة الاقتصادية المستقلة، دائرة نشاط معين يتوافر له موارد اقتصادية لتحقيق غرض معين. و للقيام بالأنشطة المحاسبية يجب على المحاسب أن يكون قادرا على تعريف حدود الوحدة الاقتصادية التي يقوم بالمحاسبة عنها. وفي المحاسبة فإنه يفترض أن أصول المنشأة وخصومها مستقلة عن الممتلكات و المصروفات الخاصة بملاك الوحدة الاقتصادية سواء كان هذا الافتراض يدعمه قاعدة قانونية أم لا. فالمنشآت تمتلك الشخصية المعنوية من تاريخ قيدها في السجل التجاري. ولكن من وجهة النظر المحاسبية فإنه يفترض دائما إمكانية إخضاع العمليات المالية للمنشأة مستقلة عن العمليات الشخصية للملاك وبصرف النظر عن الطبيعة القانونية للوحدة المحاسبية.

ومن ناحية أخرى فإن حدود الوحدة المحاسبية ليس بالضرورة مطابقة للمنشأة بالكامل أو قاصرة على المنشأة فقط. إذ يمكن أن تعتبر الوحدة المحاسبية قسما من أقسام المنشأة. كذلك قد يتم إعداد القوائم المالية "الموحدة" لمجموعة من الوحدات الاقتصادية التي تكون كل منها وحدة قانونية مستقلة كما هو الحال عند إعداد القوائم المالية لمجموعة من الشركات (شركة قابضة وشركة أو عدة شركات تابعة لها) [18](ص ص 775- 776).

2.2.2.1.فرض الاستمرارية:

تعد التقارير المالية في ظل افتراض أساسي وهو أن المنشأة سوف تستمر في نشاطها مستقبلا، إلا إذا كان هناك دليلا على عكس ذلك. ونظرا لأنه يصعب التنبؤ للفترة الزمنية التي سوف تستمر خلالها عمليات المنشأة، فإن المحاسب يعتمد على هذا الافتراض، والذي عادة ما يتفق مع الكثير من مظاهر النشاط الاقتصادي. ويعتبر هذا الفرض من الفروض الجوهرية المؤثرة على العديد من المقاييس المحاسبية. إذ يعرف الأصل مثلا "بمنافع اقتصادية متوقع أن تحصل عليها المنشأة من موارد اقتصادية تملكها أو خاضعة لسيطرتها نتيجة لعمليات أو أحداث تمت بالفعل". ويترتب على ذلك أن انطباق هذا التعريف على بعض الأصول يتوقف على التوقعات بالنسبة لاستمرار المنشأة مستقبلا حتى تتمكن من الحصول على تلك المنافع إذا لم يكن لمثل هذا الأصل أي قيمة بيعية عند بيعه مستقلا عن المنشأة، و بالتالي يتوقف على افتراض استمرار المنشأة في أعمالها مستقبلا أم لا. و على

هذا الأساس يتوقف اعتبار " شهرة المحل " مثلا أصلا من الأصول إذا لم يكن لها قيمة بيعية على صحة فرض استمرار المنشأة مستقبلا في نشاطها.

كذلك فإن فرض الاستمرارية يستخدم عادة لتأييد المبدأ المحاسبي التكلفة التاريخية للمحاسبة عن الأصول الثابتة وتوزيع تكلفتها على الفترات المختلفة على مدى العمر الإنتاجي لتلك الأصول، ولا يستخدم لهذا الغرض القيم السوقية لتلك الأصول في ظل أساس التكلفة التاريخية نظرا لأنه يفترض استمرار المنشأة في استخدام الأصل وليس بيعه في المستقبل القريب. كذلك فإن استخدام فرض الاستمرارية يعطي تأييدا لاعتبار بعض المصروفات المدفوعة مقدما كأصل من الأصول على الرغم من أنه قد لا يكون لها قيمة بيعية إذا توقفت المنشأة عن الاستمرار في نشاطها.

وينعكس فرض الاستمرار أيضا في تبويب بنود الأصول و الخصوم إلى بنود متداولة وبنود غير متداولة. وهذا التبويب يفترض أساسا أن المنشأة لا يتوقع أن تصفي نشاطها في المستقبل القريب، وأنها سوف تستمر لعدة فترات بحيث يمكن معها القول بإمكانية الحصول على المنافع المستقبلية طويلة الأجل لبعض الأصول (الأصول الثابتة)، و القدرة على سداد الالتزامات طويلة الأجل. أما إذا كان الافتراض عدم الاستمرار، فتصبح التفرقة بين البنود المتداولة وغير المتداولة لا أساس لها.

ويراعى هنا أنه إذا كانت هناك دلائل قوية على عدم استمرارية المنشأة في نشاطها، كما هو الحال مثلا إذا كانت نية لدى الإدارة في تصفية نشاط الشركة في القريب العاجل، فذلك يعتبر مبررا لعدم استخدام فرض الاستمرار في تقييم بنود القوائم المالية. وفي هذه الحالة لن يكون ملائما تقييم الأصول الثابتة مثلا على أساس تكلفتها الأصلية. وفي مثل هذه الأحوال يمكن تقييم الأصول عموما بصافي القيمة البيعية المنتظر تحصيلها عند تصفيتها، و الخصوم على أساس القيمة الحالية المنتظر أن تتحملها المنشأة للوفاء بهذه الالتزامات[18](ص ص776- 777).

3.2.2.1. فرض وحدة القياس النقدي:

إن وحدة القياس الملائمة والمناسبة للعمليات المالية والأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المنشأة هي النقود، حيث تتم عملية قياس وتسجيل العمليات المالية والأنشطة الاقتصادية للمنشأة بالمبالغ النقدية.

إن العملة الوطنية تمثل وحدة النقد الخاصة ببلد معين، والتي تستخدم لأغراض القياس النقدي والمحاسبي. من القيود على استخدام وحدة النقود في بلد ما كوحدة قياس نقدي ومحاسبي، افتراض ثبات واستقرار قيمة هذه العملة مما يعني إهمال وتجاهل زيادة أو انخفاض القوة الشرائية للعملة عبر السنوات المتعاقبة وبذا يتم استخدام التكلفة التاريخية لقياس قيمة الأصول الثابتة وتسجيلها في الدفاتر.

وخلاصة القول أن ثبات وحدة القياس النقدي، يعني إهمال أثر التضخم ومحاسبته على الحسابات الختامية، والميزانية، واعتقد أن هذا القيد - ثبات القوة الشرائية للعملة- يعود إلى فرض الاستمرارية. مع العلم أنه هناك حقل محاسبي يعنى بمحاسبة التضخم [19](ص ص 41- 42).

4.2.2.1.فرض الدورية (الفترة المحاسبية) :

يمكن تسمية هذا الفرض بالسنوية، حيث أنه يتم تقسيم العمر الزمني للمنشأة (حياة المشروع) إلى فترات زمنية متساوية، تسهل عملية القياس المحاسبي، وبالتالي تحديد نتيجة أعمال الفترة المالية من ربح أو خسارة ، وكذلك تصوير المركز المالي في نهاية تلك الفترة كما أن فرض الفترة المحاسبية يسهل عملية أحكام الرقابة على العمليات، وقد اتفق على أن تكون اثنا عشر شهرا تبدأ غالبا بـ 1-1 وتنتهي في 31- 12 من كل عام، أي يغلب أن تتفق عادة السنة المالية مع السنة التقويمية الميلادية.

أن فرض الفترة المحاسبية جاء نتيجة لفرض الاستمرارية وذلك حتى تتم عملية القياس المحاسبي للأحداث والمعاملات المالية، وتقديم التقارير والمعلومات المالية إلى مختلف الأطراف التي تحتاج إليها، إذ لا يعقل أن ننتظر حتى تنتهي حياة المنشأة وهي مستمرة في القريب المنظور، ولا نعلم متى سيتم تصفيتها. [19](ص ص 40- 41).

3.2.1.المبادئ المحاسبية:

هناك أربعة مبادئ أساسية تنعكس في العديد من الممارسات التطبيقية للمحاسب ومستمدة من تحديد أهداف المحاسبة، و الخصائص النوعية للمعلومات والمفاهيم والفروض المحاسبية. ويراعى هنا استخدامنا للفظ المبادئ المحاسبية، لا يقصد به تماما المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تعتبر معاييرا للتطبيق العملي standards. أما المبادئ الأساسية المحاسبية principles التي نقصدها هنا، فهي تمثل أحد عناصر الإطار الفكري للمحاسبة العامة وتمدنا بضوابط عمومية، تستخدم كأساس لتحديد كيفية إخضاع العديد من بنود القوائم المالية لإجراءات القياس والإفصاح،

وبدون أن تذكر على وجه التحديد كيفية اتخاذ هذه الإجراءات بالنسبة لكل بند من هذه البنود[18](ص ص 779- 780). والمبادئ المحاسبية الأربعة الأساسية هي:

1.3.2.1. مبدأ التكلفة التاريخية:

يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى التكلفة التاريخية أو الفعلية ويعتبر من أهم مبادئ المحاسبة التي تحكم إعداد القوائم المالية، وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ إقتناء الأصل أو نشوء الالتزام. أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ إقتناء الأصل أو نشوء الالتزام فيتم تجاهله. كذلك وبموجب هذا المبدأ يفترض بالمحاسب أن يتجاهل أيضا ما يعرف بالتكاليف الضمنية مثل تكلفة الفرصة البديلة وذلك رغما عن الأهمية الكبيرة التي قد تكون لمثل هذه التكاليف في عملية إتخاذ القرارات الاستثمارية. وبناءا على ذلك يشكل هذا المبدأ قيدا على ملائمة البيانات المحاسبية لعملية إتخاذ القرارات مما أدى إلى تزايد الضغوط الداعية إلى التقليل من أهمية التكلفة التاريخية لصالح القيمة العادلة وذلك كأساس لإدراج الأصول المالية في الميزانية. وقد نتج عن هذه الضغوط إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 وهو بعنوان الأدوات المالية، وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 وهو بعنوان الممتلكات أو الاستثمارات العقارية، ومبدأ التكلفة التاريخية على صلة وثيقة بمجموعة من المبادئ والفروض المحاسبية الأساسية مثل: مبدأ الموضوعية وفرض الاستمرارية وكذلك فرض الثبات في وحدة النقد. فبخصوص مبدأ الموضوعية يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية داعما له ذلك على إعتبار أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في إثبات الأصول والالتزامات وكذلك في تصنيفها يعزز موضوعية البيانات المحاسبية. أما فرض الاستمرارية، والذي على افتراض إستمرارية المنشأة إلى ما لا نهاية فيعزز تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في مسائل القياس عوضا عن أساليب القياس الأخرى، كأسلوب القياس باستخدام مدخل التكلفة الجارية لكن فرض ثبات وحدة النقد جنبا إلى جنب مع مبدأ التكلفة التاريخية وما يترتب على ذلك من تجاهل للتغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بفعل التغير في المستوى العام للأسعار، يجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم أو الانكماش الاقتصادي مضللة وبلا مدلول[25](ص ص 44- 45).

2.3.2.1.مبدأ الاعتراف بالإيرادات والمصروفات:

تجدر الإشارة إلى أنه إلى عهد قريب كان يعرف هذا المبدأ بمبدأ الاعتراف، يمكن تعريف الإيراد بأنه التدفق الداخل لأحد الأصول المنشأة -ليس بالضرورة النقدية- وكذالك التدفق الداخل الذي يؤدي إلى نقص مطلوبات المنشأة، نتيجة لبيع السلع أو تقديم الخدمات، ويشمل ذلك أيضا التدفقات النقدية الداخلة نتيجة لاستخدام موجودات المنشأة، كالإيجارات أو الفوائد الدائنة وكذلك الأرباح الناجمة عن تبادل أو بيع أصول نقدية.

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) معيارين رئيسيين لتحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات وهما:

- أن تكون الأصول التي ستحصل عليها المنشأة مقابل الإيراد محققة أو قابلة للتحقق بمعنى القابلية للتحقق بصورة نقد.
- أن تكون عملية توليد أو اكتساب الإيراد قد اكتملت بصورة جوهرية.

إن القاعدة العامة للاعتراف بالإيراد هي قاعدة البيع، أما إذا كان البيع بالتقسيط فإنه من الأفضل الاعتراف بالإيراد على الأساس النقدي، أي عند تحصيل الأقساط، كما أنه يمكن استخدام نسبة الانجاز كقاعدة للاعتراف بإيراد المشاريع التي تنفذها شركات المقاولات، حيث أنه يمتد غالبا عمر المشاريع لأكثر من سنة مالية، فمثلا إذا تحملت الشركة ما نسبته 40 % من تكلفة المشروع خلال سنة ما فإنه يمكن اعتبار أن 40% من إيراد هذا المشروع قد تحقق، وقد تستخدم بعض شركات المقاولات قاعدة العقد الكامل، حيث يتم تسجيل كافة إيرادات عقد المقاولة وكافة نفقاته ويتم مقابلتها مع بعضها البعض لتحديد نتيجة هذا العقد من ربح أو خسارة حتى لو امتد المشروع الذي تم تنفيذه بموجب عقد المقاولة إلى أكثر من سنة مالية.

ومما تجدر الإشارة إليه أن هناك أساسان من الأسس الواجب إتباعها عند تحديد الإيراد وهما:

- الأساس النقدي ويقضي هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالإيراد عند استلام النقدية وكذلك المصروف عند دفع النقدية، وبموجب هذا الأساس فإن صافي الربح هو الفرق بين الإيرادات المقبوضة نقدا و المصاريف المدفوعة أي أنه يمثل صافي الربح النقدي.

يستخدم هذا الأساس في محاسبة المهن الحرة كالأطباء و المهندسين و المحامين و المنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح كالنوادي و الجمعيات الخيرية وكذلك في حالة البيع بالتقسيط.

- أساس الاستحقاق ويعني تحميل كل فترة مالية بجميع ما يخصها من إيرادات تم اكتسابها وتخص هذه الفترة سواء قبضت أو لم تقبض ومن مصاريف ونفقات تخص الفترة دفعت أو لم تدفع.

وبموجب هذا الأساس فإن لكل فترة مالية شخصية قائمة بذاتها ومستقلة عن الفترات الأخرى مما يتيح تصوير نتيجة أعمال تلك الفترة المالية بشكل صحيح وفعلي، إضافة إلى أن عملية المقارنة بين السنوات المالية تكون أسهل وإمكانية فرض الرقابة أفضل.

إن أساس الاستحقاق المحاسبي هو الذي يقضي بإجراء التسويات الجردية اللازمة للحسابات الوهمية (حسابات الإيرادات و المصروفات) [19](ص ص 43- 44).

3.3.2.1.مبدأ المقابلة:

وبموجب هذا المبدأ تتم عملية مقابلة إيرادات الفترة المالية بما يخصها من نفقات للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة بشكل سليم.

لأجل تطبيق هذا المبدأ بشكل سليم لابد من توفر ما يلي:

أ- وجود علاقة سببية بين المصروف المنفق و الإيراد المتحقق، ومثال ذلك العلاقة بين صافي المبيعات كإيراد وتكلفة البضاعة المباعة كمصروف، لذلك تجد أن مجمل الربح يساوي صافي المبيعات ناقص تكلفة البضاعة المباعة.

ب- مراعاة طبيعة التكاليف التي يتم الاستفادة منها على عدة فترات، مثل الأصول الثابتة حيث يتيح تقسيم هذه التكلفة على عدة سنوات طبقا لعمرها الإنتاجي، مما يتيح تحميل كل فترة بنصيبها من التكلفة المستنفذة، متمثلة بمصروف الاهتلاك السنوي وكذلك الإطفاء للأصول غير الملموسة، مثل مصاريف التأسيس وحق الاختراع ...الخ.

ج- إذا تعذر إيجاد علاقة السببية أو تحميل التكاليف للفترات المالية التي استفادت منها –كما ذكرنا أعلاه- فمن الأفضل تحميل هذه المصروفات على إيرادات الفترة التي أنفقت فيها مثل مصاريف الدعاية و الإعلان. ومما تجدر الإشارة إليه أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يرتبط وينسجم مع بعض الفروض المحاسبية مثل الاستمرارية و الفترات المحاسبية المستقلة ومع بعض المبادئ مثل الاعتراف بالإيراد و التكلفة التاريخية[19](ص ص 45- 46).

1. 2. 3. 4.مبدأ الإفصاح الشامل:

ينص هذا المبدأ على وجوب نشر كافة المعلومات المحاسبية الضرورية في تقاريرها المالية السنوية بشكل تام وكامل وشامل، وأن تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة لقارئها مع عدم جواز حذف أي معلومة جوهرية تكون مفيدة للأطراف المهتمة[75](ص ص 43- 44).

إن الاتجاه التقليدي في الإفصاح يهتم بالمستثمر العادي الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية، فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة، بحيث تكون مفهومة لمستثمر محدود المعرفة، مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

أما الاتجاه المعاصر في الإفصاح فيهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدقة يعتمد عليها المستثمرون والمحللون في إتخاذ قراراتهم. ومن أمثلة ذلك المعلومات الخاصة بأثر تغيرات مستويات الأسعار والتنبؤات المالية وإعداد تقارير قطاعية على أساس خطوط الإنتاج أو المناطق الجغرافية وإعداد التقارير المرحلية والمعلومات بالإنفاق الاستثماري الحالي ومصادر تمويله ونصيب السهم من الربح ومكاسب وخسائر العمليات الأجنبية وسياسات توزيع الأرباح وخطط وأهداف الإدارة في المستقبل.

4.2.1.القيود المحاسبية (المحددات):

هناك عدد من القيود المحاسبية التي تفسر الأحوال التي يمكن فيها الخروج على تطبيق تلك المبادئ الأساسية السابق مناقشتها أو بعضها، أو القيود المفروضة على تطبيق تلك المبادئ في ظروف معينة وعادة ما يحتاج الاستناد إلى تلك الاستثناءات إلى ممارسة قدر كبير من التقدير المهني. ونوجز هذه القيود في الآتي: [18](ص 787).

1.4.2.1.التكلفة-المنفعة:

بما أن للمعلومات المحاسبية، فوائد ينعكس أثرها على مستخدمي القوائم المالية، فإن لها كذلك تكلفة في إعدادها، وتقديمها، ومعالجتها، وتفسيرها، وتحليلها، والإفصاح عنها، واستخدامها، ولا بد

من الموازنة بين المنافع التي نحصل عليها من هذه المعلومات، وبين تكلفة الحصول على هذه المعلومات. وإذا كانت التكلفة تفوق المنافع المتوقعة، فلا داعي لمثل هذه البيانات.

2.4.2.1.الأهمية النسبية (المادية):

تدعو الأهمية النسبية كلا من المحاسب ومدقق الحسابات إلى توجيه اهتمامهم وعنايتهم بشكل رئيس نحو البنود والعناصر التي تتضمنها القوائم المالية وتشكل أهمية متميزة مقارنة بغيرها من البنود.

وتحدد الأهمية النسبية عن طريق أن عدم إظهار المعلومة أو البند سيؤثر على قرار الشخص ذو الذكاء المعقول.

ويمكن الاستفادة من الأهمية النسبية عند إختيار مدقق الحسابات الخارجي عينة التدقيق وكذلك عند الحاجة إلى إتخاذ القرار المتعلق بالإفصاح الملائم الذي تحتاجه عند إعداد التقارير المالية السنوية للمنشأة[19](ص 47).

3.4.2.1.الحيطة والحذر:

يعني هذا القيد إظهار القيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأصول والإيرادات، وإظهار القيمة الأعلى من بين القيم المحتملة للمصروفات والالتزامات، ويعني كذلك الاعتراف بالمصاريف بأسرع ما يمكن، وأن الأصول تقيم بأقل من أسعار تبادلها في السوق، وتقليل الدخل إلى أقل ما يمكن. وعليه تسعر بضاعة أخر المدة بسعر التكلفة، أو السوق، أيهما أقل؟، وتأخير الاعتراف بالإيرادات حتى تتحقق. ويعني هذا القيد، عدم المبالغة في الأرباح وقيم الأصول، وكذلك يضمن عدم تأجيل المصروفات والخسائر. أي أن هذا القيد يشير إلى توجه المحاسبون في ظل عدم التأكد إلى استخدام الطرق المحاسبية، التي تقلل من الأرباح، ويقلل من قيم الأصول بدلا من زيادتها، وتسجل الخسائر وكأنها وقعت، بينما الإيرادات لا تسجل حتى يتم التأكد من وقوعها[4](ص ص54- 55).

4.4.2.1.الممارسة الصناعية:

تختلف المشروعات الاقتصادية عن بعضها البعض، وأن لكل قطاع إقتصادي ما يتميز به عن غيره من النشاطات الأخرى، وأن الطبيعة الخاصة لبعض المشروعات، والمنشآت التجارية، والصناعية تستدعي الخروج عن المبادئ المحاسبية العامة، وإتباع العرف، أو الطرق المحاسبية

المناسبة لأنشطة ذلك المشروع، كتنظيم الاستثمارات المالية على أساس القيم السوقية في المؤسسات المالية، وكذلك الإعلان عن المحاصيل الزراعية على أساس قيمها السوقية، حيث يعود ذلك بالفائدة على قراء القوائم المالية، مما يساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة[4](ص 55).

3.1.العولمة والتناسق المحاسبي الدولي:

شهد العقد الأخير من القرن العشرين العديد من التطورات الاقتصادية النوعية، والتي اتسمت بشدة تأثيرها على الاقتصاد العالمي بمختلف مجالاته واتجاهاته، وأمام هذا الوضع لم يعد بالإمكان تناول أي موضوع اقتصادي بعيدا عن مستوى معين من الفهم والاستيعاب لظاهرة العولمة باعتبار أنها الإطار المرجعي لكل هذه التطورات، هذه الظاهرة التي تعددت أبعادها بعد أن استكملت نموها وتراكمها في نهاية عقد الثمانينات ، ثم انطلقت بحركاتها اللامحدودة خلال عقد التسعينيات لتتوسع في مختلف المجالات بمساعدة من القوى الفاعلة ، التي تمثلت في الدول الرأسمالية، المؤسسات الاقتصادية الدولية، الشركات متعددة الجنسيات ، والتي عملت على تسيير العولمة ونشرها عبر كامل أقطار العالم دون الاكتراث بما يمكن أن تخلفه من انعكاسات.

1.3.1. العولمة :

اتسعت ظاهرة العولمة خلال السنوات الأخيرة لتشمل جميع مجالات الحياة الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية ، الثقافية ، بعد ما كانت قد ارتبطت أثناء ظهورها بالجانب الاقتصادي فقط ، فهي إذن قد تحولت إلى ظاهرة شمولية ، بالرغم من أن البعد المالي لها قد حظي منذ عقد التسعينيات بالكثير من الاهتمام والدراسات من طرف الاقتصاديين والسياسيين بسبب ما خلفته من تأثيرات عميقة على الاقتصاد العالمي .

1.1.3.1.مفهوم العولمة:

لغـــة:

أجمع الدارسون لظاهرة العولمة على أن المعنى اللغوي لها يتمحور أساسا حول اكتساب الشيء صفة العالمية ، بمعنى توزيع نمطه ليشمل كافة أو كامل أقطار العالم[29]. لذلك فالمتمعن في التعريف السابق يخلص إلى القول بأن لا فرق بين العالمية والعولمة ، في حين أن المعنى الاصطلاحي لهما يشير إلى عكس ذلك تماما فالعالمية حسب رأي محمد عابد الجابري هي الانفتاح

على كل ما هو عالمي أو كوني بشكل يتاح فيه لكل الدول أن تتبادل التأثير والتأثر فيما بينها بفرص متكافئة[27] (ص 23).

اصطلاحا:

1- العولمة ببساطة "تعني تحول العالم إلى قرية صغيرة طمست حدودها الزمانية والمكانية، قرية مفتوحة على بعضها تتناقل فيها الموارد المادية والبشرية والمعلوماتية بسرعة وكثافة"[6] (ص 58)

2- عرفت الانكتاد(مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية.) في مؤتمرها عام 1991 " العولمة على أنها ليست سوى المرحلة الثالثة من مراحل التدويل ، موضحة بذلك أن أولى هذه المراحل تمثلت في تدويل التجارة ، أما الثانية والتي بدأت في السبعينيات ، فقد تمثلت في الاندماج المالي الدولي وما نجم عنه من تدويل لرأس المال ، أما المرحلة الثالثة والتي بدأت في الثمانينات وظلت سائدة حتى عصرنا الحالي فتتمثل في العولمة" [17](ص 51).

3- وهناك اتجاه آخر يرى أن العولمة كتعميق للفكر الليبرالي ، وفي هذا السياق يعرفها سمير أمين قائلا: " كل ما يطرأ على الاقتصاد العالمي من تغيرات في إطار العولمة ، هو كمحاولة ليبرالية جديدة لإعادة توحيد العالم على أساس آليات السوق الرأسمالية "[30] (ص 32).

4- وهناك اتجاه آخر يرى العولمة كتعميم للقيم الأمريكية ، أعلن الرئيس الأسبق جورج بوش عند انتهاء حرب الخليج الثانية بأن " القرن القادم سيشهد انتشار القيم الأمريكية وأنماط العيش ، والسلوك الأمريكي"[79].

2.1.3.1.القوى الفاعلة في العولمة :

لقد اعتبرت كل من : الدول الرأسمالية، المؤسسات الاقتصادية الدولية ، الشركات المتعددة الجنسيات ، الفاعل الحاسم في الاقتصاد العالمي الجديد ، حيث وعبر مراحل متعددة من تطوراته أخذت هذه القوى العالمية على عاتقها مسؤولية تفعيل وتأكيد العولمة ، محاولة بذلك العمل من أجل رفع القيود على التجارة ، والاستثمار ، ورأس المال ، واليد العاملة ، باستخدام العديد من الأدوات أهمها: القوة العسكرية، برامج التصحيح الهيكلي، العقوبات الاقتصادية، قوى السوق، الاتفاقيات المتعددة الأطراف .

1.2.1.3.1.الدول الرأسمالية المتقدمة:

تعتبر مجموعة الدول الصناعية السبعة"G7" المتمثلة في: الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، فرنسا ، ألمانيا ، ايطاليا ، اليابان، وكندا من أهم قوى العولمة الأساسية وتستخدم هذه الدول قوتها على ساحتين اثنتين[2] (ص 04). ساحة النشاط الداخلي وساحة النشاط الخارجي ، وهي تسيطر على 86% من الناتج العالمي ، و82% من إجمالي صادرات العالم ، و172 شركة من أصل 200 شركة من الشركات العالمية العملاقة ... الخ . ولقد تبنت هذه الدول معايير المحاسبة الدولية ، وتشارك في عملية وضعها ومساعدة الدول في تطبيقها .

2.2.1.3.1. المؤسسات الاقتصادية الدولية:

" عادة ما تسمى المؤسسات المالية" إن من ملامح العولمة ، تعاظم وتزايد دور المؤسسات الاقتصادية الدولية في إدارة الاقتصاد العالمي بشكل مباشر ، وخاصة دور صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ، وكذا دور المنظمة العالمية للتجارة التي بإنشائها في 01/جانفي/1995 . تم اكتمال الضلع الثالث لمؤسسات النظام الاقتصادي العالمي حيث أصبح:

- صندوق النقد الدولي : كحارس فعلي للنظام النقدي الدولي.
- البنك العالمي: كمخطط رئيسي للتدفقات المالية طويلة الأجل .
- المنظمة العالمية للتجارة : كمسؤول حقيقي عن النظام التجاري الدولي[33](ص ص 84-104).

1.2.2.1.3.1. البنك الدولي للإنشاء والتعمير :

International Bank for Reconstruction Développent (I B RD)

تم إنشاء البنك الدولي للإنشاء والتعمير في جوان 1944 بحضور 44 دولة ، لكن لم يبدأ عمله إلا في جوان 1946 وبلغ عدد أعضائه 183 دولة .

من بين أهدافه مساعدة الدول الأعضاء من أجل تحقيق معدلات نمو عالية، تشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة .أما عن وظائفه فهي توفير تمويل طويل الأجل تشجيع دور القطاع الخاص. أما عن موارده فهي من رأس المال المكتتب، الاقتراض عن طريق طرح السندات في الأسواق المالية، الاحتياطات والأرباح الناتجة عن عمليات البنك المختلفة[6](ص 41).

تحول البنك من دعم المشروعات إلى مجال واسع هو الإصلاح الاقتصادي ، وأبرز دليل على ذلك هو تمويل مشروع انتقال الجزائر من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي القائم على أسس المعايير الدولية للمحاسبة ، وهذا عن طريق إرسال خبراء فنيين قدموا مساعدات هامة للمجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية الجزائرية الذي يشرف على هذه العملية ، إلى درجة أن أصبح حضور أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة هو حضور شكلي مقارنة بالدور الذي لعبه أعضاء بعثة البنك العالمي من جهة أولى ، ومن جهة ثانية فإنه قام بتمويل عملية تكوين المكونين للنظام المالي المحاسبي ، حيث شملت العملية في البداية تكوين 40 مهني في المحاسبة من طرف الاتحاد العالي للخبراء المحاسبين الفرنسيين وجمعية محافظي الحسابات الفرنسية "CNCC".

2.2.2.1.3.1. صندوق النقد الدولي: International Monetary fund (IMF)

مؤسسة مالية نقدية أنشئت في 25 ديسمبر 1945 وبدأت عملها في 01 /مارس/ 1947. ويبلغ عدد أعضائها 183 دولة .

الأهداف تتمثل في تحقيق الاستقرار النقدي واستقرار الصرف ، تقليل درجة الاختلال في ميزان المدفوعات ، وضع موارد الصندوق تحت تصرف الأعضاء بضمانات كافية ، العمل على تخفيف حدة الأزمات المالية ، من بين وظائفه توفير السيولة الكافية للدول الأعضاء ، العمل على تحقيق استقرار الصرف ، اقتراح السياسات التصحيحية ، إبداء المشورة للدول الأعضاء في المجال النقدي ، التعاون مع البنك العالمي ، وتتمثل موارده في الذهب، حصص الأعضاء، والاقتراض، لقد تجاوز الصندوق مرحلة الاهتمام بتصحيح ميزان المدفوعات إلى الاهتمام بالإصلاح الهيكلي لاقتصاديات الدول الأعضاء[78](ص ص 19- 20).

3.2.2.1.3.1. منظمة التجارة العالمية : World trade organization (WTO)

تم إنشائها في01 /جانفي/ 1995 كبديل عن الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (GAAT) التي أنشئت عام 1944 . يتم توزيع مصروفات المنظمة على أعضائها بعد إعداد تقديرات الميزانية السنوية من طرف إدارة المنظمة، وهي تسعى لجعل الأسواق العالمية المختلفة للدول الأعضاء سوقا واحدة أي أنها المسؤول الأول عن تنفيذ العولمة على المستوى التجاري والاقتصادي ، وقد تجاوز عدد الدول التي انضمت أو طلبت الانضمام 135 دولة.

وقد أصدرت المنظمة في اجتماعها المنعقد في سانغفورة في ديسمبر 1996 تصريحا تقول فيه " إننا نشجع الإتمام الناجح للمعايير الدولية في قطاع المحاسبة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية ، والاتحاد الدولي للمحاسبين ، والمنظمة العالمية للجان الأوراق المالية"IOSCO " ، وبذلك فهي تدعم المعايير الدولية للمحاسبة ، حيث من المرجح أن يؤدي هذا الإعلان من قبل المنظمة إلى زيادة استخدام هذه المعايير بشكل أكبر وبدرجة أسرع [6](ص ص 47- 48).

3.2.1.3.1. الشركات متعددة الجنسيات :

في ظل اقتصاد عالمي تتزايد درجات تكامله واندماجه يوما بعد يوم ،أضحت الشركات المتعددة الجنسيات المنظم الرئيسي للأنشطة الاقتصادية ، بسبب ما تقوم به من دور محوري في التأثير على عدة جوانب أهمها: تعميق التحول نحو العولمة في كافة المستويات الإنتاجية والتكنولوجية والتسويقية والتمويلية والإدارية ، بالإضافة إلى تأثيرها على توجهات الاستثمار الدولي والتجارة العالمية ، ومن ناحية أخرى تأثيرها على أنماط التخصص وتقسيم العمل الدولي.

إن الشركات متعددة الجنسيات هي " تلك الشركات التي تقوم بتنفيذ عملياتها في أكثر من دولة، وذلك من خلال فروع ، أو أقسام، أو شركات مستثمر فيها، أو المشروعات المشتركة، أو الشركات التابعة لها ، وتقوم الشركات المتعددة الجنسيات بالحصول على المواد الخام ورأس المال من الدول التي توجد بها وفرة في هذه العناصر ، كما تقوم بتصنيع إنتاجها في الدول التي يكون بها أجور العمال وباقي تكاليف التشغيل منخفضة ، ثم تقوم ببيع منتجاتها في الدول التي لديها الأسواق المربحة"[21](ص 03).

وبناءا على ما سبق فإن الشركات المتعددة الجنسيات ليس لها وطن واحد ومن هذا الجانب كان لها سعي كبير للقضاء على الفروقات في الميدان المحاسبي ومحاولة منها لوضع نظام محاسبي دولي موحد .

3.1.3.1.العوامل الفاعلة في العولمة :

هناك عوامل عديدة فاعلة تضيف للعولمة قوة التحقق ، وقوة التواجد والوجود الفعلي المادي الملموس ، عوامل رئيسية ذات قوة تأثير هائلة تدفع إلى المزيد من التعولم نذكر منها:

- شبكة المعلومات الدولية (الانترنيت).

- التجارة الالكترونية .
- شبكة الاتصالات العالمية .
- التغطية الإعلامية الكونية (المحطات الفضائية) .
- المنظمات غير الحكومية [6](ص60).

2.3.1. التناسق المحاسبي الدولي:

التناسق هي عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية ، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة.

وقد بدأت محاولات تناسق المعايير المحاسبية حتى قبل إيجاد لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" في عام 1973 ، فقد واجهت الشركات التي تبحث عن رأس مال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة للفروق المحاسبية القومية من حيث المقاييس المحاسبية والإفصاح والمراجعة ، وتجاوبا مع ذلك زادت محاولات التناسق خلال التسعينيات ، والآن يعتبر التناسق المحاسبي الدولي أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية والبورصات و أولئك الذين يعدون ويستخدمون القوائم المالية .

إن التناسق يعتبر أكثر مرونة وإنفتاحا حيث لا يأخذ بمنهج " مقاس واحد يناسب الكل" ويأخذ في اعتباره الفروق القومية ، وقد حقق التناسق قدرا كبيرا من التقدم على المستوى الدولي في السنوات الأخيرة.

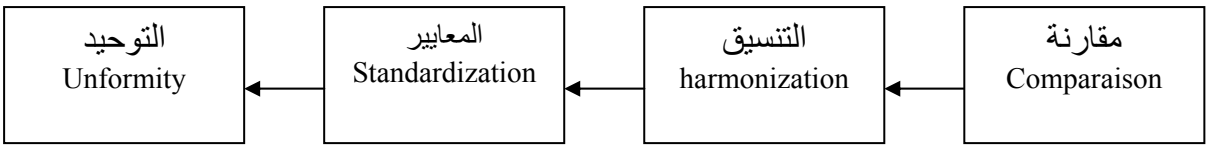
ويشمل التناسق المحاسبي على التوافق في :

1- المعايير المحاسبية التي تتعامل مع القياس والإفصاح.

2- الإفصاحات التي تقوم بها الشركات ذات التعامل التجاري مع الجماهير فيما يتعلق بالأوراق المالية أو بالتسجيل في بورصات الأوراق المالية .

3- معايير المراجعة.

وقد اتسمت محاولات تحقيق التناسق المحاسبي الدولي بالمناقشات الحادة، فمثلا هل يجب التنسيق بين المعايير المحاسبية أو تترك على حالها ؟ هل تخضع كل المنشآت كبيرة كانت أم صغيرة لنفس المعايير؟ هل من المنطقي أن تتبع الدول الأقل تطورا نفس معايير المحاسبة المستخدمة في الدول عالية النمو؟[1](ص 370).



شكل رقم 02: علاقة مفاهيم التنسيق والمعايير والتوحيد[1](ص 370).

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن التنسيق المحاسبي الدولي سوف يجعل من السهل قابلية مقارنة تلك الشركات مع بعضها البعض.

1.2.3.1.مزايا التناسق الدولي :

يرى مؤيدو التناسق الدولي أن التناسق له العديد من المزايا ، ولم يتغير جدالهم على مر السنين ، وعلى سبيل المثال قد كتب "جون تيرنر john turne "الأتي في يناير 1983: " من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق. هي: إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية ..."

" وهناك ميزة ثانية وهي أن التناسق سيؤدي إلى توفير الوقت والنقود التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة عندما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتمشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة" .

" والميزة الثالثة التي يمكن الحصول عليها من التناسق هي : رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية...".

وينادي آخرون بأن هناك صعوبات لترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة وفقا لنظم محاسبية غير محلية . ويرون أن التناسق سيجعل من السهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لهذه المعلومات ، وبالتالي يمكنهم اتخاذ قرارات أفضل بناءا على هذه المعلومات [5](ص ص 349- 350).

2.2.3.1.مجهودات التنسيق :

يتطلب التنسيق الناجح للمعايير المحاسبية بين دول العالم بذل مجهودات نحو وضع أساس دولي يهدف إلى ضمان وجود قبول وتطبيق واسع لتلك المعايير، ولا شك أن مثل تلك المجهودات تستلزم أن يأخذ في الاعتبار وجهات نظر الهيئات الوطنية بوضع المعايير المحاسبية ، وفي ظل وجود تباين ناتج بين المعاير الوطنية المختلفة يتضح بجلاء التحدي الذي تواجهه مهمة التنسيق ، ويمكن تقسيم المجهودات الدولية للتنسيق بين الجهات التي تمثل الحكومات وجهات أخرى تمثل مهنة المحاسبة أو مجموعات أخرى معينة . مثل :

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية : وهي تمثل مهنة المحاسبة.
2- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وهي ممثلة لحكومات الدول الأعضاء .
3- مجهودات دولية أخرى.

هناك مجموعة دولية نشيطة أخرى ممثلة لمهنة المحاسبة مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). التي قامت بتشجيع عملية التنسيق بنشاط لعدد من السنوات، ومع ذلك فإن اتحاد المحاسبين الدولي ركز إهتماهه على تحديد معايير المراجعة الدولية والتعامل مع قضايا مرتبطة بالتعليم والأخلاقيات والسلوك والمحاسبة الإدارية[1](ص ص 389- 390).

3.2.3.1.انتقادات المعايير الدولية:

هناك العديد من الانتقادات لموضوع تدويل المعايير المحاسبية ، فقد قال البعض في عام 1971 (قبل تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية) إن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، واعتقدوا أن المحاسبة قامت على أساس مرن باعتبارها من العلوم الاجتماعية وأنها قابلة للتطبيق لمدى واسع من المواقف ويعتبر ذلك من أهم خصائصها ، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد

والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفض من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

ويرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها منشآت محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ، ويقال : إن منشآت المحاسبة الدولية الكبيرة هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية حيث تبدوا هذه المعايير بعيدة المنال ومعقدة ، وأيضا تصر المؤسسات المالية الدولية والأسواق الدولية على استخدام المعايير الدولية. ويقتصر إمكانية متطلبات التطبيق على منشآت المحاسبة الدولية الكبيرة فقط .

وعلاوة على ذلك عبر البعض عن وجهة النظر القائلة بأن النمطية الدولية توجد " أعباء زائدة"، حيث تعاني الشركات الكبرى الكثير من الضغوط القومية المتزايدة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، وضغوط قاسية للتمشي مع المصالح القومية ومنها المعايير المحاسبية القومية.

ومازال البعض يرى أن أسواق رأس المال المتطورة قد تطورت بسرعة في السنوات الأخيرة بدون "مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عالميا ".Global G.A.A.P " وقد ذكر أحد المعلقين الأتي:

"لا يبدوا أن تناسق المبادئ المحاسبية الدولية يمكن أن تتحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت بشكل عام من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد فرد واحد له القوة على اقتراح التناسق ، ولا توجد هيئة لها القدر والسلطة بحيث تلزم بتطبيق مبادئ المحاسبة المالية المقبولة عالميا... وقد ذكرت أن مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عالميا تبدوا غير قابلة للتطبيق نتيجة للمعوقات المؤسسية لعملية وضع المعايير، وبسبب أنه لا يوجد حاجة ضرورية لتنشيط أسواق رأس المال الدولية "[5](ص ص351-352).

أما وجهة نظرنا كطالب: إن شركات المحاسبة الدولية (الأمريكية) وخاصة السبعة الكبار روجت كثيرا لمعايير المحاسبة الدولية لأنها المنفذ أو الباب للأسواق الخارجية، كذلك فإن المعايير المحاسبية الدولية لم تستطع لحد الساعة حل المشاكل المطروحة المتجددة وخاصة الانهيارات في الوقت الحالي، وهي كذلك توجد أعباء زائدة للدول والمؤسسة معا. إلا أنها من جهة تعتبر مفيدة لمستعملي القوائم المالية بما فيهم الدولة عند حساب الضرائب والرسوم...الخ. ومنه نرى أن المزايا أكثر من العيوب.

4.2.3.1.مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

لقد تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية

International Accounting standards Commitée (IASC) في عام 1973 وذلك بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلوا الجهات المحاسبة المعنية في تسع دول هي : استراليا ، كندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ، المكسيك، هولندا بريطانيا ، الو م أ . واتخذت من بريطانيا مقرا لها ، وتولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية

International Accounting standards(IAS) حيث أصدرت 41 معيار لغاية عام 2003 ، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء البعض منها فإنخفض عددها إلى 30 معيار ويتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها ، ويطلق عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية Standing Interprétations commitée. (SIC)، ويطلق على كل تفسير SIC حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها في عام 1977 لغاية عام 2003، وتم فيما بعد دمج كثيرا من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة .

وفي عام 1982 تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17 عضوا ، منهم 13 عضوا ممثلين عن دول معينة يتم تعيينهم بواسطة اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي (IFAC) ، وأربع ممثلين عن منظمات تعنى بالتقارير المالية .

وفي عام 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية ، أعقبه في عام 1988 زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى 140 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة ، وكذلك تم تعديل اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية نهاية عام 2003 International Accounting Standards Board (IASB)، وتم كذلك تعديل مسمى معايير المحاسبة الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRS) ، وقد تم إصدار ثمانية معايير تقارير مالية دولية لغاية عام 2008 ، وكذلك تمت مراجعة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية IAS ، كذلك أعيد تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية

(IFRIC) International Financial Reporting Interpretation committee

وفيما يتعلق بالمجتمع الدولي ، فالدول بين مطبقة للمعايير بالكامل ، وبين مجيزة لتطبيقها وأخرى تمنع تطبيقها ، على أن الدول التي تمانع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتناقص سنويا بالتدريج ، ولا بد لها في النهاية إن أرادت الانخراط في المجتمع الدولي من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية[8](ص ص 31- 32).

5.2.3.1.أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية :

لقد تم تحديد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والتي أصبحت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بموجب دستور لجنة المعايير المحاسبة الدولية كما يلي[26]:

1- إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعى عند إعداد القوائم المالية وتشجيع القبول فيها والعمل بموجبها على مستوى العالم .
2- العمل بشكل عام على تطوير وتوفيق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي.

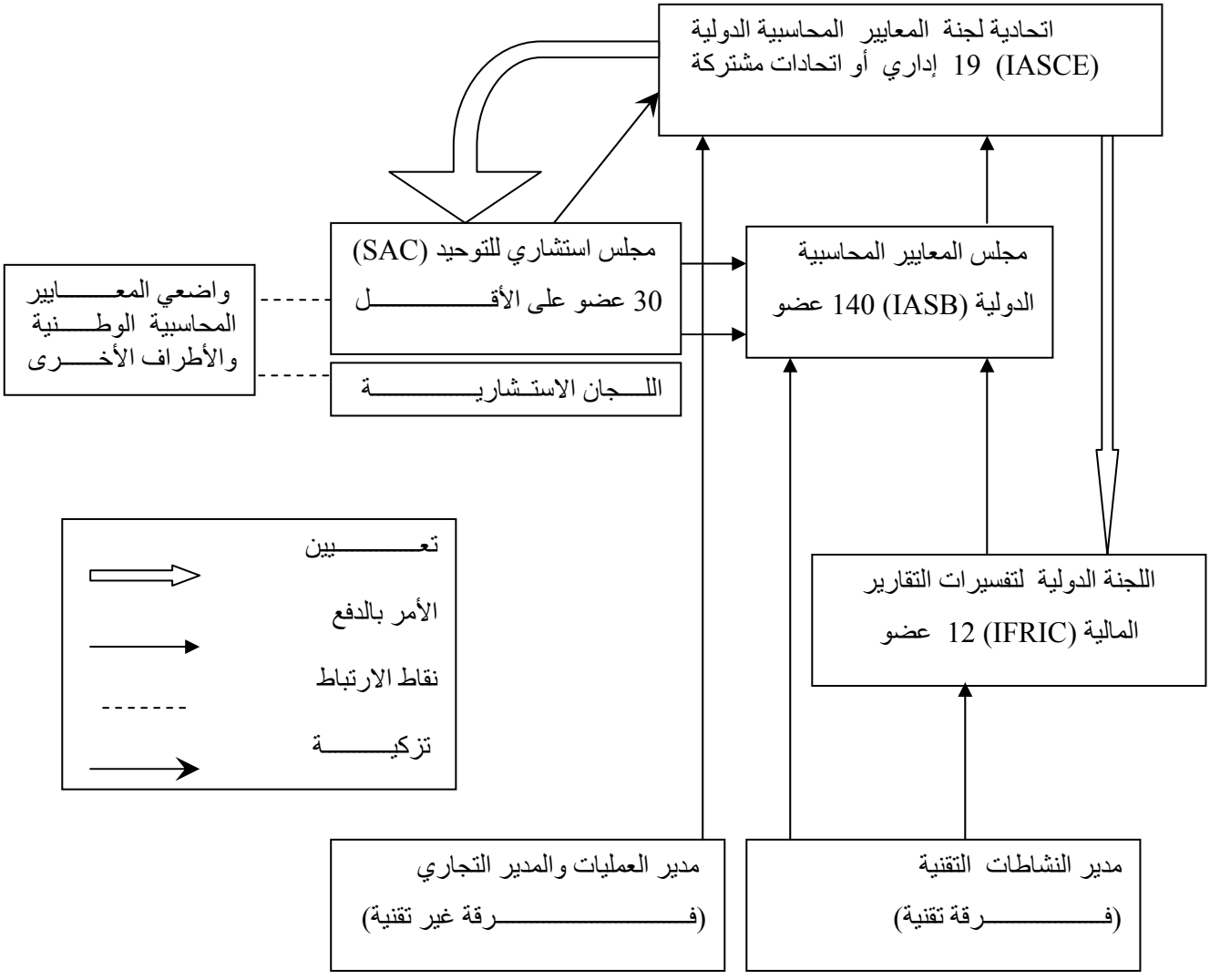
6.2.3.1.إستراتجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :

وقد تم تحديد إستراتجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على النحو التالي : (P2)[86]

1- تشجيع الأعضاء لدعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية .
2- تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية من قبل تبني معايير المحاسبة الدولية كمعايير تحكم مهنة المحاسب فيها.
3- دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية والتي تكون مخصصة لمواضيع معينة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية ، مع ضمان توفر الحد الأدنى للالتزام بالمعيار المحدد وتخفيض وقت و تكلفة التطوير المطلوبين لوضع معايير وطنية.

4- مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية المماثلة والبحث عن إلغاء أي فروقات جوهرية .

5- السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.



شكل رقم 03 : هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية[98] :

4.1.مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية:

لكل مهنة دستور يحكمها ويضبطها ويوجه ممارساتها، ويوحد معالجاتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من قبل المهتمين بالمهنة، و المحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئة الاقتصادية، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العاملين فيها على إظهار الأرقام التي تعبر عن كم هائل من الأحداث و العمليات المالية بصدق ودقة وموثوقية، ويمكن أن تكون معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) شكلا من أشكال هذا الدستور، و التي تبنى مسؤولية إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والتي حل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

4.1.1.التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية:

قبل التطرق إلى تعريف المعيار المحاسبي الدولي، نرى من الضرورة الوقوف أولا عند مفهوم المعيار المحاسبي بشكل عام. فالملاحظ على هذا المفهوم أنه يتكون من مصطلحين اثنين:

- الأول: يتمثل في المعيار NORME وهي كلمة لاتينية يقصد بها القاعدة[92] (P 33) أي أن المعيار يعتبر كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة[32]. كما يمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد و السياسات الملائمة للتطبيق و الحكم و المقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة[3](ص 141).

- الثاني: يتمثل في المحاسبة التي تعرف بأنها مختلف الأساليب المستعملة في تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية إلى العديد من متخذي القرارات لأغراض ترشيد وتوزيع الموارد الاقتصادية النادرة[3](ص 142).

من هذا المنطلق نستنتج أن المعيار المحاسبي ما هو إلا عبارة عن مجموعة من القواعد الخاصة بإعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية، و الأسس العامة المتفق عليها للتطبيق المحاسبي السليم بهدف ضبط أداء الممارسة المحاسبية.

تأسيسا على ما سبق يمكن تعريف المعيار المحاسبي الدولي:

1- "هو مجموعة من المبادئ و القواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، أي أنها تلك القواعد التي تحكم دقة وسلامة وملائمة ما تحتويه القوائم المالية من أرقام وبيانات محاسبية على المستوى الدولي".

2- كما يمكن تعريفها حسب منبعها كالتالي[8](ص ص11- 12): "معايير التقارير المالية الدولية بأنها المعايير و التفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، وتتضمن ما يلي:

- معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) و التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، وقد صدر منها 8 معايير لغاية 2008/1/1.
- معايير المحاسبة الدولية IAS وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، قبل أن يتم تغيير اسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية عام 2003، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها فإنخفض عددها إلى 30 معيارا ساري المفعول لغاية 2007/1/1.
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC، وقد صدر منها 12 تفسيرا لغاية 2007/1/1.
- التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية حل اللجنة وحلول IFRIC محلها.

2.4.1.الشكل العام للمعيار المحاسبي الدولي:

يتخذ كل معيار محاسبي دولي الشكل العام التالي[88](P 16) :

- الأهداف.
- حق التطبيقات.
- التعريفات.
- التطورات الخاصة.
- المعلومات التي تمنح.
- أحكام انتقالية.
- تاريخ التطبيق.
- الملاحق.

ويحتوي كل معيار IAS أو IFRS ، على عنوانين تكميليين يمكن أن يقدما مفصولين عن المعيار: قواعد الخلاصات ودليل التطبيق.

إن كل المعايير المطبقة إلى يومنا هذا ممثلة في نص من 2600 صفحة، تكتب الفقرات الأكثر أهمية باللون الخشن، كما أن كل معيار يجب تطبيقه حتى فيما يخص الملحق.

في حين أنه عندما يكون المعيار لديه معالجات أخرى (خيارات غير أساسية) يجب تحديد المعالجة الأساسية من المعالجات الأخرى، ففي حالة استعمال معالجة غير أساسية فلا بد من توضيح ذلك كمعلومة في ملحق القوائم المالية، ليتمكن بعدها المستخدم من إجراء تقريب بين المعالجة غير الأساسية و المعالجة الأساسية[8](ص ص 11- 12).

كخلاصة نشير إلى أن المعايير المحاسبية الدولية اعتبرت كأساس لبناء نظام محاسبي دولي تقوم بتسييره هيئة خاصة مستقلة هي مجلس معايير المحاسبة الدولية.

3.4.1.مزايا تطبيق معايير التقارير المالية الدولية:

لم يكن ليتم تطبيق معايير تقارير مالية دولية موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده، ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي [8](ص ص 24-26):

- التنافس و التناغم، أي تدويل الممارسات المحاسبية و التدقيقية.
- قابلية المقارنة.
- مواكبة متطلبات العولمة.
- تلبية المتطلبات القانونية.
- تلبية طلبات الممولين المحليين و الدوليين خارج نطاق الحدود.
- الولوج إلى الأسواق المالية الدولية.
- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية.
- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة.

4.4.1.التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية:

إن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالمرونة وقابلية التعديل و التغير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات و التطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فهي إذن بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى.

وقد يحدث التغير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية و المعايير الأمريكية تعالج بعض الأمور المستجدة، كما حصل الأمر بالانخفاض في قيمة الأصول ومعالجة الشهرة باستبدال الإطفاء بالانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم ، حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB ، تبعها في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بطرح هذين الموضوعين، ويمكن كذلك أن تسير الأمور بصورة عكسية، أي أن يكون السبق في طرح مواضيع محاسبية جديدة أو تعديل المعايير المحاسبية القائمة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، ثم يتبعها في ذلك مجالس المعايير المحاسبية الأمريكية و البريطانية، أضف إلى ما تقدم تعدد وتطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات و الممارسات المحاسبية، وكذلك زيادة دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية، وأخيرا تظل مشكلة الارتقاء بمستوى الإفصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية و الدقة في المعلومات المالية من أهم المحركات لتغيير وتطوير المعايير المحاسبية الدولية.

ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:

1- تعديل المعايير، وهذا إما بإلغاء بعض البدائل المحاسبية مثل إلغاء طريقة LIFO، أو تعديل التعريفات ومن أمثلة ذلك اختلاف تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى ومن معيار لأخر، أو إلغاء بعض الممارسات المحاسبية.

2- دمج التفسيرات في المعايير، مثل دمج SIC 18 في المعيار IAS 1.

3- دمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك، مثل دمج المعيار IAS 9 في المعيار IAS38.

4- سحب بعض المعايير وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل في المعيار15 IAS المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار.
5- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة كما حصل مع المعيار 32 IAS المتعلق باندماج الأعمال حيث حل محله المعيار 3 IFRS بذات المسمى.

5.4.1. عرض المعايير و التفسيرات المتعلقة بها:

في هذا الجزء سنقوم بعرض معايير المحاسبة الدولية IAS الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ إنشائها، وكذلك تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية وهي لجنة تابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية، ثم نعرض معايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، و الذي حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية وكذا تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية و التي تصدرها لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC، و التي أصدرت أو عدلت أو ألغيت أو دخلت حيز التطبيق إلى غاية 01.01.2009.

كما هو موضح في الجداول التالية:

1.5.4.1. الجدول رقم01 معايير المحاسبة الدولية [8](ص ص539- 543):

International Accounting Standards

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ سريان آخر تعديل	التفسيرات المتعلقة بـه	ملاحظات
1	عرض القوائم المالية	1975/1/1	2007/1/1	SIC 18 SIC 27 SIC29	حل المعيار محل التفسير SIC 18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
2	المخزون	1975/10/1	2005/1/1	SIC 1	حل المعيار محل التفسير SIC 1 خلال مراجعة المعيار سنة 2003

3	القوائم المالية الموحدة	1977/1/1	1989	-	حل محل المعياران IAS 27 وIAS 28 منذ عام 1989
4	محاسبة الإهتلاك	-	1999	-	حل محله المعايير IAS 16 و IAS 22 وIAS 38 التي صدرت أو روجعت عام 1998
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/1/1	1997	-	حل محله المعيار IAS 1 منذ عام 1997.
6	المحاسبة عن الاستجابة للتغيرات في الأسعار	-	-	-	حل محله المعيار IAS 15
7	قوائم التدفقات النقدية	1978/10/1	2005/1/1	-	كانت تسمى القائمة بقائمة التغيرات في المركز المالي لغاية 1992.
8	السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقدير المحاسبي، الأخطاء	1978/2/1	2005/1/1	SIC 2 SIC 18	حل المعيار محل التفسيرين SIC 2 وSIC 18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
9	المحاسبة عن نشاطات البحث و التطوير	-	1997/7/1	-	حل محل المعيار IAS 38 منذ عام 1999/7/1.

10	الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية	1980/1/1	2005/1/1	-	-
11	عقود البناء	1980/1/1	1995/1/1	-	-
12	ضرائب الدخل	1979/7/1	2001/1/1	SIC 21 SIC 25	-
13	عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة	-	-	-	حل محل المعيار IAS 1.
14	المعلومة القطاعية	1983/1/1	1998/7/1	-	حل محله المعيار IFRS 8 اعتبارا من 2009/1/1 .
15	المعلومات التي تعكس أثار تغيرات الأسعار	1978/1/1	2005/1/1	-	تم سحب المعيار خلال المراجعة سنة 2003 اعتبارا من 2005/1/1.
16	الممتلكات، المنشآت والمعدات	1983/1/1	2005/1/1	SIC 6 SIC 14 SIC 23	تم دمج التفسيرات SIC 6 وSIC 14 وSIC 23 في المعيار خلال المراجعة التي تمت له سنة 2003 وذلك اعتبارا من 2005/1/1.

17	الإيجارات	1984/1/1	2005/1/1	SIC 15 SIC27	هناك تفسيرات أخرى لم تقم IFRIC بإضافتها إلى جدولها .
18	الإيراد	1984/1/1	2001/1/1	SIC 27 SIC 31	-
19	منافع الموظفين	1985/1/1	/12/16 2004	-	-
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1984/1/1	1994	SIC 10	-
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	1985/1/1	2005/1/1	SIC 7 SIC 11 SIC 19 SIC 30	حل المعيار محل التفسيرات SIC 11 ، SIC 19، SIC 30 خلال مراجعة المعيار سنة 2003.
22	اندماج الأعمال	1985/11/1	/3/31 2004	SIC 9 SIC 22 SIC 28	حل محله المعيار3 IFRS و تفسيراته .
23	تكاليف الاقتراض	1986/1/1	1995/1/1	SIC 2	حل المعيار محل التفسير SIC 2 بموجب مراجعة المعيار سنة 2003 .

24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986/1/1	2005/1/1	-	-
25	المحاسبة عن الاستثمارات	-	2001	-	حل محله المعياران IAS 39 ، و40 IAS اعتبارا من 2001 .
26	المحاسبة والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة	1987/1/1	1994	-	-
27	القوائم المالية المنفردة والموحدة	1990/1/1	2005/1/1	SIC 21	حل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال المراجعة سنة 2003 .
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة	1990/1/1	2005/1/1	-	حل المعيار محل التفسيرات SIC 3، SIC20 ،SIC33.
29	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	19990/1/1	1994	-	حل المعيار 21 محل التفسير SIC 19 تحت المعيارين IAS 21 و IAS 29 والتفسير SIC 30 .
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المماثلة.	1991/1/1	/8/18 20051	-	حل محله المعيار IFRS 7 منذ 2005/8/18 .

31	الحقوق في العقود المشتركة .	1992/1/1	2005/1/1	SIC 13	-
32	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض	1996/1/1	/8/18 2005	SIC 5 SIC 16 SIC 17	حل المعيار محل التفسيرات SIC 5 و SIC16 و SIC 17 خلال مراجعة المعيار سنة 2003 ، وحل المعيار IFRS 7 محل المعيار IAS 32 فيما يتعلق بالإفصاح فقط .
33	عائد السهم.	1999/1/1	2005/1/1	SIC 24	حل المعيار محل التفسير SIC 24 خلال مراجعة المعيار سنة 2003 .
34	الإبلاغ المالي المؤقت.	1999/7/1	–	–	–
35	العمليات غير المستمرة.	1999/7/1	2005/1/1	-	حل محله المعيار IFRS 5 منذ 2005/1/1
36	الانخفاض في قيمة الأصول.	1999/7/1	2004/4/1	–	–
37	المخصصات، الالتزامات الطارئة، الأصول المحتملة	1999/7/1	–	IFRIC 6	–

38	الأصول غير الملموسة	1980/1/1	2004/1/1	SIC6 SIC 32	تاريخ آخر سريان هو للتعديلات التي تمت على المعيار IAS 36 ، ويعتبر تاريخ آخر سريان للأصول غير الملموسة المقتناة في اندماج الأعمال وفق المعيار3 IFRS وحل المعيار IAS 16 محل التفسير SIC 6، وحل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003 .
39	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	1980/1/1	/8/18 2005	SIC 33	حل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003 .
40	الممتلكات المستثمرة	2001/1/1	2005/1/1	-	-
41	الزراعة	2003/1/1	-	-	-

2.5.4.1. الجدول رقم 02: معايير التقارير المالية الدولية [8](ص 544):

International Financial Accounting Standards (IFRSs)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ السريان "آخر تعديل"	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
1	تبني معايير التقارير المالية للمرة الأولى	2004/1/1	2004/1/1	SIC 8	حل محل التفسير SIC 8
2	الدفعة المرتكزة على الأسهم	2005/1/1	2005/1/1	-	-
3	اندماج الأعمال	2004/3/31	2004/4/1	-	حل محل المعيار IAS 22
4	عقود التأمين	2005/1/1	2005/1/1	-	-
5	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة	2005/1/1	2005/1/1	-	حل محل المعيار IAS 35
6	اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية	2006/1/1	2006/1/1	-	-
7	الأدوات المالية : الإفصاح	2007/1/1	2007/1/1	-	-
8	القطاعات التشغيلية	2006/11/30	2009/1/1	-	حل محل المعيار IAS 14

3.5.4.1.الجدول رقم 03: تفسيرات معايير المحاسبة الدولية [8](ص 545- 547):

Standing Interpretations Committee (SIC)

رقم التفسير	موضوع التفسير	المعايير ذات العلاقة	ملاحظات
1	الاتساق - نماذج مختلفة لتكلفة المحزون	IAS 2	حل محله المعيار IAS 2 منذ 2005/1/1 .
2	الاتساق - رسملة فوائد الاقتراض	IAS 7،IAS 23	حل محله المعيار IAS8 منذ 2005/1/1 .
3	إلغاء الخسائر والأرباح غير المحققة من العمليات بين المنشآت الزميلة	IAS 28	حل محله المعيار IAS 28 منذ 2005/1/1
4	تصنيف الأدوات المالية – خيارات المصدر للإطفاء	IAS 32 IAS 39	تم سحبه .
5	تصنيف الأدوات المالية – مخصصات الإطفاء المحتملة	IAS 32	حل محله المعيار IAS 32 منذ 2005/1/1
6	تكاليف البرامج الحالية المعدلة	IAS16 IAS38	حل محله المعيار IAS 16 منذ 2005/1/1
7	المدخل إلى اليورو .	IAS 21	-
8	-	-	-
9	اندماج الأعمال – التصنيف كاقتناء أو كمصالح مشتركة	IAS 22	حل محله المعيار IFRS 3 منذ 2005/1/1
10	المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة للنشاطات التشغيلية	IAS 20	-
11	الصرف الأجنبي – رسملة الخسائر الناتجة عن انخفاض العملة الحاد	IAS 21	حل محله المعيار IAS 21 منذ 2005/1/1
12	الاتحاد – المنشآت ذات الأغراض المتعددة	IAS 27	-
13	المنشآت ذات السيطرة المشتركة-المساهمات غير النقدية من قبل المشاركين	IAS31	-

14	الممتلكات، المنشآت و الأجهزة-التعويض عن الانخفاض	IAS16	حل محله المعيار IAS16 منذ2005/1/1
15	الإيجارات التشغيلية- حوافز تطبيق المعيار للمرة الأولى كقاعدة أساسية في المحاسبة	IAS17	-
16	أدوات الملكية في أسهم رأس المال المعاد شراءها (أسهم الخزينة)	IAS32	حل محله المعيار IAS32 منذ2005/1/1
17	تكاليف الملكية في عملية الشراء	IAS32	حل محله المعيار IAS32 منذ2005/1/1
18	الاتساق- أساليب بديلة .	IAS 7 ، IAS 1	حل محله المعياران IAS1 و IAS 7 منذ2005/1/1
19	الإبلاغ عن العملة –قياس وعرض القوائم المالية بموجب المعيارين IAS 21 وIAS29	IAS21 IAS29	حل محله المعيار IAS21 منذ2005/1/1
20	أسلوب محاسبة الملكية –الاعتراف بالخسائر	IAS28	حل محله المعيار IAS28 منذ2005/1/1
21	ضرائب الدخل- استرجاع تكلفة الأصول غير القابلة للاهتلاك المعاد تقييمها	IAS12	-
22	إندماج الأعمال-التعديل اللاحق للقيم العادلة والشهرة المفصح عنها مبدئيا	IAS22	حل محله المعيار IFRS3 منذ2005/1/1
23	الممتلكات، المنشآت و الأجهزة –تكاليف الافرهول أو الفحص الرئيسي	IAS16	حل محله المعيار IAS16 منذ2005/1/1
24	عائد السهم-الأدوات المالية التي يمكن إطفاءها مقابل أسهم	IAS33	حل محله المعيار IAS33 منذ2005/1/1
25	ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو مالكيها	IAS12	-
26	الممتلكات، المنشآت و المعدات-نتائج العمليات العرضية	IAS16	لم يتم الانتهاء منه ولم يتم سحبه

27	تقييم جوهر العمليات في الشكل القانوني الإيجار	IAS 1 IAS 18	-
28	اندماج الأعمال-تاريخ التبادل، القيم العادلة لأدوات الملكية	IAS22	حل محله المعيار IFRS3 منذ2005/1/1
29	الإفصاح-إجراءات خدمة الامتياز	IAS1	-
30	الإبلاغ عن العملة –الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض	IAS21	حل محله المعيار IAS21 منذ2005/1/1
31	الإيراد- عمليات المبادلة المتعلقة بخدمات الإعلان	IAS18	-
32	الأصول غير الملموسة- تكاليف المواقع الالكترونية	IAS38	-
33	الاتحاد وأسلوب الملكية-حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حقوق الملاك	IAS 27 IAS 28 IAS 39	حل محله المعايير IAS27 ،IAS28 ،IAS39 منذ2005/1/1
34	الأدوات المالية- الأدوات أو الحقوق التي يتم سدادها بواسطة المقتني.	-	-

4.5.4.1. الجدول رقم 04: تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية [8](ص548):

International Financial Accounting Standards IFRIC

رقم التفسير	موضوع التفسير	المعايير ذات العلاقة	ملاحظات
1	التغيرات في حالات التوقف عن الاعتراف بالأصول و الترميم و الالتزامات المماثلة	IAS 37	-
2	الأسهم الفردية في المنشأة التعاونية و الأدوات المالية المماثلة	IAS 32	-

3	حقوق النشر	-	تم سحب هذا التفسير
4	تحديد فيما إذا تضمن ترتيب معين إيجار	IAS 17	-
5	الحقوق التي تنشأ عن مخصصات التوقف عن الاعتراف بالأصول و الترميم و الالتزامات المتماثلة	IAS 31، IAS 8، IAS27 IAS 37 ، IAS 39، IAS 28	-
6	الالتزامات التي تظهر بسبب المشاركة في التلف السوقي في الأجهزة الالكترونية و الكهربائية	IAS 37	-
7	تطبيق مدخل إعادة تصوير القوائم المالية بموجب المعيار IAS29 المتعلق بالإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IAS 29	-
8	نطاق المعيار IFRS2	IFRS2	-
9	إعادة تقييم المشتقات الضمنية	IAS 39	-
10	الإبلاغ المالي المؤقت و الانخفاض	IAS 34	-
11	المعيار IFRS2 العمليات المتعلقة بالمجموعة أو بأسهم الخزينة	IAS 8IAS 32 IFRS2	-
12	ترتيبات امتياز الخدمة	IFRS2 IFRS7IFRS4 IAS 8IAS 16 IAS11IAS18 IAS17 IAS23 IAS20 IAS32 IAS36 IAS36 IAS37 IAS38 IAS39	-

ونختم هذا الفصل بالخلاصة التالية:

إن التطور الذي شهدته المحاسبة منذ بداية ظهورها، وعبر مختلف العصور و الأزمنة أدت إلى إيجاد طرق وآليات جديدة ساهمت في ازدهار اقتصاديات الدول، وتزامن هذا مع استحداث مصطلحات ومفاهيم جديدة تتأقلم وتتلاءم مع طبيعة المحيط و الظروف و المتغيرات القائمة في كل من اقتصاديات تلك الدول. كما شهدت العقود القليلة الماضية تغيرات كبيرة مست تقريبا كل الجوانب المحاسبية، تغيرات في الشكل و المحتوى في الفكر وفي الممارسة، وقد ساهمت المحاسبة في تطوير الفكر المحاسبي من خلال مساعدة المحاسبين على حل المشاكل المطروحة المتجددة.

إن النظرية المحاسبية لم تصل إلى نظرية شاملة، بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل الجوانب، وإنها جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين اهتموا بهذا المجال، وتولدت عن هذا التطور فكرة إنشاء جمعيات مهنية واتحادات محلية ودولية متخصصة، لعبت دورا هاما في وضع معايير المحاسبة وتوحيد مجموعة من الفروض و المبادئ المتعارف عليها، إلا أنه ليس هناك اتفاق بين المحاسبين حول مجموعة من الفروض والمبادئ العلمية الأساسية.

بالرغم من إسهامات التنظيمات السابقة وكذا تنظيمات أخرى لم نذكرها في إيجاد نوع من التوافق بين المعايير المحاسبية لتصبح أكثر قابلية من طرف جميع الدول، إلا أنه في السنوات الأخيرة عرفت إسهامات مجلس معايير المحاسبة الدولية أهمية خاصة، نظرا لما لاقته من قبول عام من طرف الهيئات الدولية وكذا من قبل الدول بما فيها الاتحاد الأوروبي الذي تبنى المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن هذا المجلس بعدما فرض على معظم الشركات الأوروبية إتباعها وتطبيقها.

وفي الأخير، فإن مجال المحاسبة مازال في مرحلة تكوين وتحديد ذلك الجزء من الفكر المحاسبي الذي يشمل الأهداف و المفاهيم الأساسية وهو ما يعرف بالإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة، إذ أن وضع إطار نظري دقيق للمفاهيم و الأهداف سوف يمكن من إصدار معايير أكثر نفعا واتساقا، إلى جانب أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة وتستند في وضعها إلى هيكل ثابت من المفاهيم و الأهداف.

الفصل 2
واقع التنظيم المحاسبي في الجزائر

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى المحاسبة في إطارها النظري، عرفنا مفهوم المحاسبة ودورها وأهدافها و المبادئ التي تقوم عليها، كما تطرقنا إلى الدور الذي تلعبه المحاسبة كأداة قياس وجمع وتصنيف وعرض المعطيات الكمية، تجلت لنا خاصية أو طبيعة مهمة في المحاسبة، وهي الحرية التي تمنحها هاته الأداة لمستعمليها، حتى وإن كانت مقيدة نوعا ما بالأسس و المبادئ أو الأعراف، لكنها تبقى أداة تفتقد إلى التجريد و الموضوعية المطلقة.

يستدعي تحقيق كل الأهداف المنوطة بالمحاسبة توحيد شامل لطرق المحاسبة، لا سيما طرق التسجيل و القياس و التصنيف و العرض، ويتم ذلك عن طريق سن قوانين وأنظمة، ويمكن أن تشمل هاته القوانين إما في القانون التجاري، أو في قانون محاسبي مستقل مثلما هو الحال في فرنسا. وتدعى أعمال التوحيد و التنظيم هاته بالتقييس، وهناك من يعبر عنها بالتوحيد أو التنميط وقد فضلنا إستعمال مصطلح التقييس لتقاربه مع المصطلح الفرنسي.

يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الذي سيدخل حيز التطبيق في 2010/01/01 لب وخلاصة أعمال التقييس، كما يمثل إطارا تقنيا يحقق هذه الغاية ويتمتع بالقوة القانونية. ونظرا لأهمية التقييس في الميدان المحاسبي، وبما أن وضع وإعداد أي مخطط محاسبي يعتبر مهمة من مهام التقييس، فقد فضلنا أن نخصص جزءا من عملنا هذا لموضوع التقييس. ثم نتعرض إلى دراسة المخطط الوطني للمحاسبة الذي تأثر بالمحيط الاقتصادي القائم آنذاك، وهذا من خلال مفهوم المخطط وخصائصه ومكوناته كما سنقوم بسرد تاريخ المخططات المحاسبية في العالم.

بعد مرور ثلاثة عقود على دخول المخطط الوطني للمحاسبة حيز التطبيق، ترى ما هو واقعه اليوم وما هي النقائص التي أصبح يعاني منها ولهذا سنتطرق في المبحث الثالث إلى دراسة تقييمية وانتقادية للمخطط الوطني للمحاسبة ستشمل كل جوانبه، بداية من الإطار المحاسبي العام و الهيكل الشكلي بالإضافة إلى مضمون وتعيين الحسابات.

أمـا المبحـث الرابـع فخصصـناه لدراسـة مقارنـة بـين المخطـط الـوطني للمحاسـبة والمعـايير الدوليـة، وهذا قصد معرفة تماشي النظام المحاسبي الجزائري مع ما هو واقع في الساحة الدولية خاصة وأن أكثر من مئة دولة قد تبنت المعايير الدولية للمحاسبة.

1.2. التقييس المحاسبي في الجزائر:

يقابـل مفهـوم التقيـيس فـي اللغـة الفرنسـية مصـطلح "Normalisation" ومعناهـا بـنفس اللغـة قاعدة[85](P531) .

وهو مصطلح كثير الاستعمال في الصناعة ويقصد به تحديد نوعية وأبعاد ومقاييس معينة لمنتوج ما، يطبقه عدد كبير من منتجي هذا المنتوج إن لم نقل أغلبيتهم.

وعليه يمكن اعتبار التقييس بصفة عامة، عملية تحديد قواعد للنوعية و الأبعاد و الأشكال، وإعطائها صبغة الإلزامية إما بإقناع أكبر عدد من مستعمليها أو بقوة القانون.

1.1.2.مفهوم التقييس المحاسبي:

يهدف التقييس المحاسبي من جهة أولى توحيد طريقة عرض البيانات كما يهدف كذلك إلى وضع طـرق تسـجيل وتصـنيف وتقيـيم موحـدة تتميـز بالعقلانيـة، ويمكنهـا أن تـتلاءم مـع مختلـف أنـواع المؤسسات.

وقـد عـرف المخطـط المحاسـبي العـام الفرنسـي المقـاييس المحاسـبية كمـا يلـي: "تمثـل المقـاييس المحاسبية معطيات مرجعية ناتجة عن اختيار عقلاني جماعي يهدف إلى إيجاد حل واحد لمشكل متكرر" [84](P842) .

وعادة ما توكل مهام التقييس في مختلف البلدان إلى مجالس أو لجان أو مؤسسات وطنية مختصة، تكلف بوضع التنظيمات و القواعد اللازمة.

وفيما يلي سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التجربة الجزائرية في هذا الميدان بشيء من التفصيل، وذلك حتى يتسنى لنا فهم واقع التقييس المحاسبي الذي كان سائدا في الجزائر منذ الاستقلال و إلى يومنا هذا، وحتى نتعرف أيضا على الهيئات التي أصبحت الأن مسؤولة على تغييره وتحديثه في الوقت الحاضر.

2.1.2.هيئات التقييس المحاسبي في الجزائر:

لم يكن التقييس غدات الاستقلال يتصدر أولويات البرامج الاقتصادية، إذ بقيت الجزائر تسير وفقا للتنظيم المحاسبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي خلال سنوات عديدة بعد الاستقلال، ولم يتدعم هذا المجال بأي هيئة مختصة تشرف على شؤون التقييس إلا في بداية السبعينات مع العلم أنها بقيت تستعين وتعتمد على الخبراء الفرنسيين في أشغالها وأعمالها.

1.2.1.2.الشركة الوطنية للمحاسبة:

أنشأت الشركة الوطنية للمحاسبة بموجب أمر رقم 67-205 المؤرخ في 1967/10/07، وهي شركة وطنية عمومية ذات طابع مهني وخدمي، تتمثل مهامها في القيام بدور مندوب الحسابات (محافظ حسابات) لدى كل الشركات الوطنية العمومية. نتيجة للفراغ الذي كانت تعاني منه مهنة المحاسبة، فقد وجدت الشركة الوطنية للمحاسبة نفسها مجبرة على التقييس في ميدان المحاسبة ومحافظة الحسابات، وهذا من خلال تقارير فحص محاسبة الشركات الوطنية، حيث تختم تقاريرها بآراء أو توصيات أو نصائح أو إنذارات...الخ، كما كانت تقدم الحلول و العلاج لمحاسبة الشركات الوطنية.

2.2.1.2. المجلس الأعلى للمحاسبة:

يمكن أن نعرض المجلس الأعلى للمحاسبة بصفته مشرفا على الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين ومكلف بالتقييس المحاسبي منذ إنشائه سنة 1971، وبصفته الجهة القضائية العليا للرقابة البعدية على الأموال العمومية ابتداء من سنة 1995.

أولا: المجلس الأعلى للمحاسبة كمسؤول عن التقييس المحاسبي:

انشأ المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 [49](ص ص 1852- 1856) ، إن المجلس الأعلى للمحاسبة الذي يوجد مقره بمدينة الجزائر يرأسه وزير المالية أو ممثله ويضم 18 عضوا دائما يعينون بموجب قرار من وزير المالية وهم:

- مدير الضرائب،
- مدير الخزينة العامة،
- مدير المعهد التقنولوجي المالي و الحسابي،

- ممثل وزير العدل، حافظ الأختام، يجري اختياره من بين قضاة المجلس الأعلى،
- ممثل وزير الفلاحة و الإصلاح الزراعي،
- ممثل وزير الصناعة والطاقة،
- ممثل وزير التجارة،
- ممثل وزير التعليم العالي و البحث العلمي،
- ممثل وزير التعليم الابتدائي و الثانوي،
- ممثل كاتب الدولة للتخطيط،
- مدير المدرسة العليا للتجارة،
- مدير الشركة الوطنية للمحاسبة،
- ثلاث خبراء محاسبين مرخصين ومحاسبان مرخصان،
- أستاذ من كليات الحقوق و العلوم الاقتصادية بالجزائر ووهران و قسنطينة،

كما يمكن المجلس الأعلى للمحاسبة أن يستدعي إليه أي شخص اختصاصي لطلب الإيضاحات منه، ويعين المجلس نائب رئيس له من بين أعضائه الخبراء المحاسبين.

أما عن تسيير المجلس تتولى كتابة المجلس الأعلى للمحاسبة الشركة الوطنية للمحاسبة التي تضع تحت تصرف المجلس لهذا الغرض جميع الوسائل المادية و المستخدمين الضروريين لحسن سير المجلس. ينعقد المجلس الأعلى للمحاسبة بناءا على دعوة رئيسه، أو طلب ثلثي أعضائه، و يحدد الرئيس جدول أعمال الاجتماعات للمجلس.

يجوز للمجلس الأعلى للمحاسبة إنشاء لجان من بين أعضائه للقيام بالدراسات الاختصاصية بقصد تحضير المشاريع للتقارير أو الآراء التي يضعها المجلس في نطاق اختصاصه، وينعقد المجلس في ثلاث دورات على الأقل في السنة، إن توصيات المجلس الأعلى للمحاسبة تصدر بالأغلبية البسيطة ولا بد من حضور 13 عضوا على الأقل من أعضائه لتصح مداولاته.

أما عن اختصاصات المجلس فهي بالدرجة الأولى تحضير المخطط الوطني للمحاسبة "PCN" ويساعد على التطبيق التدريجي للمخطط الوطني للمحاسبة، ويهتم بتنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات، ويدلي بآرائه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات الحسابية الخاصة و الموجهة إليه من المؤسسات العمومية.

يمكن طلب المشورة من المجلس الأعلى للمحاسبة حول ما يلي:

- جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة و التي تقترحها الإدارات و الهيئات العمومية،
- نتائج الدراسات المتممة من اللجان أو الهيئات التي تراقبها الدولة بصفة مباشرة أو غير مباشرة، ويمكن أن يقوم بأية دراسة عامة تستهدف التسيير الحسابي أو التنظيم الحسابي.
- ويتكون المجلس من ثلاث لجان دائمة بالإضافة إلى فرق ومجموعات متخصصة وهي: لجنة الاعتمادات و التأديب، لجنة التكوين، ولجنة التقييس وتتمثل مهام هاته الأخيرة في التحضير و الموافقة على مشروع المخطط الوطني للمحاسبة ...الخ.

ثانيا: المجلس الأعلى للمحاسبة كجهة قضائية عليا للرقابة البعدية للأموال العمومية:

بعد إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين في 27-04-1991 تم إعفاء المجلس الأعلى للمحاسبة من تسيير وإشراف على مهنة المحاسبة، وتلاها خطوة أخرى هي إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي تم تكليفه بمهمة التقييس المحاسبي. وقبل إعفاء المجلس الأعلى للمحاسبة من آخر مهامه صدر الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 1995/07/17 يتضمن الاختصاص الجديد للمجلس الأعلى للمحاسبة[60](ص ص 3- 18).

يعتبر المجلس الأعلى للمحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية وجميع المؤسسات ذات الطابع الصناعي و/أو التجاري أو المالي، و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية. وزود بموارد بشرية تنقسم إلى قضاة بما فيهم الناظر العام الذي يمارس دور النيابة العامة، و المدققون الماليون الذين يقومون بأعمال تدقيق الوثائق.

3.2.1.2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين:

انشأ "المصف" بموجب القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، وهو منظمة وطنية مهنية تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون[55](ص ص 651- 658).

وهو يكلف بما يأتي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف و الشطب من جدول المنظمة الوطنية.
- يقدم مساعدته للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي و الطلب المهني و التسعير.
- يمثل مصالح المهنة تجاه السلطات المختصة وتجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.
- يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين...الخ.

يدير المصف مجلس يتكون من ثلاثة عشر (13) عضوا منهم اثنا عشر (12) عضوا ينتخبهم المؤتمر الوطني وعضو واحد يمثل السلطات العمومية.

يتكون المؤتمر الوطني من الأعضاء الذين تنتخبهم المجالس الجهوية. وينتخب المجالس الجهوية مهنيو المنطقة الخاصة بهم المنصبون على المستوى الجهوي و المسجلون قانونا في جدول النقابة الوطنية.

بالإضافة إلى المجلس الوطني هناك لجان وطنية تتفرع عنه مثل لجنة الجدول، لجنة التكوين، لجنة التربصات، غرفة الانضباط و المصالحة ويرأس كل لجنة وطنية أحد أعضاء المجلس الوطني أما الأعضاء فهم بالتساوي أعضاء اللجان الجهوية، فمثلا لجنة الاعتماد يرأسها النائب الأول لرئيس المجلس الوطني، أما باقي الأعضاء فهم عبارة عن ثلاثة (3) أعضاء من كل لجنة جهوية للاعتماد أي اثنا عشر (12) عضو.

4.2.1.2.المجلس الوطني للمحاسبة:

أحدث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم تنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 وهو جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، وهو تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية[61](ص ص 651- 658).

يقوم المجلس بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية و التطبيقات المرتبطة بها. وبهذه الصفة يمكن المجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية. ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة، و الهيئات و الشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يأتي: يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها، ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات و التحاليل في مجال التنمية واستخدام الطرق و الأدوات المحاسبية، يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني، يفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة، يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية، يتابع تطور المناهج و التنظيمات و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي، وينظم كل التظاهرات و اللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

أما عن تشكيلة المجلس فيرأس المجلس وزير المالية أو ممثله ويتشكل من: الرئيس المزاول مهنته في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، ممثل الوزير المكلف بالمالية، ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي و البحث العلمي، ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني، ممثل الوزير المكلف بالتجارة، ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات، ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري و الوظيف العمومي، ممثل عن المفتشية العامة للمالية، ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة، ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة و الصناعة، ممثل عن بنك الجزائر، ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية، ممثل عن جمعية شركات التأمين، ممثلين (2) عن الشركات القابضة العمومية، ستة (6) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس المصف الوطني من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، أستاذين(2) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي و البحث العلمي أي خمسة وعشرون (25) عضو بما فيهم الرئيس.

يمكن المجلس أن يستعين بصفة استشارية بكل إدارة أو هيئة أو شخص، من شأنهم أن يفيدوه في أعماله. يعين أعضاء المجلس باستثناء رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد، بناءا على اقتراح الإدارات و المؤسسات أو الهيئات التي ينتمون إليها. كما يزود المجلس لسيره بأمانة إدارية وتقنية توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام بمساعدة ثلاثة (3) رؤساء دراسات.

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج ما يلي:

يعتبر عدد الأعضاء (25 عضو) متكاملا ومتوازيا بالنظر إلى مهام المجلس لأنه يضم ممثلين عن مختلف المهن و القطاعات الاقتصادية و الإدارات و الهيئات الرسمية للدولة، ويعتبر ذلك نقطة

إيجابية تسمح للمجلس بالتوفر على نظرة شاملة عن المحيط الاقتصادي و الإداري و الاجتماعي خلال إعداد الدراسات و المشاريع القانونية وأعمال التقييس.

أما من حيث تفرغ الأعضاء، فإنه بعكس التجربة الفرنسية و الأمريكية في هذا المجال، يعتبر أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة غير دائمين وغير متفرغين لأشغال المجلس وهو ما أدى إلى الاستعانة بالخبراء الأجانب لإنجاز أشغاله.

بالنظر إلى منتوج المجلس، فيمكن اعتباره متواضع، حيث قام المجلس بوضع نظام محاسبي يقوم على المعايير الدولية للمحاسبة IAS حيث بفضله إلتحقت الجزائر بركب الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية، فمنذ أن اتخذ قرار التخلي التام عن المخطط الوطني للمحاسبة سنة 2004 قام المجلس بإعداد مشاريع للنظام المحاسبي المالي الجديد بلغ عددها سبعة (7) منذ سنة 2004 إلى غاية 2006، توجت في سنة 2008 بمشروع القرار الذي يتضمن مدونة الحسابات من ثلاثة أرقام مع شرح مفصل لعمل الحسابات و القوائم المالية وتم توقيعه من طرف وزير المالية ونشره في الجريدة الرسمية، كذلك قام المجلس بالإشراف على عدة دورات تكوينية لفائدة ممتهني المحاسبة.

5.2.1.2.المديرية العامة للمحاسبة:

وتسمى بالمديرية المركزية للمحاسبة وأحدثت ضمن هياكل وزارة المالية وتكلف بما يأتي (في إطار المحاسبة العمومية أو منظور القطاع العام):

- إعداد القوائم و الإجراءات المتعلقة بالمحاسبة،
- القيام بأي عمل أو دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير وعصرنة مصالح الخزينة وتوحيد الأنظمة المحاسبية،
- مركزة وتوحيد وتقديم المعلومات المالية و المحاسبية و الميزانية،
- تصميم نظام الإعلام للخزينة وتسييره،
- ضمان تنشيط وتقييم نشاط مصالحها الخارجية،
- المبادرة بأي نص تشريعي أو تنظيمي تابع لميدان اختصاصها واقتراحه وتتكون من خمسة (5) مديريات هي مديرية التنظيم و التنفيذ المحاسبي للميزانيات، مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية، مديرية التوحيد المحاسبي و المالي، مديرية الإعلام الآلي، مديرية إدارة لوسائل و المالية مع العلم أن كل مديرية تنقسم بدورها إلى عدة مديريات فرعية[73](ص ص 5- 32).

يرجع الفضل إلى المديرية العامة للمحاسبة في إعداد المخطط الوطني للمحاسبة العمومية الذي ينقسم بدوره إلى تسعة (9) مجموعات وكل مجموعة تحتوي على مدونة حسابات من ثلاثة أرقام، مع فسح المجال للمحاسبين العموميين لفتح حسابات فرعية.

ونذكر في الأخير أن عملية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تجري على قدم وساق، باعتبار أن كل معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات المتعلقة بها تحتوي إما على فصول أو فقرات تحت عنوان " منظور القطاع العام".

6.2.1.2. لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها:

على غرار لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية "SEC" ولجنة عمليات البورصة في فرنسا أنشأت الجزائر لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها سنة 1993، وهي تتكون من رئيس وستة أعضاء تدوم مدة النيابة أربع سنوات ويعين الأعضاء حسب التوزيع التالي : قاض يقترحه وزير العدل، عضو يقترحه محافظ بنك الجزائر، عضوان يختاران من بين مسئولي الأشخاص المعنويين المصدرين للقيم المنقولة، عضوان يختاران لما لهما من خبرة اكتسباها في المجال المالي أو المصرفي أو البورصي.

تتمثل المهام والصلاحيات فيما يلي :

أ- تتمثل مهمة اللجنة في تنظيم سوق القيم المنقولة ومراقبتها بالسهر على ما يأتي بالخصوص:

- حماية المستثمرين في القيم المنقولة.
- حسن سير سوق القيم المنقولة وشفافيتها.

ب- تقوم اللجنة بتنظيم سير سوق القيم المنقولة بسن تقنيات تهم ما يأتي على الخصوص رؤوس الأموال التي يمكن استثمارها في عمليات البورصة، إعتماد الوسطاء في عمليات البورصة والقواعد المهنية التي تطبق عليهم، نطاق مسؤولية الوسطاء ومحتواها والضمانات التي يجب أن يكفلوها لزبنهم ، الإصدارات في أوساط الجمهور، العروض العمومية لشراء قيم منقولة، تنظيم عمليات المقاصة ...الخ.

جـ- تتأكد اللجنة من أن الشركات المقبول تداول قيمها المنقولة في بورصة القيم المنقولة تتقيد بالأحكام التشريعية والتنظيمية السارية عليها ولا سيما مجال القيم المنقولة وعقد الجمعيات العامة،

وتشكيلة أجهزة الإدارة والرقابة وعمليات النشر القانونية وخاصة القوائم المالية ...الخ. [58](ص ص 4- 11).

3.1.2. أعمال التقييس المحاسبي في الجزائر :

يمكن أن نقسم أعمال التقييس المحاسبي في الجزائر إلى ثلاثة أنواع، التقييس المتعلق بممارسة مهنة المحاسبة والتقييس المتعلق بالطرق والمبادئ العامة للمحاسبة وأخيرا التقييس المتعلق بالمهام.

1.3.1.2.التقييس المتعلق بممارسة مهنة المحاسبة:

غداة الاستقلال أصدر الرئيس بن بلة مرسوما يقضي باستمرار العمل بالتشريع الفرنسي إلى غاية صدور التشريعات الوطنية وهو ما انطبق على مهنة المحاسبة، فقد كانت خاضعة لأحكام التشريعات الفرنسية وبالأخص الأمر رقم 45-2138 المؤرخ في 1945/09/19 والمتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين وضبط الشهادات وضبط مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين.

وهذا إلى غاية صدور الأمر 82/71 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن مهنة المحاسب والخبير المحاسب وإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، ومنذ ذلك التاريخ أصبحت المهنة والمهنيون تحت سلطة ورقابة وزارة المالية.

لقد عرفت دول العالم انتشار منظمات مهنة المحاسبة وهذا ما جعل الجزائر تحذو حذوهم، وهذا بإصدار قانون رقم 91-08 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث تم إنشاء المصف الوطني لمهنة المحاسبة وهو منظمة وطنية مهنية مستقلة سبق التطرق إليها ثم تلته النصوص القانونية التالية:

- مرسوم تنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- مرسوم رئاسي رقم 96-135 المؤرخ في 1996/04/15 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات

الضـمان الاجتمـاعي والـدواوين العموميـة ذات الطـابع التجـاري وكـذا المؤسسـات العموميـة غيـر المستقلة.

- مرسوم تنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 1997/12/01 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 08/91 المـؤرخ فـي 1991/04/27 و المتعلـق بمهنـة الخبيـر المحاسـب ومحـافظ الحسـابات و المحاسب المعتمد.

- مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- مرسوم تنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 2001/12/20 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- قرار مؤرخ في 1998/03/28 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

- مقرر مؤرخ في 1999/03/24 يتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

- مقرر مؤرخ في 2006/05/13 يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 1999/03/24 و المتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

- قرار مؤرخ في 2006/12/06 يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 و المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

2.3.1.2.التقييس المتعلق بالطرق و المبادئ العامة للمحاسبة:

يمكن تلخيص أعمال التقييس في هذا المجال خلال ثلاث عقود من الزمن أي ابتداءا من إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1971، إلى إنجاز المخطط الوطني للمحاسبة والقرار التابع له المتعلق بكيفية تطبيقه، بالإضافة إلى انجاز المخططات المحاسبية القطاعية، ثم تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع المجمعات و الشركات القابضة ثم مع عمليات الوسطاء في البورصة.

كذلك فقد صدرت بعض القرارات عن وزير المالية تتعلق بكيفيات تسجيل وتقييد العمليات الحسابية الجديدة مثل حـ/15 فرق إعادة التقييم وهذا بعد صدور المرسوم 93/250 المتضمن إعادة تقييم

الأصول الثابتة و القيم المنقولة، كما قام المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد بعض الآراء و الاقتراحات تتعلق بمسائل تقنية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- أمر رقم 75-35 مؤرخ في 1975/04/29 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة الذي يصبح إلزاميا ابتداءا من 1976/01/01، بقصد تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، وشركات الاقتصاد المختلط، و المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها[40].
- قرار مؤرخ في 1975/06/23 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، إن موضوع هذا القرار هو تحديد كيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات[36].
- قرار مؤرخ في 1987/09/13 المتضمن المخطط المحاسبي لقطاع التأمين وإعادة التأمين. وقد دخل المخطط حيز التنفيذ في 1989/01/01، حيث أصبح إجباريا على كل مؤسسات القطاع، ويحتوي هذا المرسوم التنظيمي على قائمة الحسابات بالإضافة إلى المصطلحات وقواعد سير الحسابات و القوائم المالية الختامية[52].
- قرار مؤرخ في 1987/09/13 المتضمن المخطط المحاسبي لقطاع الفلاحة وقد دخل المخطط حيز التنفيذ في 1988/01/01، حيث أصبح إجباريا على كل مؤسسات القطاع، ويحتوي على أربعة أجزاء تتمثل في قائمة الحسابات بالإضافة إلى المصطلحات وقواعد سير الحسابات وجزء خاص بالإجراءات الخاصة وآخر للقوائم المالية الختامية[51].

وقد تم من خلال هذا المخطط تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع الفلاحة، إذ تم فتح حساب جديد حـ/23-أشجار وكذلك حـ/26-حيوانات التكاثر(بقر، غنم، ماعز، ابل) بالإضافة إلى صنف آخر من المخزونات حـ/32 مخزون الحيوانات[51].

- قرار مؤرخ في 1988/09/11، المتضمن المخطط المحاسبي لقطاع البناء و الأشغال العمومية، وقد دخل المخطط حيز التنفيذ في 01 جانفي 1989، حيث تضمن تعيين وتحديد المؤسسات التي تخضع لهذا المخطط القطاعي وكذا إرفاقه بقائمة حسابات مفصلة متبوعة بكيفية وقواعد سير الحسابات، وفي الأخير تم عرض البيانات و القوائم الختامية[53].
- المخطط المحاسبي لقطاع البنوك وهو المخطط الوحيد الذي احتوى على مرسومين تنظيميين هما المرسوم التنظيمي رقم 92-08 المؤرخ في 1992/11/17 المتعلق بمخطط حسابات البنوك والقواعد المحاسبية الخاصة بالبنوك و المؤسسات المالية، وكذا المرسوم التنظيمي رقم 92-09

المؤرخ في 1992/11/17 المتعلق بقواعد إعداد وعرض حسابات البنوك و المؤسسات المالية. ويعتبر هذا المخطط الأكثر اختلافا مع المخطط الوطني المحاسبي لأنه أستمد من المخطط المحاسبي البنكي الدولي وفيما يلي عرض لأصناف وحسابات المخطط القطاعي للبنوك:

- الصنف 1: حسابات عمليات الخزينة و العمليات مابين البنوك،
- الصنف 2: حسابات العمليات مع الزبائن،
- الصنف 3: حسابات محفظة الأوراق وحسابات التسوية،
- الصنف 4: حسابات القيم الثابتة،
- الصنف 5: حسابات الأموال الخاصة و المشتبهة،
- الصنف 6: حسابات الأعباء،
- الصنف 7: حسابات الإيرادات،
- الصنف 8: حسابات النتائج،
- الصنف 9: حسابات خارج الميزانية،

وبعكس المخطط الوطني للمحاسبة تم تصنيف حسابات الأصول على أساس معيار درجة السيولة المتناقصة وتصنيف الخصوم على أساس معيار درجة الاستحقاق المتناقصة[56][57].

- المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط الشركات القابضة وعمليات تجميع حسابات المجمعات وهذا عن طريق قرار وزير المالية بتاريخ 1999/10/09، يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وعملية تجميع حسابات المجمعات. وقد تضمن هذا القرار بالإضافة إلى قائمة الحسابات، طريقة ترقيم العمليات المنجزة بين الشركات الفرعية لنفس المجمع، وقد خصص القرار ملحقا لشرح المصطلحات وقواعد سير الحسابات الخاصة المتعلقة بنشاط الشركات القابضة والمجمعات، وقد تضمن في الأخير القوائم المالية الختامية والجداول الملحقة[58].

- القرار المؤرخ في 1999/05/29 عن وزير المالية المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الوسطاء في البورصة. وقد ضم هذا القرار قائمة الحسابات، شرح مصطلحات وقواعد سير الحسابات، والملاحق[37].

- التعليمات الصادرة عن وزارة المالية والتي تدور حول كيفيات التسجيل المحاسبي، سوف نقوم بذكر بعضها:

- التعليمة رقم F/DC/CE/90/046635 المؤرخة في 1990/03/11 المتعلقة بكيفية التسجيل المحاسبي لمساهمة العمال في أرباح المؤسسة[54].
- التعليمة رقم 95/001 المؤرخة في 1995/10/02 المتعلقة بتسجيل العمليات الخاصة بصناديق المساهمة، لا سيما حساب القيم المنقولة المسيرة لصالح الدولة والعمليات المرتبطة بها[44] .
- التعليمة رقم MF/DGC/581 المؤرخة في 1997/04/21، و المتعلقة بكيفية التسجيل المحاسبي لإعادة إدراج فرق إعادة تقييم الاستثمارات، الناتج عن تطبيق المادتين 14 و 107 من قانون المالية لسنة 1996[45].

3.3.1.2.التقييس المتعلق بالمهام:

يعتبر التقييس في هذا الميدان غني جدا، حيث لعب كل من المجلس الوطني للمحاسبة، و المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ووزارة المالية، ووزارة العدل، الأدوار التي يخولها لها القانون ويمكن تقسيم التقييس في هذا المجال إلى تقييس يتعلق بمهام مسك المحاسبة وآخر يتعلق بمهام المراجعة.

1.3.3.1.2.التقييس المتعلق بمهام مسك المحاسبة:

ألزم القانون التجاري في المادتين 9 و11 كل تاجر بإمساك دفتر لليومية، ودفتر للجرد يسجل فيه الميزانية وجدول حسابات النتائج بدون شطب أو تكشيط أو محو أو ترك بياض أو حشو...الخ (المادة 11 ق ت ج) [50].

- كذلك بالرجوع إلى نصوص القوانين الجبائية فقد قيدت وحددت مهام المحاسب من حيث تاريخ إيداع التصريحات الجبائية، ضرورة طلب إذن مسبق من مفتش الضرائب المختص عن تغيير السياسات المحاسبية مثل تغيير معدل الاهتلاك، تغيير طريقة إفراغ المخزون...الخ، كذلك حددت أسباب رفض المحاسبة وقيام إدارة الضرائب بالتقييم التلقائي لأسس ووعاء فرض الضريبة.

- قوانين المنظومة الاجتماعية حيث تطرقت إلى آجال ومواعيد إيداع التصريحات الشهرية والفصلية والسنوية، وكذلك إلى مجموعة من الدفاتر الإجبارية مثل سجل الأجرة، المستخدمين، دخول وخروج العمال، حوادث العمل...الخ.

2.3.3.1.2. التقييس المتعلق بمهام المراجعة:

- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 يتضمن تعديل القانون التجاري، المواد 715 مكرر4 إلى 715 مكرر 14 في القسم السابع المتعلق بمراقبة شركات المساهمة، حيث تطرقت إلى كيفية تعيين محافظ الحسابات، المهمة الدائمة ، حالات التنافي، مدة الوكالة، حالات الرد،...إلخ[59].
- قانوني الإجراءات المدنية والإجراءات الجزائية حيث تطرقا بالتفصيل إلى الخبرة القضائية في المواد المدنية أي أمام المحكمة المدنية أو التجارية أو الإدارية، وكذلك الخبرة القضائية في المواد الجزائية سواء في مرحلة التحقيق أو مرحلة المحاكمة.
- مقرر رقم 103/94 المؤرخ في 1994/02/02 عن وزير المالية المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات وهو يتكون من ستة (6) توصيات مفصلة في 63 صفحة هي[46]:

- التوصية رقم 1: الاجتهادات الدنيا في إطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة.
- التوصية رقم 2: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.
- التوصية رقم 3: الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية.
- التوصية رقم 4: الإجراءات الدنيا حول موضوع تصريحات الأعمال الإجرامية.
- التوصية رقم 5: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.
- التوصية رقم 6: الإجراءات الدنيا الخاصة بمراقبة الحسابات.

- المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 2006/10/09 المتضمن شروط تطبيق محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة[71].

وفيما يلي سنتطرق إلى أهم أعمال التقييس المحاسبي في الجزائر.

2.2. عرض المخطط الوطني للمحاسبة:

بعد أن تطرقنا لموضوع و أشكال التقييس المحاسبي في المبحث السابق، سوف نتعرض في هذا المبحث إلى دراسة المخطط المحاسبي الوطني الذي يمثل حوصلة أعمال التقييس، إذ يمثل الإطار العام لقواعد التسجيل و التصنيف والتقييم المحاسبي.

و نـذكر هنـا أن الجزائـر هـي الدولـة الأولـى و الوحيـدة فـي القـارة الإفريقيـة التـي تمكنـت مـن وضـع منظومة محاسبية خاصة بها سنة 1975، متخلية بذلك عن المنظومة الفرنسية.

1.2.2.ظهور وتعريف المخططات المحاسبية:

1.1.2.2.تاريخ ظهور المخططات المحاسبية في العالم:

يعود ظهور أول مخطط محاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية إلى سنة 1900 حيث تم وضع أول مخطط محاسبي لشركات التأمين، و في عام 1906 تم وضع مخطط آخر لمؤسسة السكك الحديدية.

أما في ألمانيا فهي تعتبر مهد المخططات المحاسبية الأوربية فقد تم وضـع أول مخطـط محاسـبي فـي سـنة 1927 و ذلـك علـى إثـر أعمـال المفكـر الألمـاني SCHMALENBACH، و يتصـف هـذا المخطط بالتكامل بين المحاسبة العامة و التحليلية و يعطـي الأولويـة للمحاسبة التحليليـة، و فـي سـنة 1938 تم وضـع مخطـط محاسـبي ألمـاني جديـد معـروف باسـم GOERING. بعـد الحـرب العالميـة الثانية، و لمسايرة تحولات الاقتصـاد الألمـاني نحـو اقتصـاد السـوق، تـم وضـع مخطـط محاسـبي جديـد تحـت إسـم GKR، و بزيـادة النمـو الشـديد الـذي عرفـه الاقتصـاد الألمـاني، ازداد رفـض الصـناعيين الألمان لتطبيق هذا المخطط، إذ كانوا يعتبرونه عاملا لتدخل الدولة في تسيير مؤسساتهم لأنه يجبرهم على مسك التكاليف و إظهار الهوامش، و فـي سـنة 1971 و علـى إثـر أعمـال منظمـة ألمانيـة خاصـة تضم الصناعيين و رجال الأعمال الألمان تدعى BDI، ثم وضـع مخطـط محاسـبي جديـد يفصـل بـين المحاسبة العامة و التحليلية.

أما في فرنسا، وكما سبق ذكره من قبل، فقد تم وضـع أول مخطـط محاسـبي مـن طـرف لجنـة وزاريـة في سنة 1942 مستخرج من المخطط الألماني "GOERING" السابق الذكر، و في سنة 1946 تم وضـع مخطـط محاسـبي ثـاني مـن طـرف لجنـة تقييس المحاسبة، و قد استمد هذا المخطـط كثيـرا مـن المخطط الأول مع إحداث بعض التعديلات فيه، و في سنة 1957 تـم وضـع مخطـط جديـد مـن طـرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي الذي أدخل تعديلات حول المحاسبة التحليليـة بصـفة خاصـة، و قـد كان لهذا المخطط أثر كبير علـى مسـارات التقييس فـي البلـدان الأخـرى كبلجيكـا و السـويد و اسـبانيا و ايطاليـا و كـذا البلـدان الإفريقيـة الفرانكفونيـة، و قـد طبـق هـذا المخطـط فـي الجزائـر إلـى غايـة 1975/12/31 و بقي أثره راسخا في أذهان الكثير من المهنيين إلـى غايـة اليـوم، مـع مـرور الوقـت أصبح المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 لا يستجيب لاحتياجـات المؤسسـات و المسـاهمين مـن

حيث المعلومة المحاسبية، و بدأت أعمال مراجعته سنة 1971 لتنتهي سنة 1982 بوضع مخطط محاسبي جديد يسمى المخطط المحاسبي المنقح[76](ص ص 95- 96).

2.1.2.2.تعريف المخطط المحاسبي:

يعرف المخطط المحاسبي على أنه مجموعة من المصطلحات و القواعد، تسنها أو تقترحها هيئة معينة، تتمثل عادة في السلطات العمومية، و تهدف إلى تحديد المبادئ و الأطر العامة للمحاسبة من حيث التسجيل و التصنيف و التقييم و العرض.

و قد عرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي المخطط المحاسبي على أنه "مجموعة من القواعد و الإجراءات تسمح بتحقيق أهداف المحاسبة"[90](P08).

2.2.2.تاريخ و ظروف إعداد المخطط الوطني للمحاسبة:

لقد بدأت أول محاولة لتغيير المخطط في سنة 1964، لكنها اقتصرت على إنشاء بعض الحسابات و تغيير أسماء البعض الآخر. و عليه لا يمكننا اعتبار هذه العملية أي تغيير إسم الحسابات كمحاولة تغيير المخطط المحاسبي[95](P35) .

تعتبر المحاولة التي قامت بها وزارة المالية في سنة 1969 لتغيير المخطط كأول محاولة جديدة تهدف لتغيير المخطط المحاسبي و ذلك بالنظر إلى أهدافها. فقد شكل وزير المالية آنذاك لجنة من شأنها تحضير وإعداد مخطط محاسبي جديد في ظرف(6) ستة أشهر[48]. إلا أن هاته اللجنة لم تقدم شيئا و لم تسفر أشغالها على أي مخطط جديد، إذ لم تكن المهلة كافية، فلم تكن متوافقة مع أهمية و ضخامة المهمة.

و لقد كانت المحاولة الثالثة التي انطلقت في سنة 1972 بقيادة وزارة المالية هي المحاولة الناجحة، إلا أن هذه المرة أوكلت مهمة تغيير المخطط إلى المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أنشئ بموجب مرسوم مؤرخ في 1971/12/29، و أوكلت له مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، بالإضافة إلى مهمة تنظيم ميدان المحاسبة. و جرت أشغال إعداد مشروع المخطط الوطني للمحاسبة من طرف لجنة التقييس التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة بمقر الشركة الوطنية للمحاسبة في بداية الأمر في شهر أفريل من سنة 1972 [49- 60]. وفي هذا الصدد تم تكوين فريق دائم مكون من خبراء جزائريين مدعمين بخبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة، تمثلت مهمتهم في مراقبة و تتبع تطور

الأشغال و إبداء الآراء في هذا المجال، بالإضافة إلى خبير من تشيكوسلوفاكيا من جامعة براغ، جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان. حيث قامت اللجنة بجرد احتياجات كل المستعملين من المعلومات المحاسبية حسب الفئات و رتبتهم كما يلي: مسيري المؤسسات، إدارة الضرائب، الهيئات المالية، الوزارات الوصية،الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية، كما قامت اللجنة بفحص ودراسة مختلف المخططات المحاسبية للاعتبار بها و أخصت بالدراسة المعمقة مخططين اثنين و هما المخطط المحاسبي O.C.A.M(Organisation Commune Des Pays Africains et Malgache) والمخطط المحاسبي التشيكوسلوفاكي. و بعدها قامت اللجنة بتحديد مجال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة الجديد، و في هذا الصدد تلقت اللجنة صعوبة في تحديد مجال تطبق المخطط لبعض القطاعات مثل الهيئات المالية و المؤسسات الفلاحية، و على إثر عدة أشهر من العمل توصلت اللجنة لوضع مشروع تمهيدي لأول مخطط محاسبي جزائري بعد عرض المخطط على لجنة التقييس بالمجلس الأعلى للمحاسبة في شهر ديسمبر من سنة 1972، بدأت عملية المناقشة للمشروع التمهيدي التي توسعت إلى ممثلي المؤسسات العمومية. و قد قامت اللجنة بإعداد نموذج من الأسئلة وجهته إلى كل المؤسسات العمومية، يدور حول النظام المحاسبي و المخطط المحاسبي المطبق، بهدف جمع أكبر عدد ممكن من الآراء و الملاحظات و التعديلات و الإضافات المحتملة التي يرجى إقحامها في المخطط المحاسبي الوطني[94](P11) .

إذ تعتبر مهمة وضع مخطط محاسبي بإمكانه الاستجابة إلى احتياجات كل قطاع من المعلومات المحاسبية، مهمة جد معقدة، و ذلك بسبب اختلاف الاحتياجات و تناقضها في بعض الأحيان. و امتدت هاته الأشغال على مدى ثلاثة أشهر، تم خلالها إجراء تعديلات طفيفة على المشروع التمهيدي للمخطط الوطني للمحاسبة، و بعد نهاية أشغال التحضير بدأت عملية عرض و شرح المخطط بإقامة عدة ملتقيات حول المخطط و أهدافه و كيفية تطبيقه. بعد ذلك بدأت أشغال ترجمة المخطط من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية التي تكفلت بها لجنة مختصة كونت لذلك في 29 أفريل 1975 تم نشر المخطط الوطني للمحاسبة بصفة رسمية، الذي دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 1976، إلا أنه بقي و لمدة طويلة صعب التطبيق، و ذلك رغم الملتقيات التوجيهية التي أعدت داخل و خارج المؤسسات(بقيت بعض المؤسسات تطبق المخطط المحاسبي العام "PCG" لسنة 1957، ثم تقوم بمعالجة شكلية للمعلومات وتحولها إلى قوائم المخطط الوطني للمحاسبة، بقيت هكذا لمدة طويلة.).

3.2.2. الأهداف الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة:

لقد جاء المخطط الوطني للمحاسبة ليغطي احتياجات الاقتصاد من المعلومات الاقتصادية على المستوى الكلي و الجزئي، و تتمثل الأهداف الرئيسية التي جاء المخطط الوطني للمحاسبة من أجل تحقيقها فيما يلي[35]:

- تسهيل اتخاذ القرارات و التنبؤ بها، و ذلك فيما يخص التخطيط المركزي أساسا، بالإضافة إلى المؤسسات الاشتراكية التي تمثل الأجزاء القاعدية المكونة لجهاز التخطيط العام.
- تسهيل استخراج و تجميع بعض قيم المحاسبة الوطنية و المعطيات الاقتصادية المهمة التي تلبي احتياجات الاقتصاد المخطط، مثل القيمة المضافة، الادخار الصافي، الاستثمار المنتج... الخ.
- الرفع من فعالية تسيير المؤسسات الاشتراكية، و تسهيل مراقبتها و ذلك من خلال المعرفة السريعة لمستوى المخزون، وأسعار التكلفة. بالإضافة إلى تسهيل عملية المقارنة بين نتائج المؤسسات و القطاعات.
- وضع جهاز فعال يربط ثروة المؤسسة بتسييرها من خلال مفهوم التدفقات و تتبع كيفية تكوين الثروة، بالإضافة إلى توجيه نشاط المؤسسة بالتأثير على الأسباب و ليس النتائج.
- إعداد أداة تسيير ديناميكية، تسمح باتخاذ القرارات و مراقبة تطبيقها من أجل تعديل اتجاه المؤسسة في الوقت المناسب، و بالتالي وضع أسس جديدة لتقديرات التسيير.

لم يتم تسجيل هاته الأهداف بصفة رسمية في المخطط المحاسبي، و قد شكل ذلك نقصا كبيرا من حيث تلقين هاته الأهداف إلى كل مستعملي المخطط، من أجل الاعتبار بالأهمية التي يكتسبها المخطط، على كونه أكبر من مجرد أداة في خدمة التقنية المحاسبية، بل هو مورد للمعلومات في متناول الاقتصاد الوطني على مستوييه الجزئي و الكلي.

4.2.2.المبادئ الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة:

لقد تم توجيه أعمال إعداد المخطط الوطني للمحاسبة، على أساس مبادئ رئيسية كانت بمثابة الدليل الذي تتبعه اللجنة في أعمالها من أجل التغيير.

و قد أثر مبدأين إثنين من بين هاته المبادئ تأثيرا كبيرا في شكل و مضمون المخطط الوطني للمحاسبة، و هما مبدأ الهدف النهائي للمحاسبة أولا، ومبدأ طرق تحليل الوضعية والتسيير المالي للمؤسسات ثانيا[76](ص 120).

1.4.2.2.الهدف النهائي للمحاسبة:

لقد استغلت اللجنة المكلفة بإعداد مشروع المخطط الوطني للمحاسبة هاته الفرصة لنزع الالتباس الذي كان يدور حول مفهوم المحاسبة، فقد كانت المحاسبة تفهم على كونها غاية في حد ذاتها، مخصصة لنخبة من الإطارات فقط، نظرا لصعوبة فهمها و استعمالها، كما كان من الضروري تغيير بعض المفاهيم السائدة حول دور المحاسبة التي كانت تعتبر مجرد إجبار قانوني و امتثالا للأوامر الجبائية فقط مما أدى إلى إفتقار جل المؤسسات لحد أدنى من التنظيم المحاسبي، فقد كانت تكتفي بتلبية الأوامر القانونية و الجبائية فقط.

من أجل ذلك حاول القائمون على مشروع المخطط الوطني للمحاسبة أن يقوموا بتبسيط كل من قواعد تسجيل وتقييم وعرض المعلومات المحاسبية، أو بالأحرى تبسيط المحاسبة لمختلف المستعملين[35]. و في هذا السياق فقد تم و ضع إطار محاسبي واضح و بسيط، كما أن تعيين الحسابات جاء بسيطا و مفهوما من طرف كل المستعملين، مما يسهل استغلال المعطيات المحاسبية.

2.4.2.2.طرق تحليل الوضعية و التسيير المالي للمؤسسات:

كانت طرق تحليل وضعية المؤسسة و التسيير السائدة قبل وضع المخطط الوطني للمحاسبة، طرقا ستاتيكية متأثرة بالنظرة القانونية للمحاسبة حيث كان دور الإثبات في المحاسبة دورا متغلبا على الأدوار الأخرى، كما كانت المحاسبة تشكل أداة تحليل الذمة و تحديد النتيجة فقط، و على هذا الأساس أراد القائمون على إعداد المخطط الوطني للمحاسبة إعادة توجيه دور المحاسبة و إبراز طريقة التحليل الديناميكي لوضعية المؤسسة، و ذلك بإدخال جدول حركات الذمة، و هو جدول مهم يسمح بمعرفة تطور وضعية المؤسسة من بداية السنة إلى غاية إعداد الميزانية. بالإضافة إلى تحديد النتيجة في مختلف مراحل تكوينها، و هو الأمر الذي يسهل من تحليلها و معرفة مكوناتها وبالتالي يسمح باتخاذ القرارات المناسبة[36].

5.2.2.الإطار العام للمخطط الوطني للمحاسبة:

يتكون الإطار العام للمخطط الوطني للمحاسبة من الجانب الشكلي، بالإضافة إلى طرق التنظيم و التسيير المحاسبي و قواعد التقييم و القوائم المالية، و سنخص بالشرح مختلف عناصره:

1.5.2.2.الإطار الشكلي:

في جانبه الشكلي يتكون المخطط الوطني للمحاسبة من ثمانية (8) أصناف هي:

الصنف 1: الأموال الخاصة،

الصنف2: الاستثمارات،

الصنف 3: المخزونات،

الصنف 4:الذمم،

الصنف 5: الديون الدائنة،

الصنف 6: التكاليف،

الصنف 7: الإيرادات،

الصنف 8: النتائج،

تشكل الأصناف من 1 إلى 5 حسابات الميزانية، بينما يشكل الصنفين 6 و7 حسابات التسيير، و يشكل الصنف 8 حسابات النتائج.

و يجدر التذكير هنا أن المخطط الوطني للمحاسبة لم يحتوي على صنف خاص بالمحاسبة التحليلية لأنها لم تكن إلزامية بالرغم من ضخامة حجم المؤسسات العمومية آنذاك.

و فيما يلي الأصناف و الحسابات الرئيسية برقمين التي تضمنها المخطط الوطني للمحاسبة:

الأموال المملوكة **الاستثمارات** **المخزونات**

10 رأسمال الشركة 20 مصاريف إعدادية 30 البضائع
11 أموال شخصية ولوازم 21 القيم المعنوية 31 مواد
12 علاوات متعلقة برأسمال الشركة 22 الأراضي 32 مخزون مواشي
13 الاحتياطات 23 أشجار 33 منتجات نصف مصنفة
14اعانات الاستثمار 24 تجهيزات الإنتاج 34 منتجات قيد التنفيذ
15 فرق إعادة التقييم 25 تجهيزات اجتماعية 35 منتجات منجزة
16 الأموال الخاصة الأخرى 26 مواشي 36 فضلات و مهملات
17 حسابات ما بين الوحدات 28 استثمارات قيد التنفيذ 37 مخزون لدى الغير
18 نتائج قيد التخصيص 29 اهتلاك الاستثمارات 38 المشتريات
19 مؤونات للخسائر و التكاليف 39 مؤونات تدني المخزونات

الذمم: **الديون الدائنة:**

40- حسابات الخصوم المدنية 50- حسابات الأصول الدائنة
42- حقوق الاستثمارات 52- ديون الاستثمار
43- حقوق على المخزونات 53- ديون المخزونات
44- حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة 54- مبالغ محتفظ بها في الحسابات
45- تسبيقات على الحساب 55- ديون اتجاه الشركاء و الشركات الحليفة
46- تسبيقات الاستغلال 56- ديون الاستغلال
47- حقوق على الزبائن 57- تسبيقات تجارية
48- أموال جاهزة 58- ديون مالية
49- مؤونات تدني قيم المخزون

التكاليف:

60- بضائع مستهلكة
61- مواد ولوازم مستهلكة
62- خدمات
63- مصاريف المستخدمين
64- الضرائب و الرسوم
65- مصاريف مالية
66- مصاريف متنوعة
68- حصص الاستهلاكات و المؤونات
69- تكاليف خارج الاستغلال

الإيرادات:

70- مبيعات البضائع
71- إنتاج مباع
72- إنتاج مخزون
73- إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة
74- أداءات مقدمة
75- تحويل تكاليف الإنتاج
76- مدخولات مالية
77- نواتج متنوعة
78- تحويل تكاليف الاستغلال
79- نواتج خارج الاستغلال

النتائج:

80- الهامش الإجمالي
81- القيمة المضافة
83- نتيجة الاستغلال
84- نتيجة خارج الاستغلال
85- نتيجة التصفية
88- نتيجة السنة المالية
89- تنازلات ما بين الوحدات

2.5.2.2.تعريف أصناف المخطط و طريقة إعدادها:

لقد تم مراعاة أهداف معينة في إعداد كل صنف في المخطط مع الحفاظ على التناسق الكلي لهيكل المخطط:

الصنف 1: الأموال المملوكة: يتضمن هذا الصنف وسائل التمويل التي ساهم صاحب أو أصحاب المؤسسة أو أبقوها تحت تصرفها بصفة دائمة، أو مؤقتة وتسمى الأموال المملوكة، لأنها ملك لأصحاب المنشأة.

لقد تم إعداد الصنف 1 من المخطط الوطني للمحاسبة، على أساس مبدأ رئيسي يتمثل في فصل الخصوم إلى مجموعتين رئيسيتين، تتمثلان في الخصوم الحقيقية المتكونة من كل ديون المؤسسة بغض النظر عن أصلها و تاريخ استحقاقها، والخصوم الوهمية المتكونة من الأموال الخاصة التي قدمها أو تركها الشركاء تحت تصرف الشركة، و تعبر المجموعة الثانية عن المركز المالي للمؤسسة.

وقد تم تقسيم الأموال الخاصة إلى أجزاء مختلفة يعبر كل جزء عن مدلول معين، و يشكل مجموع الصنف كلا متجانسا يعبر عن الوضعية المالية الصافية للمؤسسة، بعد إدراج نتيجة الدورة و طرح المصاريف الإعدادية التي لم يتم إطفائها بعد.

الصنف 2: الاستثمارات: يشتمل هذا الصنف على مجموعة من الأملاك و القيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها.

يمكن من خلال الاستثمارات الحصول على قيمة رأس المال الثابت للقطاع المنتج على المستوى الكلي، و يسمح هذا الصنف بتحديد المردود الاقتصادي أو قياس المردودية المالية للاستثمارات و ذلك بمقارنتها بنتيجة الدورة المحققة. و من أجل تحقيق هذا الهدف، فقد تم تقسيم هذا الصنف تقسيما عقلانيا يسمح بإظهار الاستثمارات المنتجة و الاستثمارات غير المنتجة مثل تجهيزات اجتماعية و استثمارات قيد الانجاز، كما يعبر كل جزء من هذا الصنف على مدلول اقتصادي معين.

الصنف 3: المخزونات: يتضمن هذا الصنف مجموع الأموال التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف إعادة بيعها أو توريدها أو استهلاكها أو إعادة تحويلها في عملية التصنيع و الاستغلال.

و قد تم تصنيف حسابات المخزونات تصنيفا عقلانيا، يتبع تسلسل مراحل العملية الإنتاجية أي كيفية تكوين المخزون من جهة، و تحوله من جهة أخرى.

الصنف 4: الذمم: يتضمن هذا الصنف حسابات دائنة بمجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقاتها بالغير.

و قد تم مراعاة اتجاه رصيد الحسابات في تصنيف هاته الأخيرة، حيث تأخذ كلها رصيدا مدينا، على عكس المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 حيث كانت الحسابات تأخذ رصيدا مدينا تارة و دائنا تارة أخرى. و هذا لتحقيق هدف واضح هو تحليل الميزانية على أساس الموارد و الاستعمالات، إذ تم تصنيف حسابات هذا الصنف التي تعبر عن الاستعمالات، بالتناظر مع حسابات الصنف الخامس التي تمثل الموارد، و ذلك لتسهيل عملية تحليل الميزانية من جانب الموارد و الاستعمالات. و على هذا الأساس تم وضع الحسابات على أساس طبيعة العمليات و ليس على أساس المتعاملين كما كان عليه الحال في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957.

الصنف 5: الديون: يتضمن هذا الصنف الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة بموجب عقد يوضح مقدارها و شروط سدادها.

لقد تم مراعاة إتجاه رصيد الحسابات في تصنيف حسابات الديون، حيث تأخذ حسابات هذا الصنف كلها رصيدا دائنا، و يشكل مجموع صنف حسابات الديون مجموعا متجانسا، على غرار حسابات الصنف الرابع فقد تم ترتيب حسابات الديون لتسهيل عملية تحليل الميزانية على أساس الموارد و الاستعمالات، كما تم تصنيف الحسابات على أساس طبيعة العمليات و ليس على أساس المتعاملين، و كذلك على أساس درجة استحقاقها.

الصنفين 6 و7: التكاليف و الإيرادات: يضم الصنفان 6 و 7 على التوالي حسابات التكاليف و حسابات الإيرادات، و قد تم تصنيف الحسابات في هذين الصنفين حسب طبيعتها، و هو ما يسمح بإيجاد تجانس داخل الصنفين و يسهل تسجيل العمليات، و يسمح هذا التصنيف بتطبيق المخطط على جميع المؤسسات مهما كانت طبيعتها القانونية و مهما كان نشاطها و حجمها، و قد تم الفصل في هذين الصنفين بين العمليات العادية أي الاستغلال التي تدخل في إطار النشاط العادي للمؤسسة و العمليات الخارجة عن الاستغلال أو العمليات الاستثنائية، كما تم اعتماد مبدأ العمومية في تحديد الحسابات و تجنب التفصيل الدقيق للحسابات.

الصنف 8: النتائج: يتكون هذا الصنف من حسابات النتائج، التي يتحصل عليها بإجراء الفرق بين حسابات الإيرادات و الأعباء، و قد أدخلت حسابات النتائج طريقة جديدة لتحليل تسيير المؤسسة، فقد قدمت سلسلة من النتائج المتصاعدة التي تسمح بتحليل أحسن لتسيير المؤسسة، بعد أن كان المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 يقدم نتيجة واحدة، وهي غير كافية إذ لا تسمح بإجراء أي تحليل لتسيير المؤسسة.

3.5.2.2.التنظيم و التسيير الحسابي:

يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل كلف لتسمح بتسجيل و مراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، و أيضا إعداد وثائق الملخصات أو الملاحق.

- يجوز للمؤسسات أن تفتح عند الاقتضاء حسابات فرعية داخل الحسابات المقررة في المخطط الوطني للمحاسبة إذا ارتأت ذلك ضروريا.

- توافق المؤسسات على التنظيم الحسابي الذي ترى أنه أكثر ملائمة لبنيتها ولحاجياتها بشكل يسمح بوضوح لحساب الكلف و أسعار التكلفة، و إعداد ومراقبة الميزانيات.

- يجب على المؤسسات أن تسجل في حسابات متميزة القيم الكائنة في الجزائر و القيم الكائنة في الخارج كل منها على انفراد، و كذلك العمليات التي يجري تحقيقها مع الخارج.

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية، و طبقا لطريقة القيد المزدوج.

- يجب أن يستند كل قيد محاسبي من حيث المبدأ، إلى مستند مؤرخ يؤيده بحيث يحمل توقيع أو خاتم المسؤول عن العملية.

- تقيد العمليات دون أي مقاصة فيما بينها في حسابات تتفق تسمياتها مع طبيعة هذه العمليات.

- فضلا عن السجلات و الوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية أو التنظيمية، فإن على المؤسسات أن تمسك حساباتها بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها، و إعادة تكوين محتوياتها، وإعداد موازين دورية.

- يجوز أن تمسك الدفاتر و الوثائق بالشكل و بجميع الوسائل أو الطرق الملائمة شريطة أن تكون معطيات السجلات المساعدة أو الوثائق التي تحل محلها مركزة دوريا في اليومية العامة من ناحية، ومن ناحية أخرى تتضمن الطرق المتبعة ميزة الصدق في تسجيل القيود الحسابية.

- تمسك الدفاتر بكل عناية و بدون أي تحريف، و في حالة تصحيح القيد الأولي، يجب أن تبقى كتابة هذا القيد الأولى مقروءة.

يجب أن يحتفظ بدفاتر المحاسبة التي يعمل لها فهارس و المستندات المؤيدة لها بعناية تامة لمدة عشرة سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال السنة المالية.

إن إقفال سنة مالية محددة بتاريخ 31 ديسمبر من كل سنة، إلا أنه من الممكن مخالفة هذه القاعدة بموافقة وزير المالية أو من يمثله إقليميا و هذه المخالفة تحدد تاريخ إقفال السنة المالية و الوثائق التي يجب على المؤسسات تقديمها في نهاية كل سنة[36].

4.5.2.2.تقييم الاستثمارات و المخزونات:

عند إقفال كل سنة مالية، يجب على المؤسسات أن تعد جردا مقيما، كاملا و مفصلا لاستثماراتها حيث تكون بطاقاتها مالية بشكل دائم.

- تسجل الاستثمارات في المحاسبة بكلفة الحيازة عليها، و تلك التي أنجزتها المؤسسة بنفسها تقيد بكلفة إنتاجها الحقيقية، أما التي تولد من خلال نشاط المؤسسة بدون ضرورة إلى نفقات خاصة بها تسجل للبيان.

- تتبع حركات المخزون بالجرد الدائم غير أنه يمكن الخروج عن هذه القاعدة خلال فترة محددة بالنسبة للمؤسسات التي لا يمكنها ممارسة الجرد الدائم و ذلك عندما يسمح به وزير المالية أو ممثله الإقليمي.

- يتم الجرد المادي لعناصر المخزون مرة واحدة على الأقل في السنة المالية و ذلك عند إقفال هذه الأخيرة، إلا أنه مع التحفظ بأن عناصر المخزون قد أحصيت مرة واحدة على الأقل خلال السنة المالية، فإن المؤسسات يمكنها القيام بعمليات جرد متتالية أثناء السنة المالية.

- عند إقفال كل سنة مالية، تقيم المخزونات بالطريقة التالية:

أ) تقيم البضائع و المواد و اللوازم بكلفة الشراء التي تشمل سعر الشراء مضافا إليه مصاريف النقل، والرسوم الجمركية و بصفة عامة جميع المصاريف المدفوعة للغير لإيصال هذه المنتجات إلى المؤسسة.

ب) تقيم المنتجات غير التامة و المنتجات والأشغال قيد التنفيذ و المنتجات المنجزة بكلفة الإنتاج، التي تشمل كلفة شراء المنتجات الداخلة في الصنع مضافا إليها التكاليف المباشرة و غير المباشرة التي خصصت من أجل تصنيعها.

جـ) تقدر المهملات و الفضلات بالقيمة المحتملة لبيعها مخصوما منها عند الاقتضاء جزء يشمل مصاريف التوزيع المتعلقة بها، إن الكلفة الحقيقية للشراء والإنتاج لا تتضمن الرسوم التي لا تبقى على حساب المؤسسة.

- عندما تكون قيمة المخزون لدى إقفال السنة المالية أقل من الكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج، فإنه يجب على المؤسسات أن تكون مؤونات لنقص المخزونات.

- يسن للمؤسسات التي ليست لها القدرة على تحديد كلفة الشراء الحقيقية أو الكلفة الحقيقية للإنتاج بالنسبة لعناصر المخزون، أن تتخذ كقاعدة للقيم سعر البيع في يوم الجرد و ثمن البيع المحتمل لكل

من عناصر المخزون على أن يخصم من هذا السعر جزء جزافي يمثل مصاريف التوزيع العادية و الربح العادي. و في هذه الحالة الأخيرة لا يجوز تكوين مؤونات من أجل نقص المخزونات.

أما قيمة المنتجات غير التامة، و الأشغال قيد التنفيذ التي ليس لها سعر بيع مؤكد، فإن قيمتها في هذه الحالة تقدر بمقارنتها مع تلك القيم المعمول بها بالنسبة للمنتجات التي تعتبر جزء منها.

- إن البضائع و المواد و اللوازم المقدمة للغير برسم الأمانة أو برسم الوديعة أو برسم الضمان أو برسم الإعارة يجب أن تظهر في أصول المؤسسة التي لا تزال المالكة لها و لا تظهر في جرد المؤسسة الحائزة لها فقط[36].

5.5.2.2.وثائق الملخصات أو الجداول الختامية:

إن وثائق الملخصات لعمليات المحاسبة تقدم في شكل جداول مشار إليها في الملحق (2) من القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، و تقدم ضمن الشروط القانونية و التنظيمية إلى الهيئات المستفيدة منها، و لا يمكن الخروج عن الشكل المحدد في القرار تحت طائلة عدم قبولها و بطلانها، و هي كالتالي[36]:

1) الميزانية السنوية،
2) حسابات النتائج،
3) حركات الأموال،
4) الاستثمارات،
5) الاهتلاكات،
6) المؤونات،
7) الحسابات الدائنة،
8) الأموال الخاصة،
9) الديون،
10) المخزونات،
11) استهلاك البضائع والمواد واللوازم،
12) مصاريف التسيير،
13) البيوع و أداء الخدمات،
14) المنتجات الأخرى،

15)نتائج على التنازلات عن الاستثمارات،
16)التزامات مقبولة و التزامات مقدمة،
17)المعلومات المتنوعة،

6.2.2.مزايا المخطط الوطني للمحاسبة:

لقد تمثلت أهم محدثات المخطط الوطني للمحاسبة في تغطية النقائص التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 التي سبق التطرق إليها في بداية هذا الفصل، إلا أنه لم يكتفي بتغطية النقائص بل أحدث عدة مفاهيم و إجراءات جديدة كانت ضرورية للوضع الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك، و تتمثل أهم مزايا المخطط الوطني للمحاسبة في:

أ) توفير إطار شكلي متجانس من حيث أقسامه و قائمة حساباته، مما يسمح بتسهيل استغلاله لأغراض اقتصادية سواء من طرف المستعملين على مستوى المؤسسات أو الدولة. إذ تتصف كل أقسام المخطط الوطني للمحاسبة بالتجانس مع بعض الاستثناءات، ولا تطرح عملية جمع عناصر أي صنف من أصنافه مشكلة أي عدم تجانس حاصل الجمع، و قد كان هذا المشكل مطروح في المخطط المحاسبي العام الفرنسي، حيث كانت تضم أصنافه حسابات غير متجانسة كما سبق و أن ذكرنا، وبفضل ذلك أصبح لبعض الأصناف معنى اقتصادي مهم و فائدة عملية جد مهمة، و تمثل الاستثمارات خير مثال عن ذلك إذ يسمح قياس مجموعها بمعرفة مستوى الاستثمارات الإنتاجية التي حققتها المؤسسة، و إتخاذ أي قرار ملائم باتجاهها، سواء برفعها أو تجديدها،...الخ، كما تسمح هذه المعطيات بتزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات اللازمة لتحديد قيمة الاستثمارات المنتجة.

ب) الاعتماد على شروط و مبررات متجانسة في تصنيف الحسابات، حيث تم تصنيف حسابات الميزانية على أساس و جهتها ووظيفتها و حسابات التسيير على أساس طبيعتها.

جـ) إقرار مبدأ الجرد الدائم للمخزونات، مع ضرورة القيام بالجرد المادي لعناصر المخزونات مرة واحدة على الأقل في نهاية كل دورة.

د) صياغة هيكلة جديدة لحسابات النتائج، تختلف عن سابقتها التي كانت موجهة أساسا لأغراض مالية بحتة، إذ تسمح هذه الهيكلة الجديدة بالحصول على نتائج جزئية حسب الأطوار تتمثل في:

-الهامش الإجمالي يعبر عنه في المؤسسات التجارية بالفرق بين منتجات المبيعات، وكلفة شراء السلع.

- يعبر عن القيمة المضافة بالفرق بين إنتاج المنتجات و الخدمات و الاستهلاكات المستعملة من أجل صنع هذا الإنتاج.

- يعبر عن نتيجة الاستغلال بالفرق بين تكاليف و منتوجات الاستغلال.

- يعبر عن نتيجة خارج الاستغلال بالفرق بين تكاليف المنتجات خارج الاستغلال العادي أو بالسنة المالية الجارية.

- و يسمح تعدد النتائج الجزئية بإجراء تحليل دقيق لمكونات النتيجة النهائية، و بالتالي إجراء تحليل التسيير، مثلا تسمح نتيجة الهامش الإجمالي بمعرفة و تصنيف نشاط المؤسسة هل هو تجاري أو صناعي، كما تسمح هذه النتيجة بمراقبة الهوامش المطبقة في سعر البيع، خاصة و أن الأسعار كانت مراقبة في ذلك الوقت، أي خلال فترة إعداد المخطط الوطني للمحاسبة. كما تسمح القيمة المضافة بمعرفة الثروة التي أنتجتها المؤسسة خلال الفترة على المستوى الجزئي، و معرفة الثروة الإجمالية المحققة على مستوى الوطن و ذلك بتجميع القيم المضافة المحققة من طرف المؤسسات.

هـ) إستحدث المخطط الوطني للمحاسبة ثلاثة عشر (13) قائمة مالية جديدة لم تكن موجودة من قبل، أي أنه أعطى شكل محدد و نمط لما كان يصطلح عليه في المخطط المحاسبي العام الفرنسي بالملحق.

و) يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة الحلقة الأخيرة من سلسلة إرساء نظام اقتصادي مركزي مخطط.

وفيما يلي سنقوم بنقد المخطط الوطني للمحاسبة وهذا بعد مرور أكثر من ثلاثة عقود من إعداده.

3.2.دراسة نقدية للمخطط الوطني للمحاسبة:

بعد أن قمنا بعرض المخطط الوطني للمحاسبة في المبحث السابق، وبعد مرور أكثر من ثلاثة عقود من الزمن منذ دخوله حيز التطبيق، ترى ما هو واقع المخطط المحاسبي اليوم، وما هي النقائص التي أصبح يعاني منها.وفي انتقادنا هذا المخطط سوف نتطرق إلى معظم جوانب النظام المحاسبي .

1.3.2.الكيفية والطريقة التي أعد بها المخطط الوطني للمحاسبة:

يمكننا لفت النظر، ومنه إبداء بعض الملاحظات حول ظروف وطريقة إعداد أول مخطط محاسبي جزائري.

- من حيث عدد الأفراد المكونين للفريق الدائم المكلف بإعداد مشروع المخطط الوطني للمحاسبة الذي تدنى في نهاية الأمر إلى أربعة(4)أعضاء دائمين من بين عشرة (10) أعضاء وهو عدد ضئيل جدا بالنظر إلى ضخامة المهمة[95](P38) .
- من جانب انعدام الحوار مع المتعاملين الاقتصاديين لا سيما مسيري الشركات، وعدم إشراكهم في عملية إعداد المخطط،باعتبارهم منتجي المعلومة المحاسبية التي هي موضوع المخطط المحاسبي. حتى أن نماذج الأسئلة التي أرسلت إلى المؤسسات، لم تستغل بكاملها نظرا لوصولها المتأخر [95] (P38). كما أن إشراك ممثلي المؤسسات بعد إعداد المشروع التمهيدي لم تجدي نفعا إذ أن التعديلات التي أحدثت على المخطط لم تمس إلا الجانب الشكلي منه ولم تتعرض إلى المحتوى أو الهيكل.
- عدم إشراك الاقتصاديين من خلال كل عملية لتحضير المخطط ومناقشته وعرضه، ويعتبر ذالك إهمالا للأهمية الاقتصادية للمخطط الوطني للمحاسبة.
- عدم إشراك الجامعيين ذوي الاختصاص، ويعتبر إهمالا لوظيفة المخطط كأداة لتعميم وتدريس المحاسبة في مختلف المستويات والمؤسسات التعليمية.

2.3.2.أهداف المخطط الوطني للمحاسبة:

إن أهداف المخطط الوطني للمحاسبة التي ألقاها وزير المالية في محاضرة بمناسبة التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة منذ أكثر من ثلاثين (30) سنة، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني و لا مع احتياجاته، فقد كان المخطط يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلية من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات، وذلك من خلال حساب واستخراج بعض القيم مثل القيمة المضافة ومجموع الاستثمارات[35]. في حين يفترض أن يكون المخطط الوطني للمحاسبة أداة موجهة لتلبية احتياجات المؤسسة من المعلومة المحاسبية بالدرجة الأولى، إذ أن الوجهة النهائية للمعلومة المحاسبية هي المؤسسة. ولا يمكن لمخطط محاسبي موجه نحو المحاسبة الوطنية ونحو تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي أن يكون فعالا. وعليه فإن أهداف ووجهة المخطط أصبحت لا تتلاءم مع احتياجات الواقع الاقتصادي الحالي[93](P10) .

3.3.2.المبادئ و الفروض المحاسبية:

لم يحدد المخطط الوطني للمحاسبة الفروض و المبادئ المحاسبية التي يقوم عليها بصفة صريحة، كما أن المستنتجة ضمنيا هي خليط لما هو متعارف عليه، ويعتبر ذلك نقصا كبيرا في تحديد القواعد و الأسس العامة التي يقوم عليها المخطط، حتى وإن أشار المخطط ضمنيا إلى بعض المبادئ في قواعد التقييم وسير الحسابات، إلا أن ذلك يعتبر غير كافيا، إذ لا بد أن تحدد الفروض و المبادئ المحاسبية بصفة صريحة وواضحة في المخطط، وذالك من أجل تبيان وتوضيح الأسس و القواعد التي يقوم عليها المخطط، حتى تصبح الفروض و المبادئ مرجعا رسميا واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متعارف عليه يحبذ تطبيقه ولا يتمتع بقوة التطبيق.

4.3.2.هيكل المخطط وأصنافه:

يعتبر هيكل المخطط أهم شيء فيه، إذ هو الذي يمثل شخصيته، وفيما يلي سوف نقدم بعض الانتقادات التي تمس هيكل المخطط.

1.4.3.2.غياب صنف المحاسبة التحليلية:

لقد أهمل هيكل المخطط الوطني للمحاسبة عند إعداده سنة 1975 صنف المحاسبة التحليلية، كما أنها بقت غير إلزامية إلى يومنا هذا، فلم يخصص لها أي صنف ضمن هيكله، فقد ترك الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة الخيار للمؤسسات في استعمال الطرق التي تقوم بموجبها تحديد أسعار تكلفتها الإنتاجية، ويعتبر هذا النقص إهمالا في المخطط وتناقضا صريحا مع الأهداف العامة التي سبق وأن قمنا بعرضها(من بين أهداف المخطط التي سبق أن ذكرناها هي الرفع من فعالية تسيير المؤسسات الاشتراكية وتسهيل مراقبتها، وذلك من خلال المعرفة السريعة لمستوى المخزون وأسعار التكلفة، إلا أن المخطط أهمل جانب المحاسبة التحليلية.).

ولكونه لم يجبر المؤسسات على استعمال المحاسبة التحليلية، فإن المؤسسة الجزائرية قد أهملت تقريبا هاته الأداة الفعالة. وواقعها الحالي يشهد على ذلك ، إذ يوجد عدد قليل من المؤسسات الجزائرية من هي قادرة على تحديد واستغلال أسعار تكلفتها.

2.4.3.2. عدم تسجيل التعهدات في الحسابات:

لم يخصص المخطط الوطني للمحاسبة حسابات لتسجيل كل التعهدات خارج الميزانية، وقد فرض وألزم بتسجيل كل التعهدات في جدول ملحق خاص بها. ويستحسن تخصيص حسابات التعهدات خارج الميزانية وذلك لإمكانية أخذ صورة عامة عن ذمة المؤسسة بتعهداتها، كما يسمح ذلك بتحسين التنبؤ بنشاطها وإمكانية استمراره. إذ أن التعهدات التي تأخذها المؤسسة يمكن أن تتحول إلى التزامات في حالة تحقق الشروط، كالكفلات المقدمة مثلا وفي هاته الحالة تنشأ ديون إضافية على المؤسسة وبالتالي تعقد من حالتها المالية.كما أن إجبار المؤسسات على تسجيل التعهدات في جدول ملحق مرتب في المرتبة السادسة عشر(16) من بين الجداول الملحقة، يجعل من هاته المعلومات (التعهدات)مهملة في الواقع الحالي، إذ لا يستغل هذا الجدول أبدا من طرف المؤسسات، وهو نقص كبير في المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة .

3.4.3.2.عدم تجانس بعض الحسابات في الأصناف:

لقد حاول المخطط المحاسبي الحفاظ على تجانس كل الحسابات في الصنف الواحد، حتى يقدم كل صنف قيمة متجانسة ذات مدلول معين. إلا أن هناك بعض الحسابات لا تحقق هذه الصفة، إذ لا تتجانس مع باقي حسابات الصنف . ويمكن تسجيل في هذا السياق حساب مؤونات الخسائر والتكاليف (19)، حيث يعتبر تخصيص الأموال لمواجهة تكاليف معينة (خسائر محتملة) ولفترة قصوى محددة وكان من الأحسن تصنيفه ضمن حسابات الصنف الرابع أو السادس ، وكذلك الحال لصنف المخزونات الذي يضم حساب المشتريات وهو حساب لا يتجانس مع المخزونات ، حتى وإن كان حساب المشتريات حسابا ذو رصيد معدوم في الحالات العادية إلا أنه لا يستجيب لمبدأ تجانس الحسابات داخل الصنف. وكذلك صنف الحقوق الذي يضم حسابات الأموال الجاهزة وهو حساب لا يتجانس مع حسابات الحقوق، فلا يمكن اعتبار هذا الصنف كصنف متجانس ولا يعبر مجموعه حقيقة عن مجموع حقوق المؤسسة، ويستحسن أن تجمع الحسابات النقدية و التوظيف في صنف مخصص للحسابات المالية .

4.4.3.2. غياب التجزيء الدقيق للحسابات :

لم يقم المخطط بتجزيء دقيق للحسابات، فقد اكتفى بتعيين الحسابات الرئيسية المتكونة من رقمين، وقام بتجزيء معظمها إلى حسابات فرعية بثلاثة أرقام، التي جزأت استثنائيا إلى حسابات فرعية

من أربعة أرقام ، إذ يحتوي المخطط في معظمه على حسابات من ثلاثة أرقام فقط . وبالتالي فقط ترك المخطط حرية إنشاء الحسابات الفرعية للمؤسسات، وإذا كان هذا الإجراء يضفي صبغة الليونة على المخطط ، إلا أنه يحد من توحيد وتقييس الحسابات الفرعية، و بالتالي يفقد التقييس جزءا من أهدافه ، فإذا قامت كل مؤسسة بإنشاء حسابات فرعية خاصة بها ، يصعب حينئذ لمستعمل المعلومة المحاسبية استغلالها وإجراء المقارنة بين مختلف المؤسسات . ومن بين هذه النقائص الظاهرة في المخطط في هذا المجال نذكر الحالات التالية :

- لا يوجد تفريع لحسابات القروض من حيث مورد التمويل كالبنك، الدولة، الخزينة، هيئات أجنبية، شركات تأمين... الخ.

- لم يقم المخطط الوطني كذلك بتفريع حساب نتائج قيد التخصيص إلى أرباح سابقة حسب كل سنة من السنوات الخمس الأخيرة وإلى خسائر سابقة ، وهو تجزيء مهم يسهل استخراج العجز السابق، الذي يخصم من الربح الخاضع للضريبة ، وكذلك يمكن من متابعة منحنى النتيجة. فهذه تجزيئات مهمة قد أغفلها المخطط المحاسبي رغم أهميتها من حيث استغلال المعلومات المحاسبية من طرف مختلف المستعملين كالمسير أو المراقب أو حتى إدارة الضرائب . لقد ذكرنا هاته الحالات على سبيل المثال فقط إذ أردنا من خلال ذلك تبيين أهمية التجزيء الدقيق للحسابات، فكلما كان التجزيء دقيقا كلما كانت المعلومة المحاسبية دقيقة وكلما كان التقييس أكثر فعالية أي يحقق الأهداف المرجوة منه وهنا نورد المثال التالي[76](ص ص 140- 141):

	درجة التجزيء	المخطط الوطني للمحاسبة	المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982
1	تعيين الصنف	4-الحقوق	2- الاستثمارات
2	تعيين الحساب الرئيسي	42-حقوق الاستثمار	27- الاستثمارات المالية الأخرى
3	تعيين الحساب الفرعي الأول	424-الإقتراض	274- القروض
4	تعيين الحساب الفرعي الثاني	-	2742- قروض للشركاء
5	تعيين الحساب الفرعي الثالث	-	27421- تسترجع على المدى الطويل

5.4.3.2.نقص قائمة الحسابات وعدم شموليتها:

لقد تغافل المخطط عن فتح حسابات ضرورية، وقد ترك بذلك ثغرة كبيرة في مجال تسجيل العمليات، وفي هذا الإطار نسجل غياب حسابات تسمح بتسجيل العمليات التالية:

1- الأموال المتلقاة في شكل سندات المساهمة: لم يخصص المخطط الوطني للمحاسبة حسابا خاصا لتسجيل الأموال المتلقاة على المدى الطويل في شكل سندات المساهمة.

ويسجل معظم الممارسين حاليا سندات المساهمة في صنف الأموال الخاصة، إلا أن هذا الحساب لا يتجانس مع حسابات الصنف.

2-الاستثمارات العاطلة التي لا تساهم في الاستغلال: كما رأينا سابقا، فقد حاول المخطط الوطني للمحاسبة التفرقة بين الاستثمارات المنتجة والاستثمارات غير المنتجة. إلا أنه تغافل عن تسجيل الاستثمارات التي أصبحت عاطلة ولا تساهم في الاستغلال، فهي بذلك أصبحت استثمارات غير منتجة.كما أن تركها ضمن التصنيف الحالي للاستثمارات يعطي قيما خاطئة عن الاستثمارات المنتجة والاستثمارات غير المنتجة في المؤسسة.

3- فواتير قيد الاستلام المتعلقة بالاستثمارات والخدمات: لم يخصص المخطط الوطني للمحاسبة حسابا خاصا بالفواتير قيد الاستلام المتعلقة بالاستثمارات والخدمات كما هو الشأن بالنسبة لحساب"538 فواتير قيد الاستلام" ولا يمكن تسجيل هاته العمليات في حساب"538"،لأن هذا الحساب هو حساب فرعي لحساب"53 موردو المخزونات".

4-خسائر وأرباح الصرف: لم يخصص المخطط الوطني للمحاسبة كذلك حسابا خاصا بربح وخسارة الصرف، وهي عمليات خارجة عن الاستغلال، ناتجة عن فرق سعر الصرف بين تاريخ بداية العملية وتاريخ تسديدها.

5-بعض حسابات العلاوات والمنح: لا يحتوي المخطط الوطني للمحاسبة على بعض الحسابات الخاصة التي تتعلق بتسجيل علاوات أعضاء مجلس الإدارة، والامتيازات العينية الممنوحة للعمال،والعلاوات الخاصة،والمنح العائلية.

6-بعض حسابات الاشتراكات والرسوم: لا يحتوي المخطط الوطني للمحاسبة على حساب خاص باشتراكات البطالة، وكذا حسابات الرسومات الجديدة المختلفة كالرسم على المواد الملوثة، الرسم على السيارات،...الخ.

7-حسابات المواد واللوازم المستهلكة غير قابلة للتخزين: لم يخصص المخطط الوطني للمحاسبة حسابات خاصة لتسجيل المواد واللوازم المستهلكة غير قابلة للتخزين، مثل الكهرباء والغاز والماء، حيث يسجلها البعض في حساب 61 والبعض الأخر يسجلها في حساب " 62 خدمات".

8- غياب بعض حسابات النتائج المهمة : رغم تقديمه لسلسلة من النتائج الجديدة المهمة والمفيدة جدا والتي سبق التطرق إليها ، إلا أن المخطط الحالي ينقصه بعض النتائج التي لا تقل أهمية عن الأولى، تتمثل أساسا في حساب النتيجة المالية والتي تشكل الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء والمصاريف المالية ، بالإضافة إلى ذلك ينقص المخطط الوطني للمحاسبة نتيجة أخرى مهمة تتمثل في الرصيد الخام للاستغلال(يعتبر الرصيد الخام للاستغلال من بين الأرصدة المتوسطة للتسيير التي يقدمها المخطط المحاسبي العام الفرنسي، حيث الرصيد الخام للاستغلال = القيمة المضافة + إعانات الاستغلال - أعباء المستخدمين.).

وتبين هذه النتيجة الفعالية الاقتصادية للمؤسسة ، كما يسمح بقياس المردودية الاقتصادية للمؤسسة، وذلك في حالة ما إذا قورنت برأس المال المستثمر .

5.3.2.عدم معالجة بعض العمليات المهمة[77](ص ص 118- 119):

لقد تغافل المخطط الوطني للمحاسبة عن الفصل في كيفية معالجة وتسجيل بعض العمليات المهمة، التي كان بعضها مطروحا على الساحة المهنية وقت إعداد المخطط ، في حين لم يظهر البعض إلا في الآونة الأخيرة ، بدون أن يقدم أي معالجة لهذه العمليات ، أين أصبح الباب مفتوحا أمام الاجتهاد، من بين هاته العمليات نذكر ما يلي :

1- البناءات المنجزة على أراضي الغير :تشكل عملية تسجيل البنايات الموجودة على أراضي غير تابعة للمؤسسة مشكلا كبيرا ، إذ لم يحدد المخطط كيفية معالجة هذه العمليات ، والمشكل المطروح هو هل تسجل ضمن الاستثمارات بحكم أنها بنايات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة ؟ أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على أراضي لا تملكها المؤسسة ، وبالتالي لا يمكن

لها التصرف فيها وهي مجبرة على تركها في وقت معين ؟ لم يفصل المخطط في تسجيل هذه العملية .

2- العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار" leasing ": يعرف عقد الإيجار على أنه أداة تمويل الاستثمارات، تحلل كعملية إيجار متبوعة بعملية بيع اختيارية، تدفع المؤسسة المستأجرة في بداية العقد مبلغ كضمان، ثم تدفع مبالغ دورية كإيجار.

يسمح عقد الإيجار للمؤسسة بتمويل اقتناء عتاد معين أو عقار واستغلاله، ولكن لا نحصل على ملكيته إلا بعد تسديد مبلغه الكلي على شكل دفعات، والمخطط الوطني للمحاسبة لم يتطرق إلى هذا الموضوع لأن الدولة كانت الممول الوحيد لاستثمارات المؤسسات العمومية.

3-العمليات المنجزة في إطار عقود الاستغلال الطويلة : تعرف عقود الاستغلال الطويلة على أنها عقود يتنازل بمقتضاها ولمدة طويلة صاحب ملكية الشيء (براءة اختراع، علامة تجارية) عن حقه في الانتفاع لفائدة شخص آخر، مقابل دفع أتاوي لصاحب الحق من طرف المستغل . في هاته الحالة لا تنتقل ملكية الحق إلى المستغل لكنه يستفيد من كل المنافع المرتبطة بالحق . فهل يسجل هذا الحق المستغل لفترة طويلة كاستثمار عند المؤسسة المستغلة بسبب حق الانتفاع منه ، وهل يهتلك ، و متى يبدأ أول الاهتلاك ؟ أم تسجل الأتاوى كونها أعباء إيجار فقط ، بغض النظر عن الفوائد التي يدرها ؟.

6.3.2. معايير تصنيف الحسابات[40]:

يخضع تصنيف الحسابات في المخطط إلى التصنيف الطبيعي للعمليات بغض النظر عن وجهتها . فقد تم تصنيف عناصر الأصول والخصوم حسب طبيعتها (استثمارات، مخزون، ... الخ)، وكذلك بالنسبة لحسابات الأعباء والإيرادات (خدمات، مصاريف العمال، ضرائب ورسوم... الخ). أما من جانب ترتيب الحسابات، فقد رتبت الحسابات في المخطط على أساس معيارين اثنين وهما:

- حسب درجة السيولة والاستحقاق: ترتب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها المتزايدة ، وترتب عناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها المتزايدة .

- حسب معيار التناظر بين حسابات الأصول والخصوم لإظهار العلاقة بين الاستعمالات (الأصول) ومواردها (الخصوم). وفيما يلي مثال عن ترتيب الحسابات وفق معيار التناظر والتوافق بين الموارد والاستعمالات :

- يعين حساب المستخدمين برقم 63 ، في حين يعين حساب تسبيق للمستخدمين برقم 463 ، ويعين حساب ديون المستخدمين برقم 563 .

- ونفس الشيء يحدث عند ترتيب حسابات الخدمات ، حيث يعين حساب الخدمات برقم 62 ، بينما يعين التسبيق على الخدمات بحساب 462، ويعين حساب دائنو الخدمات بحساب 562 .

إلا أن هذه التعيينات والمعايير لم تحترم في تصنيف كل حسابات المخطط، وذلك راجع إلى عدم إمكانية التوفيق بين معيار التناظر ومعيار درجة السيولة والاستحقاق.

1.6.3.2. عدم احترام معايير ترتيب الحسابات المعتمدة من طرف المخطط :

لقد أخل المخطط الوطني للمحاسبة في بعض الأحيان بمعيار التناظر لحساب درجة السيولة والاستحقاق، كما أخل في البعض الأخر بمعيار درجة السيولة والاستحقاق لحساب معيار التناظر وفي ما يلي مثال عن الإخلال بمعيار التناظر :

حساب 421 يفترض أنه يعين حساب حقوق عن القيم المعنوية إلا أنه لا يمثل ذلك بتاتا، حساب 468 يفترض أنه يعين تسبيقا على الإهتلاكات، كما يفترض أن يعين حساب 568 كدين على الاهتلاكات، في حالة ما إذا تتبعنا تصنيف الحسابات حسب معيار التناظر.

ونقدم مثال أخر عن عدم احترام معيار درجة السيولة:

يصنف حساب التوظيفات المالية الطويلة الأجل، ضمن الحقوق أي بعد المخزونات، في حين تعتبر هي كاستثمارات مالية للمدى الطويل، كان لا بد أن تصنف مع الاستثمارات " الصنف2".

2.6.3.2. عدم الترتيب الصحيح للحسابات داخل الأصناف:

لم ترتب بعض الحسابات ضمن الأصناف الموافقة لها، وفي هذا الصدد نسجل الملاحظات التالية:

- لقد تم ترتيب حساب مؤونات الأعباء والتكاليف في صنف الأموال الخاصة ، وهو ترتيب غير ملائم، إذ لا يمكن اعتبار مؤونة الأعباء والتكاليف كرأس مال، والأجدر تصنيفها ضمن الديون قصيرة أو متوسطة الأجل.

- كما تم ترتيب الحسابات التالية في صنف الحقوق : مصاريف مقيدة سلفا ، نفقات في انتظار التخصيص، المتاحات ، سندات التوظيف . إلا أنه لا يمكن اعتبار هاته العناصر كحقوق بمعنى الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقاتها مع الغير.

- كما تم ترتيب الحسابات التالية في صنف الديون: إيرادات مقيدة سلفا ، إيرادات في انتظار التخصيص.

يمكن أن ينظر إلى اختلافات التصنيف هاته ، كأخطاء في المصطلحات ، إذ يعبر المخطط عن العمليات بتعبير خاطئ، كالتعبير عن المصاريف قيد التخصيص بالحقوق.

7.3.2. المصطلحات[40]:

سنتطرق إلى مصطلحات المخطط الوطني للمحاسبة من جانب استعمالها لتسمية المخطط نفسه، وأصناف الحسابات ثم من جانب المفاهيم والمصطلحات المستعملة فيه .

1.7.3.2.تسمية المخطط الوطني للمحاسبة :

إن مصطلح المخطط الوطني للمحاسبة ، لا يتلاءم مع تجزيئه ، إذ هو مجزأ أو متفرع إلى مخططات قطاعية فكان بالأحرى أن يسمى مخطط عام ، إذ أن مخطط وطني يتلاءم مع مخطط جهوي وليس مع مخطط قطاعي. ومن الأحسن أنه يسمى بالمخطط العام للمحاسبة.

2.7.3.2.عدم تخصيص جزء خاص للمصطلحات :

لا يحتوي المخطط الوطني للمحاسبة على باب أو فصل أو قسم خاص بشرح المصطلحات التي وردت فيه أو التي استعملها ، وهذا إهمال كبير بجانب مهم من جوانب المخطط الذي يمثل أداة تقييس . فكان من المفروض أن يخصص جزءا كاملا لتوضيح وشرح كل المصطلحات المستعملة في المخطط ، سواء في جانب تسمية الحسابات والأصناف أو في جانب قواعد سير الحسابات . لأن غياب تعريف واضح لأي مصطلح معين ذكر في المخطط ، فإن ذلك يؤثر على فهم المصطلح ويخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله.

3.7.3.2.الصيغة العربية:

لقد تم إعداد المخطط الوطني للمحاسبة أساسا باللغة الفرنسية ، وهي اللغة التي كانت منتشرة ومستعملة في كل ميادين الحياة الاقتصادية والعملية آنذاك ، ثم تمت ترجمته إلى اللغة العربية. إلا أن ترجمة المخطط لم تتم بصفة جيدة ودقيقة ، مما أحدث خلطا كبيرا في تسمية الحسابات وبعض المفاهيم ، وفيما يلي أمثلة عن بعض تسميات الحسابات (لقد تم إنشاء لجنة خصيصا لترجمة المخطط إلى اللغة العربية، ثم أعادت نفس اللجنة ترجمة النسخة العربية إلى اللغة الفرنسية من أجل الوصول إلى توافق وتشابه بين الصيغتين) :

- تسمية حساب10 بصندوق الشركة أو أموال جماعية، ويقصد به حساب رأس المال أو الأموال المملوكة للشركة،
- تسمية حساب 210 بـ شهرة المحل، والأصح بالفرنسية أموال التجارة لأنها تضم أربعة عناصر هي: الشهرة، القاعدة التجارية، الزبائن، العلامة التجارية.
- تسمية حساب 35 بـ منتجات منجزة ، ويقصد به منتجات تامة الصنع،
- تسمية حساب 48 بـ النقديات ، ويقصد به الأموال الجاهزة،
- تسمية حساب 74 بـ أداءات متممة ويقصد به خدمات مقدمة للغير ،
- تسمية القوائم المحاسبية الختامية ، مثل الميزانية ، جدول حسابات النتائج بعبارة " وثائق الملخصات" ، وهي عبارة خاطئة لا تعبر بشكل صحيح عن مدلولها .

4.7.3.2.عدم توافق المصطلحات المستعملة مع الواقع الاقتصادي الجديد :

استعمل المخطط الوطني للمحاسبة عدة مصطلحات تتوافق مع المحيط الاقتصادي المخطط الذي كان سائد وقت إعداده ، أصبحت الآن لا تتوافق مع الواقع الاقتصادي الجديد. وكثيرا ما تختلف المصطلحات التي يستعملها المخطط الوطني للمحاسبة مع مصطلحات القانون التجاري أو القانون الجبائي وكمثال عن ذلك:

- مصطلح الأموال الخاصة والأموال الجماعية يرتبط بواقع الاقتصاد المخطط، فحين يستعمل القانون التجاري الحالي مصطلح رأس المال.
- مصطلح معدات الإنتاج الذي يستعمل كثيرا في المحاسبة الوطنية والمحاسبة العمومية.
- كما نسجل غياب مصطلحات الشركات الفرعية، الشركات التابعة، المجمعات، الشركة الأم ...إلخ.

8.3.2. قواعد سير الحسابات[36][40]:

لم يفصل المخطط جيدا في قواعد سير بعض الحسابات، فبقيت كثير من العمليات غامضة، يمكن أن نذكر بعضها:

- لم يحدد المخطط شروط اعتبار الاستثمارات على أساس قيمتها أو فترة حياتها أو حجمها ، وعليه كثيرا ما يحدث خلط في تقييد بعض العمليات مثل اقتناء محركات الشاحنات أو السيارات، أو أعمال صيانة كبيرة على المعدات، مما ينتج عنه خلط كبير، أي ما هو منفعة وما هو استثمار ، وهذا يؤثر بشكل مباشر على النتائج.
- إن عملية تحويل تكاليف السنوات السابقة والتي لم تسجل في وقتها إلى تكاليف الإنتاج وتكاليف الاستغلال (حـ/75 و حـ/78) تضاعف من قيمة حسابات التكاليف ، مع العلم أنها لا تؤثر على نتيجة المؤسسة، لأن التكلفة تسجل أولا في أحد حسابات التكاليف مدينة وأحد حسابات الأموال الجاهزة أو دائنو الخدمات دائنا، ثم في القيد الثاني يكون حساب 696 تكاليف سنوات سابقة مدينا إلى حساب 75 أو 78 دائنا بنفس المبلغ . لقد تم اللجوء إلى هذه الطريقة، حفاظا على ترتيب الأعباء حسب طبيعتها.
- لم يقم المخطط الوطني للمحاسبة بشرح قواعد سير حسابات الصنف الخامس ونص على تطبيق نفس القواعد المذكورة في حسابات الصنف الرابع على هاته الحسابات، وذلك بحجة تناظر وتوافق الحسابات، إلا أن ذلك ليس دائما صحيحا، فمثلا حساب 468 مصاريف مقيدة سلفا لا يتوافق مع حساب 568 الهيئات الاجتماعية.
- لم يحدد المخطط بدقة العمليات خارج الاستغلال، فقد اكتفى بذكر ما يلي حول حساب الأعباء خارج الاستغلال، "يستقبل هذا الحساب المصاريف التي لا تتعلق بالاستغلال العادي أو بالسنة المالية الجارية "، وهذا تعريف غير دقيق وغامض لا يحدد بوضوح ميدان العمليات الخارجة عن الاستغلال.
- عبئ متابعة حركات المخزون بطريقة الجرد الدائم: نصت المادة 19 من القرار المتضمن كيفية تطبيق المخطط على "تتبع حركات المخزون بالجرد الدائم..."، وهذا دون استثناء أي مؤسسة، ولم يراعي في ذلك كلفة إعداد المعلومة المحاسبية الموجهة للاستعمال الخارجي، التي لا تستطيع بعض المؤسسات تحملها. كما أن الجرد الدائم ينظر إليه كطريقة لتسيير المخزونات ولا يدخل ضمن إطار تقييس المعلومة المحاسبية. بالإضافة إلى ذلك فإن مهمة إعداد الجرد الدائم، هي مهمة مصلحة تسيير المخزونات التي لها الإمكانيات و الوسائل لتزويد المحاسبة بكل المعلومات، ولا داعي لإثقال

المحاسبة بمهمة إعداد الجرد الدائم للمخزونات. ويستحسن ترك الخيار للمؤسسات بين الجرد الدائم و/أو المتناوب للمخزونات. مع توفير حد أدنى من المعلومات حول تسيير المخزونات.

9.3.2. قواعد وطرق التقييم[36][40]:

لقد جمع المخطط في جزء واحد بين قواعد تقييم وقواعد سير الحسابات، إذ لم يخصص لقواعد التقييم جزءا خاصا بها، شأنها في ذلك شأن المصطلحات.

1.9.3.2.عدم تحديد كيفية تقييم بعض العمليات:

بالإضافة إلى الجمع بين المصطلحات وقواعد سير الحسابات، فقد تغافل المخطط عن تحديد كيفية تقييم العناصر التالية على سبيل المثال:

- قيمة شهرة المحل المكونة من طرف المؤسسة في حالة تحويل الطبيعة القانونية للمؤسسة، أو تغير الشركاء مثلا. بل اكتفى المخطط بإجبار المؤسسات على تسجيل قيمة شهرة المحل في حالة شرائها.
- تقييم إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة: لقد نص المخطط على تسجيل تكلفة إنتاج المؤسسة للاستعمال الذاتي كإيرادات في حساب 73، لكنه لم ينص على مكونات قيمة تكلفة الإنتاج، هل تدخل الأعباء الثابتة مثل الاهتلاك ضمن التكلفة ...الخ.
- تقييم الحسابات بالعملة الصعبة: لم يتطرق المخطط إلى كيفية تقييم الحسابات الممسوكة بالعملة الصعبة. وكيفية تسجيل العمليات المتعلقة بها، بالإضافة إلى كيفية تقييم رصيد نهاية الفترة.

2.9.3.2.عدم تفصيل كيفية حساب الاهتلاك وتطبيقها:

لم يتطرق المخطط بدقة إلى كيفية حساب واعتماد إحدى طرق الاهتلاك، فلم يعرف مختلف الطرق المعتمدة لحساب الاهتلاك. وهناك بعض الحالات الخاصة لم يتطرق إليها، مثل تاريخ بداية إهتلاك المعدات التي تم اقتنائها ولم تستعمل بعد، كذلك نهاية إهتلاك المعدات التي لم يتم اهتلاكها تماما، إلا أنها لم تعد قابلة للاستعمال.

و السؤال المطروح هو هل يرتبط الاهتلاك بوجود الاستثمار في ذمة المؤسسة ، أم يرتبط بمساهمة الاستثمار في إنتاج المؤسسة؟.

3.9.3.2.عدم تفصيل كيفية حساب المؤونات :

لم يتطرق المخطط بالتفصيل إلى كيفية حساب المؤونات ، وخاصة الطريقة المعتمدة لحساب القيمة المحتملة للبيع . إذ لم يحدد المراجع التي يعتمد عليها في تحديد القيمة المحتملة لبيع المخزون، وفي حالة غياب سوق مرجعية ، ما هو السعر المعتمد عليه ، كذلك في حالة وجود أسعار إدارية محددة أقل من تكلفة الإنتاج ، هل يتم تكوين مؤونة أم لا . وكذلك الحال بالنسبة لمؤونة تدني قيمة الأسهم مثلا في حالة وجود سوق مالي وفي حالة انعدامه... الخ. وعليه فإن عملية تسجيل المؤونات أصبحت تأخذ طابع العشوائية من حالة لأخرى حسب اقتناعات المحاسب نفسه ، مما ينزع صبغة الموضوعية من حسابات المؤسسة.

10.3.2. القوائم المحاسبية الختامية[36][40]:

تشكل القوائم المحاسبية الختامية عنصرا أساسيا في تقديم وعرض المعلومة المحاسبية فهي التي تؤدي الوظيفة الثانية للمحاسبة المتمثلة في وظيفة الإيصال ، إلا أن القوائم المحاسبية الختامية التي يفرضها المخطط الوطني للمحاسبة لم تعد ملائمة مع الاحتياجات الجديدة لمستعملي المعلومة المحاسبية.

1.10.3.2.عدم تلاءم القوائم المحاسبية مع حجم وإمكانية المؤسسات:

إن أول انتقاد يمكن توجيهه للقوائم المحاسبية الختامية المقترحة من طرف المخطط الوطني للمحاسبة، هو عدم مراعاتها لحجم المؤسسة و إمكانياتها . فقد فرض المخطط نوعا واحد من القوائم المالية الختامية لكل المؤسسات مهما كان حجمها، سواء المؤسسات الوطنية الكبرى أو تاجر صغير خاضع لنظام الربح الحقيقي. فكان من الأفضل وضع ثلاثة أنظمة أو على الأقل نظامين يتلاءمان مع حجم و إمكانية المؤسسة . وهذا على أساس معايير ومؤشرات محددة مثل مجموع الميزانية أو رقم الأعمال أو عدد العمال .

2.10.3.2.عدد ونوع القوائم المحاسبية :

يفرض المخطط الوطني للمحاسبة سبعة عشر (17) قائمة مالية ، معبر عنها بوثائق الملخصات، وبالنظر إلى عدد ونوع القوائم المحاسبية المفروضة نسجل غياب جدول مهم وهو جدول التمويل أو جدول الخزينة الذي أهمله المخطط الوطني للمحاسبة كما نسجل كثرة الجداول الملحقة ، التي قد

تؤدي كثرتها إلى إهمالها تماما من طرف المستعملين، كما أن محتواها لا يقدم معلومات مهمة ومفيدة لمستعملي المعلومة المحاسبية ، في حين تفتقر الميزانية إلى أهم المعلومات مثل تصنيف عناصر حسب درجة السيولة و الإستحقاقية وكذلك المقارنة بين سنتين على الأقل، وهذا كان يمكن أن يغني عن جدول الديون الذي يفصلها إلى طويلة وقصيرة .

كذلك فإن القوائم المحاسبية رغم كثرتها لا تغني عن شيء سوى أنها أساس لفرض الضريبة وتقدير وعاء الربح ، أما المستعملين الآخرين مثل البنوك فإنهم يبذلون جهود كبيرة لترحيل الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية التي تعطي لهم صورة أقرب إلى الحقيقة عن المؤسسة من أجل الموافقة على منح القرض.

3.10.3.2.الدفاتر المحاسبية الإجبارية:

لم يحدد المخطط الوطني للمحاسبة الدفاتر المحاسبية الإجبارية ، وأحال ذلك على النصوص التشريعية والتنظيمية ، وبالرجوع إلى النصوص التشريعية والتنظيمية يمكن حصر عدد من السجلات، الذي ينقسم بدوره إلى قسمين قسم تقوم عليه المحاسبة ، وقسم آخر مستقل عن المحاسبة ، فالسجلات الإلزامية التي تقوم عليها المحاسبة هي دفتر اليومية، ودفتر الجرد، ودفتر الأجرة ويجب ترقيمهم صفحة بصفحة وختمهم وتوقيعهم من طرف رئيس محكمة مقر المؤسسة ، أما السجلات الأخرى فهي عديدة وألزمتها مفتشية العمل أو مصالح الضرائب مثل سجل : حوادث العمل ، دخول وخروج العمال ، الأمراض المهنية ، طب العمل، إنذار مفتشية العمل ...الخ.

كما أن المخطط لم يتطرق إلى جانب الموازين وبعض الدفاتر مثل ميزان المراجعة ، دفتر الأستاذ ...الخ. وكان الأولى أن يقوم المخطط الوطني للمحاسبة بتحديد نوع ومضمون كل السجلات والوثائق المحاسبية.

4.10.3.2. المسك الآلي للمحاسبة:

من بين الايجابيات التي جاء بها الإعلام الآلي ، هي السرعة في معالجة المعلومات بالإضافة إلى الدقة والتقليل من خطر الأخطاء وبالرجوع إلى التشريع الجزائري فإنه يمنع منعا باتا إمساك الدفاتر المحاسبية بطريقة آلية خاصة دفتر اليومية ، ودفتر الجرد، ودفتر الأجرة ، لأن النصوص القانونية صريحة وهي أن تملأ بخط اليد بدون شطب أو كشط أو محو أو تمزيق أو ترك بياض أو

حشو ... الخ. وعند مخالفة ذلك فإن قانون الإجراءات الجبائية يعطي صراحة لأعوان الضرائب رفض المحاسبة وإعادة التقييم التلقائي لأسس وأوعية فرض الضريبة.

وحتى تكون الدراسة النقدية جدية وشاملة سنقوم في المبحث الموالي بإكمال نقد المخطط الوطني للمحاسبة ولكن من جانب أو وجه آخر، وهذا من خلال مقارنته مع معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية، أي مقارنة النظام الجزائري مع المجتمع الدولي.

4.2.دراسة مقارنة بين المخطط الوطني للمحاسبة والمعايير الدولية(IAS-IFRS):

إن المخطط الوطني للمحاسبة يعادل عمره تقريبا عمر مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية ، منذ صدوره في أفريل 1975 لم يكن يحسن من طرف سلطات التقييس الجزائرية إلى يومنا هذا، وهذا على عكس المعايير الدولية للمحاسبة التي تخضع لإعادة النظر فيها لأكثر من مرة طالما اقتضت الحاجة إلى ذلك . ومن النقاط الأخرى التي تستحق التنويه، هي كون المعايير الدولية للمحاسبة تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، التي تؤدي بالشركات الناجحة ذات الكفاءات والمهارات العالية أن تستقطب إهتمام المستثمرين (المدخرين) ورجال الأعمال أينما كانوا خاصة في زمن كهذا يتميز بالتطور الهائل في مجال الإعلام والمعلوماتية . ونتيجة لذلك يفتقر ممتهنو المحاسبة في الجزائر لسوء الحظ إلى مجموعة من معايير المحاسبة تساعدهم في تأدية مهامهم. ومن المعلوم أن ممتهنو المحاسبة في الجزائر كغيرهم مطالبون بإبداء رأيهم حول عدالة القوائم المالية بدون وجود مجموعة كاملة من المعايير يستندون إليها ، ولقد أدى ذلك إلى اجتهادات متعددة ، تصل أحيانا إلى معالجة أمور مماثلة بطرق مختلفة و تجعلهم في موقف غير واضح إذا ما اختلفت وجهات نظرهم عن وجهات نظر إدارة الوحدة في معالجة بعض الأمور محاسبيا .

إن الفراغ المرتبط بالمعايير المحاسبية في الجزائر ينعكس على الواقع الذي يعيشه عالم الأعمال والمال ، فمن منا لم يسمع إلى يومنا هذا بأن الشركات توزع الأرباح هي في الحقيقة لا وجود لها ، وأن الشركة كذا هي الأكبر في المكان كذا، وإنها توضف عددا هائلا من اليد العاملة، وأن معدات إنتاجها عالية التطور، ومن لم يسمع في نفس الوقت بأن الحصيلة الضريبية متواضعة وأن هناك تهرب ضريبي كبير. أما البنوك فكانت دوما هي الضحية والمتهم، تمنح القروض لمن يريد لها أن تمنحه من القطاع الإنتاجي، ولا تسترد ما منحت من القروض إلا من فئة القطاع العائلي والمهني. أما الدولة الممثلة في أجهزتها المركزية فكانت تشكو هي الأخرى في عجز توازناتها المالية.

وأخيرا تكونت بورصة لتداول القيم مر عليها عقدين من الزمن مسجل فيها خمس (5) شركات عمومية. أما مهنة المحاسبة التي يراهن عليها مجتمع الأعمال فهي عديمة النشاط، تفتقر إلى المقومات التي تتميز بها نظيراتها في الدول الأخرى.

ومن خلال هذا المبحث نحاول مقارنة المعايير المحاسبية والمالية الدولية (IAS-IFRS) مع المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري وذلك على النحو التالي:

1.4.2.مقارنة المعايير المرتبطة بقائمة الميزانية :

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: [8]- [36]- [40].

المعيار	المحاسبة الدولية -IASB IASC	تاريخ الإصدار والتعديل على الترتيب.	المخطط الوطني للمحاسبة PCN.
2- المخزون	يقيم المخزون استنادا إلى قاعدة التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.	1975/10/01 2005/1/1	يقيم المخزون استنادا إلى قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل .
9- المحاسبة عن نشاطات البحث والتطوير.	يعترف بالأصل غير الملموس سواء تم شرائه أو بنائه ذاتيا بالتكلفة.	حل محله المعيار IAS38 منذ 1999/7/1	يعترف بالأصل غير الملموس بقيمة الشراء.
10- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.	يجب الإفصاح عنها خاصة إذا كانت تؤثر على قدرة المستخدمين على التقييم أو اتخاذ قرارات مناسبة ويكون الإفصاح المطلوب عن طبيعة الحدث ، أو تقدير أثره المالي، أو عبارة لا يمكن القيام بتقديره.	1980/1/1 2005/1/1	يجب إظهار الخسائر والالتزامات الطارئة والمحتملة إذا كانت مرجحة الوقوع وأنه يمكن تقديرها بدرجة معقولة من الدقة .
13-عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة.	الإفصاح عن السياسات المحاسبية .	حل محله المعيار IAS1 منذ 2007/1/1	إذن مسبق من مفتش الضرائب لتغيير السياسة المحاسبية.

16- محاسبة الممتلكات، المنشآت، والمعدات .	يتم الإفصاح قن: أساس قياس القيمة الدفترية ، أساليب الاهتلاك المستخدمة ، الأعمار النافعة ومعدات الاهتلاك ، القيمة الدفترية والاهتلاك المتجمع وخسائر الانخفاض، تسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة.	1983/1/1 2005/1/1	تدرج الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية أو بتكلفة إعادة التقييم مخصوما منها مجمع الاهتلاك المرتبط بها.
17- الإيجارات	يدور حول: - تحديد السياسات الملائمة للمؤجر والمستأجر. - تحديد متطلبات الإفصاح اللازمة المتعلقة بالإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي من قبل المؤجر والمستأجر. - تحديد كيفية المحاسبة عن الإيجار من قبل المؤجر والمستأجر - التعرف على عمليات البيع وإعادة الاستئجار.	1984/1/1 2005/1/1	تحمل مصاريف الإيجار التشغيلي على نتيجة الفترة للمستأجر واعتبار الإيجار عائد بالنسبة للمؤجر ، الذي يجب أن يظهر في ميزانيته قيمة أصوله المؤجرة. دون وجود معيار ينص على المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي .
19- منافع الموظفين	- تحديد كيفية المحاسبة عن المنافع التي تقدم للموظفين. - التعرف على أنواع خطط المنافع التي تقدمها الشركة لموظفيها. - تحديد متطلبات الإفصاح عن منافع الموظفين .	1985/1/1 2004/12/16	لا يوجد.

20- المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	تحديد المعاملة المحاسبية للمنح والمساعدات الحكومية. - تحديد متطلبات الإفصاح عن المنح الحكومية والأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية.	1984/1/1 1994	لا يوجد .
25- المحاسبة عن الاستثمارات	IAS 39 الأدوات المالية: الاعتراف و القياس يدور حول: - التعرف على كيفية الاعتراف بالأدوات المالية و طرق قياسها. - التأكيد على استخدام القيمة العادلة لقياس الأدوات المالية. - التعرف على التحوط ومبررات استخدامه وأساليب تطبيقه. - IAS 40 الممتلكات المستثمرة: يدور حول: - تحديد المعاملة المحاسبية المتعلقة بالممتلكات المستثمرة وكيفية الاعتراف بها وقياسها. - تحديد متطلبات الإفصاح عن الممتلكات المستثمرة.	حل محله اعتبار من 2001، IAS 39 و IAS 40	ـ تحدد تكلفة الاستثمار في الأوراق المالية في نهاية السنة المالية على أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل. ـ تسجل الاستثمارات في المحاسبة بكلفة حيازتها و تلك التي أنجزتها المؤسسة بنفسها تقيد بكلفة إنتاجها الحقيقية، أما التي تولد من خلال نشاط المؤسسة بدون ضرورة إلى نفقات خاصة تسجل للبيان.

26- المحاسبة و الإبلاغ عن خطط المنافع المحددة.	ـ تحديد مبادئ القياس والإبلاغ لتقارير خطط منافع التقاعد، حيث يجب أن تتضمن جميع الخطط في تقاريرها قائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع، ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة ووصف الخطة وأثر التغيرات في الخطة خلال الفترة. ـ تحديد متطلبات الإفصاح لمنافع التقاعد.	1987/1/1 1994	لا يوجد.
36- الانخفاض في قيمة الأصول	التأكيد على أن الأصول الغير متداولة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد و التعريف بكيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد. ـ تحديد كيفية الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الأصول و كيفية قياسها و عكسها. ـ تحديد المؤشرات التي تدل على الانخفاض. ـ التعريف بالقيمة المتعلقة بقياس الانخفاض في قيمة الشهرة . ـ تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بالانخفاض .	1999/7/1 2004/4/1	ـ المصاريف الإعدادية تطفئ خلال مدة أقصاها خمس سنوات مهما تغيرت قيمتها. ـ القيم المعنوية و الأراضي تهتلك بصورة استثنائية. ـ يسجل مقدار الانخفاض في قيمة الأصول المادية القابلة للإهتلاك سنويا حسب العمر القانوني لها.

38- الأصول غير الملموسة	ـ تحديد المعاملة المحاسبية المتعلقة بها و كيفية الاعتراف بها و قياسها. ـ تحديد الانخفاض في قيمة الأصول غير الملموسة وفق ما ورد في المعيار IAS36. ـ تحديد متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة .	1980/1/1 2004/4/1	لا يوجد. لكن يشير المخطط الوطني للمحاسبة في شرحه لحساب 21 إلى تسجيلها بقيمة شرائها و اهتلاكها يكون بطريقة استثنائية.
40- الممتلكات المستثمرة	ـ تحديد المعاملة المحاسبية المتعلقة بالممتلكات المستثمرة وكيفية الاعتراف بها و قياسها. ـ تحديد متطلبات الإفصاح عن الممتلكات المستثمرة.	2001/1/1 2005/1/1	لا يوجد.
IFRS 7 الأدوات المالية الإفصاح.	الإفصاح عن أهمية الأدوات المالية لأغراض الأداء المالي للمنشأة و مركزها المالي.	2007/1/1	لا يوجد.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن من بين أربعة عشر(14) معيار محاسبي دولي تطرق المخطط الوطني للمحاسبة إلا لثمانية (8) مواضيع، وهاته الأخيرة في معظم الأحيان لا تشمل جميع الجوانب التي تطرقت إليها المعايير الدولية للمحاسبة.

ـ إن غياب معايير محاسبية وطنية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للوحدات الاقتصادية مما ينتج عنه صعوبة مقارنة القوائم المحاسبية لهذه الوحدات. وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال قد يجد مستخدم البيانات المحاسبية صعوبة أحيانا في المقارنة بين وحدات مختلفة ينوي استثمار أمواله فيها اعتمادا على المعلومات المتوفرة في القوائم المالية نتيجة لاستخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجة عمليات و أحداث أو ظروف مماثلة مما يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار الاستثمار... .

ـ إن غياب معايير محاسبية وطنية يؤدي أحيانا إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المنشأة و إيصال نتائجها إلى المستفيدين. و يترتب على ذلك أن القوائم المحاسبية قد لا تظهر مركزها المالي و نتائج أعمالها بطريقة ملائمة و مناسبة.

ـ قد يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى إعداد القوائم المحاسبية للوحدة بطريقة مقتضبة ومعقدة، حتى وإن صلحت المعالجة المحاسبية، مما يترتب عليها صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوفرا في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة و المعرفة، ولا شك أن هذه الحقائق توضح صعوبة اتخاذ القرارات من قبل قطاع كبير من المستفيدين و زيادة إحتمال الخطأ فيها و بالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.

2.4.2. مقارنة المعايير المرتبطة بجدول النتائج:

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: [8]- [36]- [40].

المعيار	المحاسبة الدولية (IASC-IASB)	تاريخ الإصدار و التعديل على الترتيب	المخطط الوطني للمحاسبة PCN
4- محاسبة الاهتلاك.	يجب أن توزع تكلفة الأصل القابلة للاهتلاك على الفترات المحاسبية خلال العمر الإنتاجي بصورة منتظمة.	1976 1999	يجب أن توزع تكلفة الأصل القابلة للاهتلاك على الفترات المحاسبية خلال العمر الإنتاجي بصورة منتظمة.

8- السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي، الأخطاء.	- التعريف بالسياسات المحاسبية وأسس اختيارها و تطبيقها و مراعاة اتساقها و مبررات تغييرها. ـ التعرف على التقديرات المحاسبية وأسس تغييرها و المعالجات المحاسبية لذلك. ـ التعرف على الأخطاء المحاسبية وأنواعها و كيفية التعامل معها. ـ يجب أن يتضمن صافي الدخل، الدخول من العمليات العادية وغير العادية مع الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل منها.	1978/2/1 2005/1/1	لا يوجد في المخطط الوطني للمحاسبة، ماعدا كيفية تصحيح الأخطاء، أما العناصر الأخرى فيحكمها القانون الجبائي.
11- عقود الإنشاء.	فمثل هذه العقود تتميز بطول الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذها، و لذلك تتطلب المحاسبة عنها الاعتراف بالإيراد خلال الإنتاج وفقا لنسبة الانجاز.	1980/1/1 1995/1/1	يتم استخدام طريقة نسبة الانجاز إذا أمكن معرفة الإيرادات الكلية، ونسبة الانجاز وتكاليف العقد، و إذا تعذر ذلك تستخدم طريقة اكتمال المشروع.
12- ضرائب الدخل.	يجب أن يدخل مصروف الضريبة عن الفترة في تحديد صافي الربح(الضريبة تعتبر من التكاليف وتخصم من الربح)	1979/7/1 2001/1/1	لا يجب أن يدخل مصروف الضريبة عن الفترة في تحديد صافي الربح(الضريبة لا تعتبر من التكاليف حـ/889).
18- الإيراد.	يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة أو الخدمات بعد التأكيد من تحصيل القيمة، و نقل المخاطر و المنافع من البائع إلى المشتري.	1984/1/1 2001/1/1	يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد نقل ملكية المخزون المباع أو تقديم الخدمة عن طريق تحرير الفاتورة.

23- تكـــــاليف الاقتراض.	تعتبر الفائدة كتكلفة للتمويل الخارجي وتعامل محاسبيا كتكاليف إذ كانت تتعلق بالاستغلال وإذا كانت تتعلق بشراء أو بناء أصول فإنها ترسمل وتعتبر كجزء من تكلفة الأصل أو شرائه.	1986/1/1 1995/1/1	نفقات الاقتراض تندرج ضـــمن مصـــاريف الاستغلال و لا توجد أي إشارة إلى معالجتها بغير ذلك.
33- عائد السهم.	يجب على الوحدات التي يتداول الجمهور أسهمها أن تعرض مع قائمة الدخل المعلومات التي توضح الأربـــاح والخســـائر الناتجـــة عـــن الأنشـــطة العاديـــة، و الأربـــاح والخسائر الأخرى و أن تبين مقدار العائد على السهم.	1999/1/1 2005/1/1	لا يوجد.
37- المخصصـــــات، الالتزامـــــات الطارئة، الأصول المحتملة.	هو من التطبيقات المرتبطة بمفهوم الحيطة و الحذر، يجب على المنشأة الاعتراف بالمخصص إذا توافرت فيه الشروط التالية: ــ ظهور التزام حالي(قانوني أو استدلالي) كنتيجة لحدث ماضي (الحدث الملزم). ـ احتمالية الدفع النقدي (أكثر من كونه غير محتمل). ـ إمكانية تقدير قيمته بموثوقية.	1999/7/1 IFRIC 6	تشكل مؤونة للخسائر و التكـــاليف المحتملـــة إذا تحققت الشروط التالية: ــ ظهور التزام نتيجة أحداث ماضية. ـ وجود احتمال للتسديد (أكثر توقعا). ــ يمكن تقدير المبلغ بكيفية مناسبة .

من الجدول السابق نستنتج:

1- تعتبر المعايير التي وضعها، مجلس معايير المحاسبة الدولية المنظمة للأنشطة والعمليات الاقتصادية المؤثرة على جدول النتائج قد تطرق المخطط الوطني للمحاسبة بدرجة أقل لنفس المواضيع. غير أن الفرق يكمن في مدى عدالة القائمتين الماليتين.

2- إن المعايير التي يضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية تأتي مفصلة ومتجددة على عكس المواضيع التي تطرق لها المخطط الوطني للمحاسبة.

3.4.2.مقارنة بين المعايير المنظمة للعمل المحاسبي:

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: [8]- [36]- [40].

	معيار المحاسبة الدولية	**تاريخ الإصدار والتعديل**	**المخطط الوطني للمحاسبة**
1- عرض القوائم المالية.	يدور حول المحاور التالية: - تحديد أسس عرض القوائم المالية. - التعرف على الإطار الكلي لعرض القوائم و المسؤوليات. - التعرف على الصفات النوعية التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.	1975/1/1 2007/1/1	يجب إعداد و عرض القوائم المالية طبقا لما هو وارد في الأمر المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة و القرار المتضمن كيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
3- القوائم المالية الموحدة.	حل محله المعياران، IAS 27، 28 IAS، منذ عام 1989.	1977/1/1 1989	لا يوجد.
5 - المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.	حل محله المعيار، IAS1، منذ عام 1997.	1977/1/1 1997	الإفصاح يتم عن طريق القوائم المالية من 1 إلى 17 حسب المخطط الوطني للمحاسبة.
6- المحاسبة عن الاستجابة للتغيرات في الأسعار.	حل محله المعيار، IAS 15.	1977/1/1 2005/1/1	يتم تطبيق المعاملات التي تحددها وزارة المالية عند كل عملية إعادة التقييم للاستثمارات القابلة للاهتلاك.

7- قائمة التدفقات النقدية.	يتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية و النقدية المعادلة، مع تصنيف التدفقات إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية و تمويلية.	1978/10/1 2005/1/1	لا يوجد.
14- الإبلاغ القطاعي.	حل محله المعيار، IFRS 8 ابتداء من 2009/1/1 تقديم معلومات تفصيلية، سواء كانت للموظفين أو المستثمرين أو الموردين أو الدائنين أو المساهمين أو عن الوحدات الفرعية للمنشأة.	1983/1/1 1998/7/1	لا يوجد.
15- المعلومات التي تعكس أثار تغيرات الأسعار.	تم سحب المعيار اعتبارا من 2005/1/1.	1978/1/1 2003	إعادة تقييم الاستثمارات القابلة للإهتلاك يكون بناءا على ترخيص وزارة المالية.
21- أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية.	ـ تحديد كيفية إثبات العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية. ـ تحديد كيفية إثبات العمليات المتعلقة بالوحدات التي تعمل في دول أجنبية في القوائم المالية للمنشأة. -ترجمة القوائم المالية من عملة القياس إلى عملة العرض. ـ كيفية تعديل معدل أو معدلات الصرف. ـ كيفية الإبلاغ عن أثار التغيرات في معدلات الصرف في القوائم المالية.	1985/1/1 2005/1/1	لا يوجد (تسجل محاسبيا كتكاليف خارج الاستغلال و العكس نواتج خارج الاستغلال).
22- إندماج الأعمال.	حل محله، المعيار IFRS 3، منذ 2004/4/1،حسب"IFRS3" الاقتصار على استخدام طريقة الشراء كأسلوب محاسبي وحيد وتقيم بواسطة القيمة العادلة و تم التوقف عن التعامل بأسلوبه تجميع المصالح.	1985/11/1 2004/3/31	تقيم بقيمتها الدفترية مع خصم الاهتلاكات و المؤونات، أو بسعر الشراء أو بسعر السوق.

24- الإفصـــــاح عـــن الأطـــراف ذات العلاقة.	الإفصاح عن جميع العمليات و المبالغ مع شركات زميلة، شركات تابعة، شركات فرعية، شركات تمثل تكامل رأسي أو أفقي"كارتل أو تروست"، أقارب مديرون في الشركة...الخ.	1986/1/1 2005/1/1	لا يوجد.
27- القـــــــوائم الماليـــة المنفـــردة والموحدة.	ـ إعداد و عرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من المنشآت التي تكون تحت سيطرة الشركة الأم. ـ المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة للمنشآت ذات السيطرة المشتركة عليها والشركات الزميلة عندما تختار المنشأة أو يتطلب منها بموجب قوانين محلية عرض قوائم مالية منفردة(ليست موحدة).	1990/1/1 2005/1/1	ـ يجب على الشركات الأم إعداد قوائم مالية موحدة، و كذلك بالنسبة للمجمعات، و كذلك الشركات القابضة العمومية.
28-الاستثمارات في الشـــركات الزميلة.	لا يحتل هدف الربح دائما أولويات الشركة عند استثمار أموالها، بل قد تكون هناك أهداف إستراتيجية ويدور هذا المعيار حول المحاور الرئيسية التالية: ـ أسس تحديد الشركات الزميلة. ـ التعريف بأسلوب الملكية في المحاسبة عن الشركات الزميلة. _ كيفية تحديد الشهرة في ظل الشركات الزميلة. ـ كيفية التعامل عندما تفوق الخسائر قيمة الاستثمارات في الشركات الزميلة...الخ.	1990/1/1 2005/1/1	لا يوجد.

29- الإبـــــلاغ المـــــالي فـــــي الاقتصـــــــاديات نشطة التضخم.	ـ التعريف بالتضخم و مؤشراته و أثر ذلك على القدرة الشرائية للنقود. ــ التعريـف بكيفيـة إعـادة تصـوير القـوائم الماليـة لـتعكس أثـر التضـخم، و يـنص المعيار على تعديل القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية.	1990/1/1 1994	لا يوجد.
30-الإفصـاح فـي القـــوائم الماليـــة للبنـــــــــوك والمؤسســـــــات المماثلة.	حـل محلـه، IFRS 7 ، الأدوات الماليـة: الإفصاح: ــ الإفصـاح عـن أهميـة الأدوات الماليـة لأغـراض الأداء المـالي للمنشـأة و مركزهـا المالي. ـ الإفصـاح عن بنـود الدخل والمصـروفات والمكاسب والخسائر بشكل منفصل. ــ السياسـات المحاسـبية المتعلقـة بـالأدوات المالية. ـ معلومات عن محاسبة التحوط. ـ معلومـات عن القيم العادلـة لكل فئـة مـن الأصول و الالتزامات المالية.	1991/1/1 2005/8/18	نطبــق المخطــط الــوطني المحاسـبي القطـاعي للبنـوك، وهـو مسـتمد مـن المخطـط المحاسبي العام المنقح، وقبل تبنـــي الاتحـــاد الأوربـــي للمعايير الدولية للمحاسبة.
31- الحقـوق فـي العقود المشتركة.	قـد ينـوء شـخص أو منشـأة بمفردهـا عـن تمويل استثمار ويكون البديل من خلال عقد مشترك، ويدور المعيار حول: ـ المحاسبة عن الحقوق في العقود المشتركة والتعريـف بـالحقوق والأصـول فـي العقـود المشتركة. ــ الإبـلاغ عـن أصـول العقـود المشـتركة والالتزامات و الدخل و المصروفات...الخ.	1992/1/1 2005/1/1	لا يوجد.

32- الأدوات المالية: الإفصاح و العرض.	حل المعيار، IFRS 7، محل المعيار، 32 IAS، فيما يتعلق بالإفصاح فقط: تطرف هذا المعيار إلى عرض الأدوات المالية مثل الحقوق في الشركات التابعة ، أسهم الخزينة، المقاصة،...الخ، وتم إلغاء كافة البنود التي وردت في المعيار عن الإفصاح. و يدور المعيار حول بيان كيفية تصنيف الأدوات المالية، وصف المعاملة المحاسبية لأسهم الخزينة. _ تحديد الظروف الدقيقة التي يتم في ضوئها إجراء مقاصة بين الأصول و الالتزامات المالية في الميزانية.	1996/1/1 2005/8/18	لا يوجد.
34- الإبلاغ المالي المؤقت.	تبرز الحاجة في كثير من الأحيان إلى إعداد قوائم مالية عن ربع سنة أو نصف سنة ، وهذا لأهداف استثمارية أو التأثيرات الموسمية على أعمال المنشأة أو بناءا على طلب الجهات الائتمانية ويدور المعيار حول: ـ تحديد الحد الأدنى عن محتويات التقرير المالي المؤقت. ـ تحديد الفترات التي يمكن أن يغطيها التقرير المالي المؤقت. ـ تحديد السياسات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح في التقرير المؤقت.	1999/7/1	لا يوجد.

35- العمليـــــات غير المستمرة.	حـل محلـه المعيـار، IFRS 5، الأصـول غير المتداولة المقتناة للبيع و العمليات غير المسـتمرة منـذ 1/1/ 2005 أمـا المحـاور الرئيسية التي يدور حولها المعيار هي: ـ التطـرق إلـى متطلبـات تصـنيف و قيـاس العمليـات غير المستمرة وتعريفها وتوقيت تصـنيف العمليـات الماليـة كعمليـات غيـر مستمرة. ـ تحقيـق التوافـق مـع المعيـار الأمريكـي SFAS 144. ـ المعالجة المحاسبية للأموال المقتناة للبيع. ـ متطلبـات الإفصـاح عـن الأمـوال غيـر المستمرة والأصـول غير المتداولـة المقتنـاة للبيع.	1999/7//1 2005/1/1	لا يوجد.
39- الأدوات المالية: الاعتـراف والقياس.	ـ التعرف علـى كيفيـة الاعتـراف بـالأدوات المالية و طرق قياسها. ـ التأكيد على استخدام القيمـة العادلـة لقيـاس الأدوات المالية. ـ التعرف على التحوط ومبررات استخدامه وأساليب تطبيقه.	1980/1/1 2005/8/18	لا يوجد.

41- الزراعة.	ـ التعرف على النشاطات والمجالات التي تقع في نطاق المعيار. ـــ وضع معايير المحاسبة عن النشاط الزراعي ـ الأصول البيولوجية(الحيوانات والنباتات الحية). ـــ تحديد الإفصاحات اللازمة وطرق العرض المناسبة المتعلقة بهذه النشاطات.	2003/1/1	مخطط محاسبي قطاعي يتعلق بالقطاع الفلاحي يقوم على نفس معايير المخطط الوطني للمحاسبة ما عدا قائمة حسابات خاصة، وتاريخ بداية السنة الفلاحية في 9/1/ن وتاريخ الإقفال هو 8/31/ن. كما أنه لم يتطرق إلى الأصول البيولوجية.

نلاحظ من جدول المقارنة السابق أنه من بين عشرين معيار (20)، لم يتطرق المخطط الوطني للمحاسبة إلا لستة (6) مواضيع من بين عشرين (20) موضوع تطرقت لها المعايير السابقة فقط وهذا ما يعكس العجز (بـ 60 %) الذي تعانيه المحاسبة في الجزائر، بالرغم أننا لم نتطرق إلى التفسيرات لأنه لا توجد معايير وطنية ومنه لا توجد تفسيرات لها. و ينجر عن كل هذا بالتأكيد ظهور مشاكل تطبيقية، و التي ستؤدي بدورها إلى ترسيخ واقع مهني محاسبي عقيم.

4.4.2.مقارنة حول المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة:

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: [8]- [36]- [40].

البيان.	**لجنة أو مجلس المعايير المحاسبية الدولية.**	**المخطط الوطني للمحاسبة.**
مصاريف التأسيس والمصاريف السابقة للتشغيل والمصاريف الإعدادية.	تسجل كمصاريف فور حدوثها.	تسجل كمصاريف إعدادية و تطفئ في مدى زمني لا يتعدى خمس سنوات.
مصاريف البحوث والتطوير.	تكاليف البحوث يجب أن تعامل كمصروف عند حدوثها. أما تكاليف التطوير يمكن رسملتها وإطفاؤها على مدى العمر المتوقع للمنتج أو العملية.	تسجل كمصاريف إعدادية، وتطفئ كذلك في أجل لا يتعدى خمس سنوات.

الشهرة(مشترات).	تطفئ على مدى العمر الإنتاجي الذي لا يمكن أن يتعدى 20 سنة.	غير موجود إلا أنه تهتلك بصفة استثنائية.
الشهرة السالبة.	إذا كانت مرتبطة بالخسائر/التكاليف المستقبلية المتوقعة.	غير موجود.
الأصول الأخرى غير الملموسة.	ترسمل وتطفئ على مدى العمر الإنتاجي(الحد الأعلى 20 سنة).	ترسمل وتطفئ على مدى العمر الإنتاجي المحدد بعشرين سنة.
التكاليف المرتبطة بالتطوير الداخلي للأصول غير الملموسة (الشهرة) والأصول الأخرى غير الملموسة.	تسجل كمصروف عند حدوثها.	غير موجود.

من خلال ما سبق نستنتج أن المخطط الوطني للمحاسبة تضمن طرق التقييم والتنظيم والتسيير الحسابي وهاته الأخيرة كانت موضوع لمعايير دولية، غير أنه ومنذ صدوره لم تتم عملية تحسين المخطط الوطني للمحاسبة، كما لم تصدر جهات التقييس المحاسبي في الجزائر أي معايير أو تفسيرات.

من خلال الفصل الثاني نخلص إلى أن:

التقييس المحاسبي ليس إجراء تقني يهدف إلى تحديد و توحيد لغة التعامل المحاسبي و قواعد التقييم وسير الحسابات وعرضها فحسب، بل تتعدى أهميته إلى أبعد من ذلك بكثير. فيصل التوافق الذي توفره عملية التقييس بين كل مستعملي المعلومة المحاسبية، تصبح المحاسبة وسيلة اتصال فعال بين المتعاملين الاقتصاديين و الاجتماعيين ولا يمكن الاستغناء عنها.

ومن خلال التطرق إلى التجربة الجزائرية في ميدان التقييس، نخلص إلى أن مهمة التقييس في الجزائر تتكفل بها رسميا السلطات العمومية، ويشبه في ذلك نظام التقييس في الجزائر إلى حد ما النظام الفرنسي.

ورغم الأهمية الكبيرة التي يكتسيها التقييس المحاسبي في البلدان النامية مثلما أشار إليه المفكر الأمريكي ENTHOVEN [89] (p173) يرى أنه من الضروري أن تقوم هاته البلدان بتطوير ودعم مجال التقييس المحاسبي، وذلك من أجل الاستغلال الأفضل للمحاسبة كنظام معلومات،و التي تشكل حسب رأيه موردا هاما للمعطيات الاقتصادية و المالية و الاجتماعية، تتميز بالصحة و التجانس. إلا أن التقييس المحاسبي في الجزائر لم يحضى بالعناية الكبيرة، إذ تعتبر الانجازات في هذا المجال ضئيلة نوعا ما مقارنة مع احتياجات البلاد إلى أعمال التقييس.

لقد تمت الإشارة في هذا الفصل كيف أن هندسة المخطط الوطني للمحاسبة كان منطلقها ضمان خلق بنك للمعلومات، يسخر لمختلف الاستخدامات في كل المستويات الإدارية والتنظيمية سواء كانت تخص الأجهزة المركزية أو الأجهزة المحلية. حيث كانت أهدافه متفتحة ومنسجمة بقدر كبير مع الكثير من العوامل و المتغيرات البيئية المحلية و الدولية، إلا أن عملية تحسينه لم تكن كافية.

يتبين من هذا العرض أن المخططات المحاسبية ليست مجرد قوائم حسابات و خانات ترتب فيها العمليات فقط، بل هي أداة تسعى إلى تحقيق أهداف عامة تخدم التقنية المحاسبية وفي ظل توجهات محددة يتم تسطيرها من طرف معديها، إلا أن المخطط المحاسبي لا يمكنه أن يحقق الأهداف التي يسعى إليها، إلا إذا كان متناسقا مع المحيط الذي يوجد فيه، ومن أجل ذلك لا بد على المخطط المحاسبي أن يتبع التغيرات التي تحدث حوله من كل النواحي، لا سيما في المجال الاقتصادي والاجتماعي و القانوني، وذلك على المستوى الوطني الجهوي والدولي.

ومن خلال العرض التقييمي للمخطط الوطني للمحاسبة ومن خلال كذلك مقارنته مع المعايير الدولية للمحاسبة، تجلى لنا أن المخطط الوطني للمحاسبة يعاني من نقائص كثيرة وكبيرة، سواء من جانبه الشكلي و الهيكلي، أو من جانب مضمونه كالمصطلحات وقواعد التقييم، بالإضافة إلى القوائم المالية الختامية. ويرجع بعض هذه النقائص إلى طريقة إعداد المخطط الوطني التي لم تراعي الدقة والشمولية، بينما يرجع البعض الآخر من النقائص إلى قدم المخطط الوطني للمحاسبة وبقائه جامدا.

مهما كان سبب وجود هذه النقائص فإن المخطط بشكله الحالي لا يمكن له أن يحقق الأهداف التي ترتبط بكل مخطط محاسبي، وهذا ما جعل الجهات المعنية تسعى جاهدة لتغييره بالنظام المحاسبي المالي المقرر دخوله حيز التطبيق في 2010/01/01 وهو موضوع الفصل الموالي.

الفصل3
النظام المحاسبي المالي الجزائري

لماذا تخلت الجزائر عن النظام المحاسبي لسنة 1975 (PCN) وعوضته بالقانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، هل من أجل تبني نظام منبثق عن المعايير الدولية. أم أن الهدف من هذا التغيير هو لأجل تلاغم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية مع المعايير و التطبيقات المنصوص عليها في المخطط الدولي.

العبور أو الانتقال من قواعد المخطط الوطني للمحاسبة نحو المعايير المحاسبية الدولية ليس سهل، ويعتبر تطبيق المعايير الدولية في الجزائر لأول مرة صعب لعدة أسباب:

- الاختلاف بين حجم المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية في الخارج والمؤسسات الجزائرية، لأنه لا يمكن مقارنة مؤسسات صغيرة وهشة مع مجمع شركات ذات فروع دولية.
- التباعد الشاسع و التاريخي بين المحاسبة و الجباية ينعكس سلبا على حالة الجزائر.
- اختلاف نظرة البيئة الجزائرية لمفهوم حوكمة المؤسسات، النظام الإعلامي، الجباية...
- والأكثر من ذلك تبني الجزائر لنموذج محاسبي انجلوسكسوني الذي يصلح في بيئة قوية اقتصاديا وغير مقيدة قانونيا (حرية اقتصادية)، بعكس النظام القديم الذي يغلب الجانب القانوني على الاقتصادي.

1.3.إطار النظام المحاسبي المالي:

إن هدف النظام المحاسبي هو توفير المعلومات المالية التي يرتكز عليها صنع القرار، هذه المعلومات تفرض وجود لغة مشتركة لضمان درجة عالية من الشفافية وتأمين إمكانية مقارنتها، غير أن وجود عدة أنظمة محاسبية كان عائقا لتحقيق ذلك، فتكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية هدفها توحيد الأنظمة المحاسبية الدولية وإعتماد نظام محاسبي عالمي واحد مشترك.

1.1.3.النظامان المحاسبيان الأساسيان وتأثيرهما على المرجعيات المحاسبية:

في الأصل هناك نظامان محاسبيان أساسيان (مدرستان لوضع المعايير) هما: المدرسة الانجلوسكسونية و المدرسة الفرنكوفونية [31](ص ص8- 10).

1.1.1.3.المدرسة الانجلوسكسونية:

للبلدان المتأثرة بشكل ظاهر بأسواق المال.

1.خصائص المدرسة الانجلوسكسونية:

توجه (نظرة) إقتصادي بما يتعلق بالمؤسسة.

⇦ المحاسبة هي أداة لدعم اتخاذ القرارات ولقياس الثروة المحققة للمساهمين.

- غياب النظرة القانونية.

- تفوق الحقيقة الإقتصادية على المظهر القانوني.

- استقلال الجباية عن المحاسبة.

- الهدف هو تلبية حاجات المستثمرين.

- المصدر هو الهيئات المهنية.

- لا تنظيم بما يتعلق مسك المحاسبة (لا وجود لتصميم محاسبي: مخطط أو مدونة حسابات).

- وجودة عدة نصوص وأعراف (US GAAP, Companies Act...).

- تبويب الأعباء حسب وظيفتها وليس حسب نوعها (طبيعتها).

2.البلدان المعنية:

- الولايات المتحدة الأمريكية.
- المملكة المتحدة (إنجلترا، بلاد الغال، إيرلندا، سكوتلندا).

- كندا.
- أستراليا.
- نيوزيلندا.
- كافة الدول الأنجلوسكسونية.

النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد "SCF" هو مستوحى (منبثق) من هذا النظام.

2.1.1.3.المدرسة الفرنكوفونية:

للبلدان ذات التقليد الضريبي.

1.خصائص المدرسة الفرنكوفونية:

- توجه (نظرة) قانوني ومالي (رأسمال، حقوق الملكية) بما يتعلق بالمؤسسة.

⇦ المحاسبة هي أداة للمراقبة و التنظيم الاجتماعي.

- علاقة وثيقة وملاحظة (ارتباط قوي جدا وملاحظ) بين المحاسبة و القانون.
- تفوق المظهر القانوني على الحقيقة الاقتصادية.
- إرتباط الجباية بالمحاسبة.
- الهدف إحصائي (حساب الدخل القومي) وضريبي (حساب الضريبة).
- قواعد لمسك الحسابات.
- توجيه على صعيد شكل البيانات التحليلية و المالية.

2.البلدان المعنية:

- أوربا.
- إفريقيا.
- إفريقيا الفرنكوفونية.
- لبنان.
- بلدان المغرب العربي.
- بعض دول المشرق.

- بعض دول آسيا خصوصا اليابان.

المخطط الوطني للمحاسبة القديم " PCN" هو مستوحى (منبثق) من هذا النظام.

ما يكمن الإشارة إليه هو أن:

المدرستان تتجهان نحو التكامل، وهذا بعد اعتماد الإتحاد الأوروبي للمعايير وقد صدر القرار المؤرخ في 13 جوان 2000 عن الإتحاد الأوروبي، وتم تشكيل خصيصا لذلك اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي التي تهدف إلى اعتماد المعايير (الدور سياسي)، وكذا المجموعة الأوروبية للتقرير المالي التي تهدف إلى تحليل وتفسير المعايير و التوسط مع المجلس الدولي للمعايير (الدور تقني وتحفيزي).

إن دمج النظامين مستحب: لمصلحة المؤسسات و المستثمرين، ولمصلحة السلطات العمومية النقدية.

2.1.3.أهداف ومجال معايير المحاسبة الدولية:

1.2.1.3.أهداف معايير المحاسبة الدولية: يمكن تلخيص أهمها فيما يلي[31](ص 26):

- إصدار مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية.
- ضمان درجة عالية من الشفافية.
- تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية (في الزمان و المكان)، فليس هنالك أي مقارنة ممكنة إذا كانت المعايير المحاسبية غير متطابقة، فهي ضرورة مطلقة للمقارنة خصوصا بالنسبة للمستثمرين في الأسواق المالية.
- العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.
- تسمح بأن تكون البيانات المالية المقدمة للمستثمرين تعكس الواقع الإقتصادي بصورة دقيقة.
- فهم أفضل للمحاسبة وتسهيل مراجعتها.
- تسهيل توحيد الحسابات.
- تطوير الإحصاءات.

2.2.1.3.مجال معايير المحاسبة الدولية [96](PP30- 31) :

إن مجال وضع وتطبيق المعايير الدولية يشمل:

- كل الحسابات سواء كانت فردية أو مجمعة.

- كل المؤسسات التجارية، الصناعية، الخدمية وأخرى (البنوك، التأمينات،...)

- يتعلق فقط بالمعلومات المالية والتدقيق.

- الإطار النظري.

- عرض البيانات المالية.

- طرق التقييم.

* أما مجال عدم وجود المعايير الدولية يشمل:

- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة(PME).

- ليس هناك معايير دولية على صعيد مسك الحسابات: (مدونة الحسابات، سير الحسابات، تنظيم المحاسبة).

3.1.3. تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

1.3.1.3. تعريف النظام المحاسبي المالي [72](ص 3):

النظام المحاسبي المالي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته نهاية السنة المالية.

2.3.1.3. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيقه الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

يلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري،
- التعاونيات،
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة،
- وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يمكن الكيانات الصغيرة التي لم يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[74].

4.1.3.الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية[72]:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما:

- محاسبة التعهد،
- إستمرارية الإستغلال،
- قابلية الفهم،
- الدلالة،
- المصداقية،
- قابلية المقارنة،
- التكلفة التاريخية،
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

1.4.1.3.الإطار التصوري:

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

- إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية،
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة،
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

يهدف الإطار التصوري للمحاسبة إلى المساعدة على:

- تطوير المعايير،
- تحضير الكشوف المالية،
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية،
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

2.4.1.3.المبادئ المحاسبية[39][72]:

يتعين على محاسبة كل كيان:

- مراعاة المصطلحات و المبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي،
- تطبيق الاتفاقيات و الطرق و الإجراءات المقيسة،
- الاستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك ومراقبة وجمع وإيصال المعلومات المراد معالجتها.

يجب أن تسمح المحاسبة بإجراء مقارنات دورية وتقييم تطور الكيان بهدف استمرارية النشاط في المستقبل.

تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ و الاتفاقيات و القواعد و التطبيقات الخصوصية، التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى. لإعداد وعرض كشوفه المالية.

تتم محاسبة أثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.

تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية و التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة و الدقة وقابلية المقارنة و الوضوح.

يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها.

تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهمين.

يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملة مالكيها.

يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية. يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي و التي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية:

- يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان،
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة،
- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع و الأهمية النسبية للأحداث المسجلة،
- يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها ، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث و العمليات الخاصة بها فقط.

يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.

لا يتم إجراء أي تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات. ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه.

ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول و المنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء.

يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.

تقيد في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

غير أن الأصول و الخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي و الاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها ضمن احترام المبادئ أو القواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية و النجاعة وتغيير الوضعية المالية للكيان.

في الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

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

تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.

تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصيغة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية. تحتوي الأصول الجارية على ما يأتي:

الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الإستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين إقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الإستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة، الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الإثني عشر شهرا، السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.
تحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي:
الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.
الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشرا شهرا ابتداءا من تاريخ الإقفال.

تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:

يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية،
أو يجب تسديدها خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال. تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.
تصنف الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الإثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة الموالية إذا كان:
استحقاقها الأصلي أكثر من إثني عشر شهرا،
الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل،
وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية .

تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات إستعادة خسارة في القيمة والاحتياطات.

تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المعني بالمالية.

يمثل رقم الأعمال مبيعات البضائع و المنتوجات المباعة وسلع وخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم، والمحققة من طرف الكيان مع الزبائن في إطار نشاطه العادي والمعتاد.

يحتسب رقم أعمال الكيانات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو الخاضعة للنظام الجزافي على أساس سعر البيع مع احتساب كل الرسوم.

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية. ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات.

تمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء ، وتمثل خسارة في الحالة العكسية.

3.4.1.3.المعايير المحاسبية:

تحدد المعايير المحاسبية:

قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات،
محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

تشكل المعايير المحاسبية الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة أدناه:

تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيما يأتي:

التثبيتات العينية والمعنوية،
التثبيتات المالية،
المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

تتمثل المعايير المتعلقة بالخصوم أساسا فيما يأتي:

رؤوس الأموال الخاصة،
الإعانات،
مؤونات المخاطر،
القروض والخصوم المالية الأخرى.

تتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة فيما يأتي:

الأعباء،

المنتوجات.

تتمثل المعايير ذات الصفة الخاصة أساسا فيما يأتي:

تقييم الأعباء والمنتوجات المالية،
الأدوات المالية،
عقود التأمين،
العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير،
العقود طويلة المدى،
الضرائب المؤجلة،
عقود إيجار- تمويل،
امتيازات المستخدمين،
العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

5.1.3.تنظيم المحاسبة[72]:

يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.

تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية، تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث جرد الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية. يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان

من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.

تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى " القيد المزدوج ": يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، احدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

يحدد تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق. تلخص العمليات من نفس الطبيعة التي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية واحدة.

يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.

تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة. يتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان. تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان، وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)، يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية، تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان. وتحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية، لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية. يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد.

تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، تلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش. كما يمكن أن تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، يجب أن

تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

6.1.3.الكشوف المالية[72]:

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الكشوف المالية سنويا على الأقل. تتضمن الكشوف المالية الخاصة للكيانات عدا الكيانات الصغيرة.

الميزانية،
حساب النتائج،
جدول سيولة الخزينة،
جدول تغير الأموال الخاصة،
ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

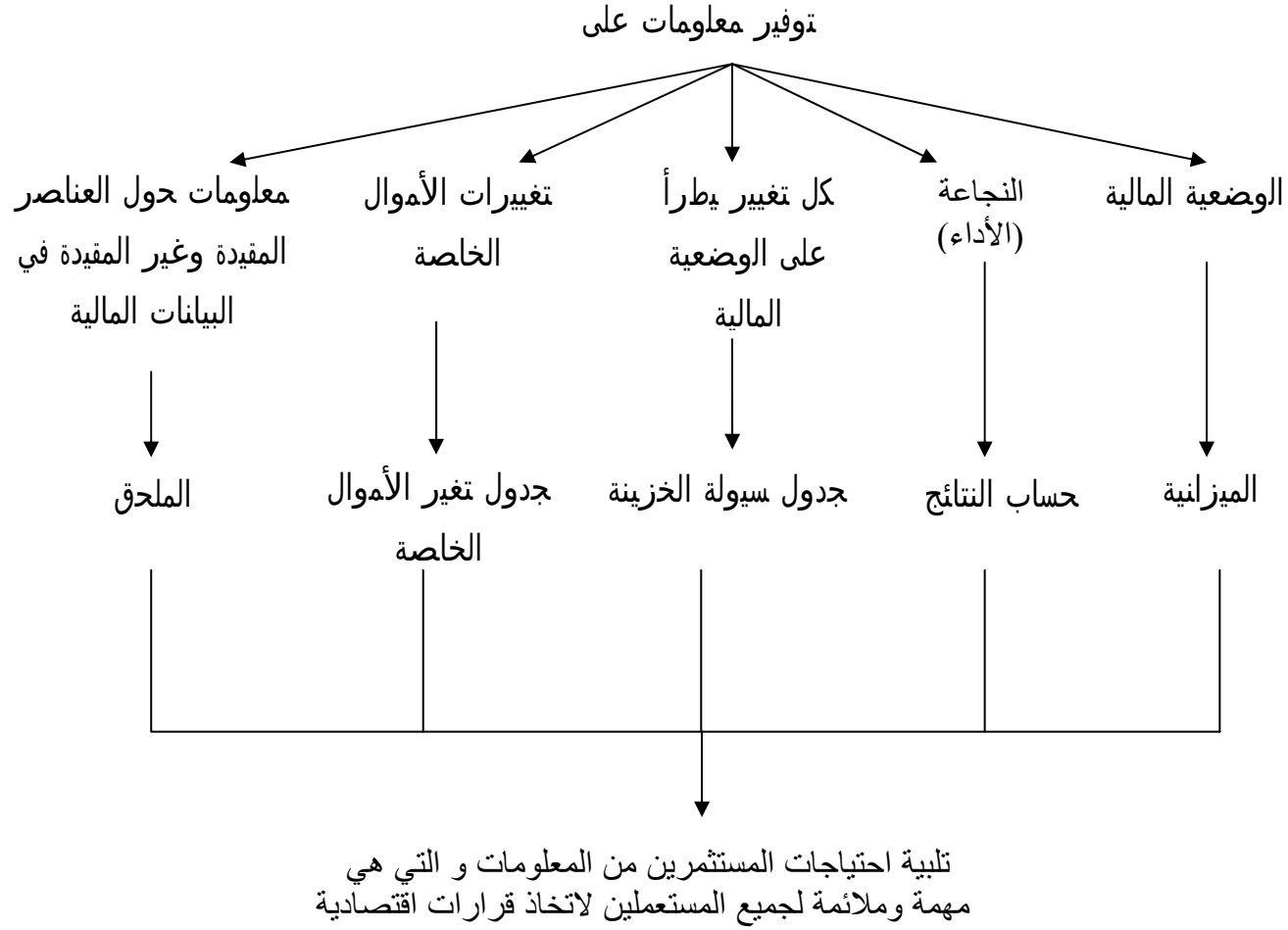
يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية، كما توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج ، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، ويتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي ، عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة. إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية. غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة إستغلال لا تتماشى مع السنة المدنية. وفي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهرا، لا سيما في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

ويمكن توضيح أهداف الكشوف المالية للكيان كما هو موضح في الشكل التالي:



شكل رقم 4: الهدف من الكشوف المالية[91] (PP 30- 31.)

يحدد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع و يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها و كذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.

ويتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف. تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم. ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة.

7.1.3.الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة[39][72]:

كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات. يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد.

يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.

تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد. يخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال. تعد الحسابات المدمجة من طرف أي كيان يراقب كيانا أو عدة كيانات أخرى.

تعرف الرقابة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والعملياتية (الإستثمارية) للكيان بغرض الحصول على امتيازات من هذه النشاطات، ويعتبر أن كيانا يراقب كيان في الحالات الآتية:

الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في كيان أخر.
السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين،
سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر،
سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان،
سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

8.1.3. تغيير التقديرات والطرق المحاسبية[39][72]:

يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية، ويرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها.

تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية. لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني. لأكثر تفصيل ارجع للمعيار المحاسبي الدولي IAS 8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي، الأخطاء وكذلك التفسيرات المتعلقة به SIC 2 و SIC18.

في المبحث الموالي نتطرق إلى أحد أهم جوانب النظام المحاسبي المالي وهو قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء وإدراجها في الحسابات.

2.3.قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات وإدراجها في الحسابات [72](ص ص3- 36)-[87] (PP185- 205 et PP 458- 470)-[82](PP595- 611):

في هذا المبحث سنتطرق إلى قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات وهذا حسب النظام المحاسبي المالي "SCF" الجديد.

1.2.3.مبادئ عامة:

1.1.2.3.إدراج الأصول والخصوم و الأعباء و المنتجات في الحسابات:

1- يدرج عنصر الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات في الحسابات عندما:

- من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

2- يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية المتأتية من بيع سلع أو ممتلكات مدرجة في الحسابات عندما تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر و المنافع الهامة ذات الصلة بملكية السلع والممتلكات.

- أن لا يبقى للكيان ضلع لا في التسيير على النحو الذي يعود الأمر فيه عادة إلى المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع و الممتلكات المبيعة.

- أن يكون في المقدور تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقية.

- أن يكون من قبيل الاحتمال أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالصفقة إلى الكيان.

- أن يكون في المقدور تقييم الكلف المستحقة أو المطلوب استحقاقها المتعلقة بالصفقة بشكل موثوق.

3- يتم تقييم المنتجات الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

4- يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث هدفها و التي تجعلها حوادث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين أرصدة.

5- إذا افترضنا أن حادثة لها صلة سببية مباشرة وراجحة بوضعية قائمة في تاريخ إقفال حسابات سنة مالية معينة قد عرفت بين هذا التاريخ وتاريخ إعداد حسابات السنة المالية المذكورة، فإنه يتعين إلحاق الأعباء أو المنتجات المرتبطة بتلك الحادثة بالسنة المالية المقفلة.

6- يدرج أي عبء مالي في حساب النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تتوفر تلك النفقة المنافع الاقتصادية المستقبلية شروط الإدراج في حسابات الحصيلة باعتبارها أصلا ماليا أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط.

2.1.2.3.القواعد العامة للتقييم:

1- ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اصطلاح الكلف التاريخية، بيد أنه يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا النظام وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقة (أو الكلفة الراهنة).

- قيمة الانجاز.

- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

2- تتألف الكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات المقيدة في أصول الحصيلة عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، و التخفيضات التجارية و التنزيلات في السعر وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الأتي: بالنسبة إلى السلع و الممتلكات المكتسبة بمقابل مالي من كلفة الشراء، المستلمة كإسهام عيني من قيمة الإسهام، المكتسبة مجانا من القيمة الحقة في تاريخ دخولها، المكتسبة عن طريق التبادل تسجل الأصول المشابهة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة وتسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة الحقة للأصول المستلمة، التي ينتجها الكيان من كلف الإنتاج.

3- يعتمد الكيان عند حلول أي تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته.

وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل المالي.

4-تقيم القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل من الأصول المالية بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية. وفيما إذا تعذر تقدير ثمن البيع الصافي لأي أصل مالي، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستعتبر كما لو كانت مساوية لقيمتها النفعية.

5- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل مالي أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك. فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إنزالها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية عن القيمة الممكن تحصيلها، خسارة في القيمة.

6- يعتمد الكيان عند كل إقفال للحسابات إلى تقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل مالي خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت. وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل المالي القابلة للتحصيل.

7- يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل مالي خلال السنوات المالية السابقة في شكل حاصل ضمن حساب النتيجة عندما تصبح قيمة هذا الأصل المالي القابلة للتحصيل أعلى من قيمته المحاسبية.

2.2.3. قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات:

1.2.2.3.التثبيتات المادية وغير المادية:

1- التثبيت المادي هو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، و الإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يعد مدة دوام السنة المالية.

2- التثبيت غير المادي هو أصل محدد الهوية غير نقدي وغير مادي، وهو أصل يراقبه الكيان ويستعمله في إطار أنشطته العادية، و المقصود منه مثلا هو المحلات التجارية المكتسبة، و العلامات المميزة، و البرمجيات المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، و المخالصات، ومصاريف تنمية حقل منجمي معد للإستغلال التجاري.

3- طبقا لقاعدة التقييم العامة للأصول المالية، يتم إدراج تثبيت مادي أو غير مادي في الحسابات كأصل.

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.

- إذا كانت كلفة الأصل المالي مقومة بصورة صادقة.

4- تدرج التثبيتات في الحسابات بقيمتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي أنتجها الكيان لنفسه تندرج فيها كلفة العتاد، و اليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى. وتضاف كلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة

الإنتاج بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.

5- الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه.

إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج.

وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة قي حالة لم يمكن تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

6- إن طريقة الإهتلاك، و المدة النفعية، و القيمة المتخلفة في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات المادية يجب أن تدرس من جديد دوريا: ففي حالة حدوث تغيير كبير للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناجمة عن تلك الأصول.

يعمد إلى تغيير التقديرات و التوقعات السابقة لكي تعكس هذا التغيير الحاصل في الوتيرة وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغيرا لتقدير محاسبي، ويعمد إلى تقويم أو تصحيح المبلغ المخصص لإهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.

7- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهتلاكات، فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

8- يحذف أي تثبيت مادي أو غير مادي من الحصيلة عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل غير صالح للاستعمال بصورة دائمة. ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا، وتدرج الأرباح أو الخسائر في الحسابات كحصول أو كأعباء عملياتية في حساب النتيجة.

2.2.2.3. الأصول المالية غير جارية (التثبيتات المالية):

1- تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة و الأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها في إحدى الفئات الآتية:

- سندات المساهمة و الديون المرتبطة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الشركات الفرعية، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة.

- السندات المثبتة لنشاط الحافظة المعدة لكي توفر للكيان على أمد طويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دونما تدخل في تسيير الكيانات المحتازة سنداتها.

- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

- القروض والديون التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي الكيان أو لا يسعه القيام ببيعها في الأمد القصير : الديون لدى الزبائن ، وغيرها من ديون الاستغلال لأكثر من إثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد عن إثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

2- تدرج الأصول المالية أعلاه في الحسابات عند دخول هذه الأصول إلى الكيان ، حسب كلفتها وتسجل المشاركات في الشركات الفرعية والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة المعدة للبيع في المستقبل القريب ضمن نفس الحسابات .

3- تدرج القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام ببيع تثبيتات مالية في الحسابات كمنتوجات أو أعباء عملياتية .

4- تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق .

3.2.2.3.المخزونات والمستحقات :

1- المخزونات أصول :

- يمتلكها الكيان وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري .

- هي قيد الإنتاج بقصد إنجاز قبل هذا البيع .

- هي مواد أولية أو توريدات لكي تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات .

- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتجات المناسبة له .

يتم تصنيف أصل في شكل تصنيفات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) لا على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعمالها في إطار نشاط الكيان .

2- عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقوم بأقل كلفتها وقيمة إنجازها الصافية وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر عقب طرح كلفتي الإتمام والتسويق . وتدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتيجة .

3- الطريقة المستعملة لتقييم المخزونات أو متابعتها يجب أن تبين في الملحق.

4.2.2.3.الإعانات المالية :

1- الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا.

2- تدرج الإعانات في الحسابات كمنتجات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة الكلف التي ترتبط بها والتي يفترض فيها تعويضها . وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك، تكون الكلفة هي الاهتلاك .

3- تدرج الإعانات المعدة لتغطية أعباء أو خسائر سابقة في الحسابات كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه .

5.2.2.3. الأرصدة من أجل مخاطر الأعباء:

1- الرصيد من أجل مخاطر الأعباء هو خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد .
2- لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لرصيد من أجل الأعباء .
3- لا يستعمل أي رصيد للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

6.2.2.3. القروض والخصوم المالية الأخرى :

1- يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب كلفتها التي هي القيمة الحقة للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

2- تنشر التكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض ويندرج في تكاليف القرض .

تدرج كلف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة أصل مالي.

7.2.2.3. تقييم الأعباء والمنتجات المالية :

تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي تترتب الفوائد خلالها .

3.2.3. الكيفيات الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات :

1.3.2.3.العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب أطراف أخرى:

1.1.3.2.3. شركات المساهمة:

العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة ، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مشارك من المشاركين وهم بالشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره المشاركون المشتركون .

2.1.3.2.3. امتيازات المرفق العمومي:

في حالة من حالات امتياز الخدمة العمومية، فإن الأصل التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل في الأصل لحصيلة الكيان الاختياري.

3.1.3.2.3.العمليات المنجزة لأطراف أخرى :

1- تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل ، في الحسابات

(في حساب أطراف أخرى) . ولا يسجل الوكيل في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله .

2- تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسم الكيان حسب نوعه في أعباء الكيان ومنتجاته.

2.3.2.3.الإدماج- تجمع الكيانات – الحسابات المدمجة:

1- ترمي حسابات الإدماج إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة كيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد .

2- تجمد الكيانات المراقبة في إطار إعداد الحسابات المجمدة تبعا لطريقة التكامل الشامل.

3- يشتمل الملحق بالكشوف المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تتيح القيام على الوجه الصحيح بتقدير محيط المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج وممتلكاته ووضعيته المالية ونتيجته .

4- فيما يخص إدماج الكيانات المتشاركة، فإن الكيان المتشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا ، والذي ليس بالكيان الفرعي ولا بالكيان المؤلف في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة .

5- يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بما يتجلى من فرق التقييم ، والعنصر الثاني هو فرق اقتناء وهو عبارة عن فائض فارق الإدماج لم يكن إلحاقه بالأصل .

6- تقوم الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس مركز استراتيجي لاتخاذ القرارات، واقعة أو غير واقعة في التراب الجزائري ، دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة (تقوم) بإعداد وتقديم حسابات ، تسمى على سبيل الوجوب " حسابات مركبة " كما لو كان الأمر يتعلق بكيان وحيد. يخضع إعداد وتقديم حسابات مركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المجمدة مع مراعاة الأحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المركبة المرتبطة بعدم وجود روابط مساهمة في رأس المال.

3.3.2.3. العقود الطويلة الأجل :

1- يتضمن عقد من العقود الطويلة الأمد انجاز ملكية ، سلعة ، خدمة، مجموعة ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة . ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي :

- عقود بناء ،

- عقود إصلاح أصول أو بيئة ،

- عقود تقديم خدمات .

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

3- عند توقع خسائر بعد الإتمام ، يعمد إلى تكوين رصيد بما يعادل الخسارة الكاملة للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات المحاسبية .

4.3.2.3. الضرائب المؤجلة:

1- الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج عبء الضريبة كأعباء في النتيجة المعزوة لعمليات السنة المالية وحدها .

2- الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الحصيلة وفي حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناجمة عن :

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

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور .

- تعديلات، وعمليات حذف، ومعالجات معادة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

يجب الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في الملحق (المنشأ، والمبلغ ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحساب).

5.3.2.3.عقد إيجار التمويل :

1- عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة ، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة .

وإيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها .

- عند المستأجر يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا، كما يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

- عند المؤجر فإن الاستثمار يسجل كأصل وتسجل متحصلات عقد التمويل في الحساب

(حـ/274)، وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

2- يكون الأصل المستأجر موضع إهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات .

6.3.2.3.المنافع الممنوحة للعاملين :

1- تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للعاملين لديه سواء أكانوا في وضعية خدمة أم لا ، في الحسابات كأعباء بمجرد ما يؤدي العاملون العمل المقرر قي مقابل تلك المنافع ، أو بمجرد ما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء العاملين لديه متوفرة .

2- يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكملات المعاش، وتعويضات ومخصصات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد العاملين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة.

7.3.2.3.العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية:

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل كلفتها إلى العملة الوطنية استنادا إلى سعر الصرف المعمول به يوم إبرام الصفقة. ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك البيع أو زوال الأصول.

تحول الديون الدائنة و المدينة المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الطرفين على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية.

تسجيل تقلبات أسعار الصرف كأعباء أو نواتج للسنة المالية الناتجة عن الديون الدائنة أو المدينة.

إذا بقيت عناصر نقدية محررة بالعملات الأجنبية، فإن تسجيلها الأصلي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ.

عندما يقوم الكيان بعمليات متماثلة معدة لتغطية تبعات تقلبات الصرف، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتيجة إلا غير المشمول للتغطية منها.

تسجل فوارق الصرف المتعلقة بعنصر نقدي، الذي هو استثمار لكيان ما في كيان أجنبي آخر بتاريخ خروج هذا الاستثمار الصافي كمنتجات أو كأعباء.

تسجل فوارق تحويل الصرف الناتجة عن تقلبات سعر الصرف بشأن الاستثمار الصافي لكيان ما في إحدى مؤسساته التي تقع في الخارج وتعد مستقلة عنه في مجال التسيير المالي والاستغلال (تسجل) مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان خاص "فارق تحويل الصرف" دون أن يدرج في حساب النتيجة.

8.3.2.3.تغييرات التقديرات، أو الطرق الحسابية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان:

تندرج تأثيرات التغييرات في التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، و التي تسمح بالحصول على إعلام أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية، أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغييرات تؤثر فيها أيضا.

تخص تغيرات الطرق المحاسبية تغييرات المبادئ والأسس، والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي وحدة لإعداد بياناتها المالية وتقديمها.

لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.

يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها، كتصحيح (تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة، حسم من مبلغ فصل ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أولا فمن حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة.

9.3.2.3. الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة:

تخضع الكيانات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال، وعدد العمال، والنشاط التي حددتها وزارة المالية، لمحاسبة تعرف بمحاسبة الخزينة. إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها.

ومحاسبة الخزينة هذه ترتكز على إعداد سجل الخزينة يبرز التدفق الصافي للأموال (إيرادات أو خسائر صافية).

تراعي الكيانات الخاضعة لمحاسبة الخزينة في حسابات نتيجتها وفي إعداد وضعيتها المالية تغيرات الأصول و الديون الدائنة و المدينة المجرودة والمثبتة بين بداية السنة المالية ونهايتها. وذلك فيما إذا كانت هذه العناصر تمثل فقط طابعا مهما بالنظر إلى أهميتها النسبية أو طبيعتها.

الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل (الإيراد) أو الدفع (الإنفاق).

القيمة المقنعة لأي محاسبة خزينة تفترض توفر الشروط الآتية :

المسك المنتظم لدفاتر سجلات الخزينة (دفتر الإيرادات مع تجميع الإيرادات اليومية ذات المبلغ الضئيل عند الاقتضاء، ودفتر النفقات، الذي تسجل فيه العمليات حسب ترتيبها الزمني).

- حفظ الوثائق الثبوتية الرئيسية (الفواتير المستعملة أو الصادرة ، أشرطة الصندوق ، بيانات البنوك، نسخ الرسائل ..) وهذه الأوراق الثبوتية الداخلية و الخارجية للوحدة تؤرخ وتصنف وترقم لمدة 10 سنوات.

وفيما يلي سنتطرق إلى الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

3.3. تقديم الكشوف المالية- مدونة الحسابات وسيرها:

الكشوف المالية هي : الميزانية ، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق. كما سنعرض مدونة الحسابات وسيرها التي تعد أحد أسس إعداد وعرض الكشوف المالية.

1.3.3.تقديم الكشوف المالية:

1.1.3.3.تعريف الكشوف المالية[47](ص ص28- 37):

1- كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية .

والكشوف المالية الخمسة (5) الخاصة بالكيانات غير الكيانات الصغيرة قد سبق ذكرها في مقدمة المبحث.

2 - تنجم الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية وتقديمها عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة .

3- تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان . ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر تلي تاريخ إقفال السنة المالية . وينبغي أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن تنشرها الوحدة .

4- تقدم الكشوف المالية المعلومات التي تتيح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

5- تقدم الكشوف المالية وجوبا بالعملة الوطنية . ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة .

2.1.3.3.الميزانية:

تصف الميزانية بصفة مفصلة كل على حدى : عناصر الأصول وعناصر الخصوم . وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تخص هذه العناوين:

– في الأصول : التثبيتات المعنوية، التثبيتات المادية، الاهتلاكات، المساهمات ، الأصول المالية المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفا)، خزينة الأموال.

- في الخصوم: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب

المؤجلة)، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (حواصل مثبتة سلفا) ، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية .

ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أم تعاقدية .

3.1.3.3.حسابات النتائج :

1- حساب النتيجة هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مميزا بين الربح / الكسب أو الخسارة.

2- المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي الآتية:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال ،
- منتجات الأنشطة العادية،
- المنتجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء العاملين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة ،
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية،
- نتيجة الأنشطة العادية .
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع ،
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة،

في حالة حساب النتيجة المدمجة يجب توضيح حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة وكذلك حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية .

يمكن تقديم معلومات دنيا أخرى إما في حساب النتيجة، وإما في الملحق المكمل، وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق.

تقدم البنوك والمؤسسات المالية معلومات دنيا في حساب النتيجة غير المذكورة أعلاه.

4.1.3.3. جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة):

1- الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائر الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات المالية .

2- يقدم جدول الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) . أي من الأنشطة العملياتية وأنشطة الاستثمار *وأنشطة* التمويل وكذلك الأموال المتأتية من فوائد وحصص أسهم .

3- تقدم تدفقات الأموال الناجمة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

4- الموجودات المالية هي السيولات وشبه السيولات الميسورة التحويل إلى سيولات.

5- يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف :

- السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن.

- العناصر سريعة وتيرة الدوران ، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

5.1.3.3. جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة :

يشكل بيان تغير رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية .

والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي :

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

6.1.3.3.ملحق الكشوف المالية :

1- يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت تلك المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير)،

- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة ،

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعلومات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها : طبيعة العلاقات ، نمط المعاملة ، حجم ومبلغ المعاملات ، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات،

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية .

2- هناك نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق مثل :

- جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية .

- جدول الاهتلاكات .

- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية .

- جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة).

- جدول المؤونات .

- بيان استحقاقات الديون الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية .

2.3.3.مدونة الحسابات وسيرها:

1.2.3.3.مدونة الحسابات: (ملحق رقم 1 يتضمن مدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة حسب النظام المالي الجديد)،[47] .

1.1.2.3.3. مبادئ مخطط الحسابات :

تعد كل وحدة مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكلها ولنشاطها واحتياجاتها إلى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر كيان معتمد لترتيب الحركات المحاسبية وتسجيلها . والحسابات تجمع فئات متجانسة تدعى طبقة . وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

- طبقات حسابات الوضعية.
- وطبقات حسابات التسيير.

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تحدد هويتها بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

2.1.2.3.3. الإطار المحاسبي الإجباري :

1- تشكل خلاصة مخطط حسابات تمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك ترتيبات خاصة تعنيها . وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها . وتقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاث أرقام أو أكثر.

2- توزع العمليات المتعلقة بالحصيلة في خمس طبقات حسابات توصف بحسابات الحصيلة.

3- العمليات المتعلقة بحساب النتيجة (التقديم حسب طبيعة الأعباء) توزع على طبقتين (6 و7) من الحسابات الموصوفة بحسابات التسيير.

تستعمل الوحدات بكل حرية ، الطبقات 0، 8 و9 غير المستعملة في مستوي الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من 1 إلى 7 . فالمتابعة الدائمة للالتزامات

المالية خارج الحصيلة تشكل إلزاما، وعليه فإن وضعية هذه الالتزامات في نهاية الفترة واردة في الملحق بالكشوف المالية.

2.2.3.3.سير الحسابات[47]:

1.2.2.3.3. الطبقة 1 حسابات رؤوس الأموال:

10- رأس المال - الاحتياطيات وما شبه ذلك:

يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية وهذه الحسابات الفرعية يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني الذي تمارس فيه الوحدة نشاطها.

الحسابات التي يستخدمها المستغل الفردي:

101 أموال استغلال يسجل هذا الحساب الفرعي في اعتماده قيمة إسهامات المقاول في بداية نشاطه أو أثنائه.

108 حساب المستغل يسجل فيه قيمة مسحوبات المستغل أو إيداعات مؤقتة ويقفل في نهاية السنة مع الحساب 101 أموال الاستغلال.

الحسابات التي تستخدمها الشركات:

101 رأس المال الصادر ، وفي حالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال يجعل الحساب 101 مدين والحساب 109 رأس المال المكتتب غير المستدعى بقيمة الجزء غير المستدعى.

وعند استدعاء رأس المال يقيد في الجانب الدائن للحساب 109 الحساب 456 الشركاء، عمليات أجريت على رأس المال.

تقيد الاحتياطيات في الجانب الدائن للحساب 106 الاحتياطات القانونية ، القانونية الأساسية ، العادية ، المقننة . وهي من حيث المبدأ ، عبارة عن الأرباح المخصصة بشكل دائم للوحدة.

يسجل الحساب 107 فارق المعادلة: الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء .

الحسابات المعمول بها في جميع الكيانات:

يسجل الحساب 104 فارق التقييم: رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة، والناتجة عن تقييم بعض عناصر الحصيلة بقيمتها الحقة وفقا للتنظيم .

يسجل الحساب 105 فارق إعادة التقييم: فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية.

11 الترحيل من جديد: يسجل فيه جزء النتيجة الرابحة أو الخاسرة رهن التخصيص.

12 نتيجة السنة المالية :

يصفى الحساب 12: في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز القانوني المختص. أو إلى حساب رأس المال الفردي في المؤسسات الفردية.

13 المنتجات والأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال:

تسجل كل على حدى في الجانب الدائن لهذا الحساب :

131 إعانات التجهيز، يتم حسمها من إحدى حسابات الصنف 2 أو الصنف 4.
132 إعانات الاستثمارات الأخرى، تستفيد منها لإقامة وحدات في الخارج أو أسواق جديدة ...
تدرج في حساب75 :

الضرائب المؤجلة على الأصول، يتم حسمها من إحدى حسابات الصنف 2 أو الصنف 4.
الضرائب المؤجلة على الأصول ، يحسم من الحساب 493 ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم.

138 المنتجات والأعباء الأخرى المؤجلة.

مؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية - :

تقيد كل على حدى في الجانب الدائن لهذا الحساب :

المؤونة للأعباء.
المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة (التزامات التقاعد.)

عند حصول العبء، يصفى الرصيد المكون سلفا عن طريق حسم مباشر للتكاليف المناسبة للعبء، والفائض يرصد مع حساب 78 .

الاقتراضات والديون المتماثلة.
الديون المرتبطة بالمساهمات.

لا يسجل في هذه الحسابات إلا العمليات المالية (وينبغي ألا تندرج فيها العمليات التجارية). وتدرج هذه الحسابات في خصوم الحصيلة مع الفصل بين :

العمليات التي هي تابعة للخصوم الجارية، والعمليات التابعة للخصوم غير الجارية.
العمليات التي تتضمن فوائد والعمليات التي لا تتضمن فوائد .

وعند إقفال السنة المالية، تسجل الفوائد المترتبة وغير المستحق أجلها المتعلقة بالإقتراضات في أقسام فرعية لكل حساب من حسابات الديون المعنية.

18 حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل المساهمة:

يوضع الحساب 18 تحت تصرف الكيانات لكي تستقبل خلال السنة المالية ، العمليات التي تتم بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة . ويصفى وجوبا عند إقفال السنة المالية.

2.2.2.3.3.الصنف 2 حسابات التثبيتات:

20 التثبيتات غير المادية وفارق الشراء:

يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية :

203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت: في الجانب الدائن الحساب 72 الإنتاج المثبت للأصول غير المادية.

204 برمجيات المعلومات وما شبهها: في الجانب الدائن الحساب 72 الإنتاج المثبت للأصول غير المادية في الجانب المدين.

205 الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات ، الرخص والعلامات .

207 فارق الشراء ، يمكن أن يكون دائنا أو مدينا، مع الأصل غير المادي المعني.

208 التثبيتات الأخرى غير المادية.

21 التثبيتات المادية :

تسجل حسابات التثبيتات المادية في تاريخ دخول الأصول المادية تحت رقابة الكيان : بقيمة الإسهام، أو بكلفة الشراء أو بكلفة الإنتاج . وبواسطة الاعتماد حسب الحالة :

- كحساب رأس المال أو من حساب الشركاء عمليات حول رأس المال (القسم الفرعي لحساب 45).

- للحساب 40 الموردون أو حسابات أخرى معنية .

- للحساب 73 الإنتاج المثبت .

22 التثبيتات في شكل امتياز :

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة طويلة على العموم لقاء حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

23 التثبيتات الجاري القيام بها :

تعني التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تقدمها الوحدة لأطراف أخرى من أجل اقتناء تثبيت ما. عندما يصبح التثبيت جاهز يصفى مع الحساب .21

26 المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بمساهمات:

يتلقى حساب 26 في جانبه المدين كلفة اقتناء (أو قيمة الإسهام) سندات المساهمة وكذلك الديون الدائنة المرتبطة بتلك السندات.

27 التثبيتات المالية الأخرى:

تشمل التثبيتات المالية الأخرى (الحساب 27) الحسابات الفرعية من 271 إلى 279 فهذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقومة بالكلفة التي هي القيمة الحقة للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل المالي .

28 إهتلاك التثبيتات :

تقيد إهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحسابات 28 إهتلاك التثبيتات وفي المقابل تسجل مخصصات الإهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحساب المخصصات .

29 خسائر القيمة عن التثبيتات :

يتم اعتماد الحساب 29، عند ثبوت خسارة في القيمة، بحسم حسابات التخصيص المتعلق (باستغلال)، أو الحسابات المالية أو الاستثنائية ، المعنية (الحسابات 68) أي أنه إهتلاك غير عادي.

3.2.2.3.3.الصنف 3 – حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:

هناك معياران للتصنيف على العموم في إطار مدونة حسابات المخزونات :

الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات ، أثناء الإنتاج ، الإنتاج المخزن ، البضائع التي أعيد بيعها على حالتها) .
طبيعة الأصل المالي المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير . على أن اختيار طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات أي طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد غير الدائم يعود إلى قرار التسيير.
طريقة سير حسابات الصنف 3 تتطابق تماما مع المخطط الوطني للمحاسبة في جميع حسابات بما فيها حساب 38.

4.2.2.3.3.الصنف 4- حسابات الغير:

40 الموردون والحسابات الملحقة:

ترد تحت الحساب 40 ، الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات وحسب الحاجة ، تفتح تفرعات في الحساب 40 كما يأتي:

401 موردو مخزونات خدمات ، بمبلغ فواتير شراء البضائع أو تأدية الخدمات بالخصم من حـ 38 أو الصنف 6(مبالغ خارج الرسوم القابلة للإسترجاع).

403 موردون وسندات للدفع ، عند قبول كمبيالة أو سند لأمر .

404 موردو المنقولات .

405 موردو منقولات ، سندات للدفع .

408 موردو فواتير لم تستلم ، يقيد في الجانب الدائن مبلغ الفواتير التي لم تبلغ.

409 موردون مدينون ، بقيمة تسبيقات ودفعات مدفوعة على الحسابRRR، تخفيضات وتنزيلات وانتقاصات...

41 الزبائن والحسابات الملحقة:

ترد ضمن الحساب 41 الديون المتصلة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال الكيان. وتنشأ الأقسام الفرعية للحساب 41 ، حسب حاجة التسيير والإعلام المالي ، وتعدل هذه الأقسام الفرعية أو توسع بحسب حاجات كل كيان.

42 المستخدمون والحسابات الملحقة:

تنشأ الأقسام الفرعية للحساب 42 حسب حاجات التسيير والإعلام المالي ، تقيد في الجانب الدائن منها الرواتب وملحقاتها من خلال القيد في الجانب المدين لحسابات الأعباء المعنية 63 .

43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة:

يقيد في الجانب الدائن من حسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة المبالغ المستحقة للكيان على مختلف الهيئات الاجتماعية وكذا المبالغ الواجب تسويتها لهاته الهيئات، من خلال القيد في الجانب المدين في حسابات الأعباء حسب كل طبيعة معنية .

44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة :

إن العمليات الواجب قيدها في هذا الحساب هي على العموم ، العمليات التي جرت مع كيانات معينة كسلطة عمومية . ويقسم بحسب الحاجات إلى حسابات فرعية . ماعدا الحساب الفرعي"441 الدولة والجماعات العمومية - الإعانات المتوقع استلامها " الذي تقيد في جانبه المدين الإعانات المتوقع استلامها وكذلك الإعانات المكتسبة والتي لم يتم استلامها والقيد في الجانب الدائن إعانات الاستغلال. فإن الحسابات الفرعية الأخرى 442 إلى 448 على العموم تستقبل في الجانب الدائن الضرائب والرسوم والعمليات المماثلة في مقابل حسابات الضرائب والرسوم التي تكون مدينة .

45 المجموعة والشركاء :

لا تسجل حسابات المجموعة والشركاء العمليات المنجزة كموردين أو زبائن والتي تسجل على الترتيب في الحساب 40 موردون أو في الحساب 41 زبائن . وإنما عمليات مالية التي تتم بين كيانات المجموعة .

46 المدينون والدائنون الآخرون :

أثناء التنازل عن أصول غير جارية باستثناء السندات المثبتة في نشاط الحافظة فإنه يدخل في دفاتر المحاسبة ، مباشرة ، الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه . في الجانب المدين من حساب فرعي لحساب 65 إذا كان الفارق سلبيا وفي الجانب المدين من حساب فرعي لحساب 75 إذا كان هذا الفارق ايجابيا.

47 الحسابات الانتقالية أو المؤقتة:

توضع تحت تصرف الكيانات لكي تتلقى أثناء السنة المالية العمليات الآتية:

- العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها أو العمليات التي تتطلب معلومة إضافية .

48 التكاليف أو الإيرادات المثبتة مسبقا و المؤونات:

تستقبل الحسابات 486 التكاليف المثبتة مسبقا و487 الإيرادات المثبتة مسبقا ، المتعلقة بالسنة المالية اللاحقة وهذا عند إقفال السنة المالية. وكذا التسجيل في الجانب الدائن للحساب 481

مؤونات خصوم جارية التي يكون مبلغها غامضا واستحقاقها خلال اثني عشر شهرا والقيد في الجانب المدين لحساب 68 مخصصات الاستهلاك ، مؤونات والخسارة في القيمة.

49 خسارة القيم في حسابات الغير :

عند إثبات خسارة القيمة في حسابات الغير يتم تقييدها في الجانب الدائن للحسابات 49 المنشأة حسب نوع الديون المعنية. وفي المقابل يتم القيد في الجانب المدين لحسابات التكاليف (مخصصات خسارة القيمة) . وعند استرداد جزء من الخسارة يتم قيدها في الجانب الدائن للحساب 78 ، وإذا أصبح الدين معدوم تقيد في الحساب 654 .

5.2.2.3.3.الصنف 5 الحسابات المالية :

50 القيم المنقولة للتوظيف :

تقيد في الجانب المدين لحسابات القيم المنقولة للتوظيف تكلفه شراء السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعنية . عند تغير القيمة يكون حساب 50 مدين أو دائن مقابل الحسابين 765 أو 665 فارق التقييم في الأصول . وعند التنازل تصفى الخسارة أو الربح بجعل حساب 50 مدين أو دائن مع أحد الحسابين 667 أو 767 الأرباح الصافية.

51 البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المماثلة :

بخلاف الحسابات المالية التي يحوزها الكيان. تقيد الفوائد السارية التي لم يحن أجل استحقاقها عند اختتام السنة المالية في الحساب 518 الفوائد السارية. ويصفى هذا الحساب عند حلول الأجل وتصبح الفوائد مستحقة. إن المساهمات المالية الجارية مثل القروض على الحسم تسجل في الجانب المدين لحساب البنك المعني بقرض الحساب 519 مساهمات بنكية جارية.

52 الأدوات المالية المتفرعة :

تتمثل في الوعد بالبيع والعقود الآجلة والإعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية .

عند اقتناء الأدوات المالية يتم تسجيل كلفة الاقتناء في الجانب المدين للحساب 52 في مقابل الحسابات المالية المعنية دائنا. وعند ارتفاع أو انخفاض قيمتها يكون الحساب 52 مدينا. أو دائنا في مقابل أحد الحسابين 765 دائنا أو 665 مدينا.

53 الصندوق:

يسجل المبلغ النقدي الذي يقبضه الكيان في الجانب المدين لحساب الصندوق. ويقيد مبلغ النقود المصروفة في الجانب الدائن لهذا الحساب . ويكون رصيده دائما مدينا أو سلبيا.

54 صناديق التسبيقات والإعتمادات:

يسجل الحساب 54 المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها مديرو الصناديق أو المحاسبون المأمورون بالإعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان الكيان .

58 التحويلات إلى حسابات داخلية :

هو حساب عبور يستعمل للتسجيلات العملية للمحاسبة وتتم تصفيته بعد انتهاء هذه العمليات مثل التحويل من البنك إلى الصندوق والعكس . وبصفة عامة كل عملية من شأنها أن تسجل في عدة دفاتر مساعدة .

59 خسارة القيمة في الأصول المالية الجارية :

إن طبيعة الحساب 59 تشبه الحساب 49 فهما حسابان لتصحيح القيمة المحاسبية إلى قيمته القابلة للتحصيل . تثبت الخسارة في الجانب الدائن للحساب 59 وفي مقابل الحساب 686 مدينا .

6.2.2.3.3. القسم 6 - حسابات التكاليف :

يعتبر توزيع الإيرادات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية .

60 المشتريات المستهلكة:

يكون هذا الحساب مدينا بجعل أحد حسابات الصنف 3 دائنا.

63 أعباء الموظفين :

مستحقات المستخدمين، بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين والكلفة العينية للمستحقات واشتراكات الصناديق الاجتماعية والاحتياط، التكاليف الاجتماعية الأخرى، التكاليف الإجبارية والاختيارية للمستغل في حالة الشركة الفردية.

64 الضرائب و الرسوم والمدفوعات الشبيهة :

تتعلق المدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية . والمدفوعات التي تقرها السلطة العمومية لاسيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية والاجتماعية .

65 الأعباء العملية الأخرى:

يتعلق بتكاليف ترتبط بالنشاطات العادية للهيئة .

66الأعباء المالية:

يهدف لبيان طبيعة أو أصل الأعباء المالية مثل أعباء الفوائد ، خسائر الديون ، فارق تقويم الأدوات المالية ، خسائر الصرف ...الخ.

67 العناصر غير العادية الأعباء:

لا يستعمل إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير العادية مثل في حالة نزع الملكية أو في حالة كارثة غير متوقعة.

68 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة:

يقيد الحساب 68 عكس حسابات التخفيض ، خسائر القيمة والمؤونات المعنية .

69 الضرائب على الأرباح ومثيلاتها:

يقيد فيه الضرائب على الأرباح، الضرائب الجزافية، وإضافي الضرائب المتعلقة بالتوزيعات.

7.2.2.3.3. الصنف 7- حسابات المنتوجات:

70 مبيعات السلع والمنتوجات المصنعة ومبيعات الخدمات و المنتوجات الملحقة:

تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي والرسم المحصل على القيمة المضافة ، مع حسن التنزيلات وتخفيضات الأسعار الممنوحة. يفرع هذا الحساب حسب احتياجات الكيان.

72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزن:

يقتصر استعمال الحساب 72 على تسجيل متغيرات الإنتاج المخزون ويكون دائن أو مدين.

73 الإنتاج المثبت:

يمثل إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة.

74 إعانات الاستهلاك:

يقيد في هذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصلت عليها الهيئة من خصم حساب الغير أو الخزينة المعنية .

75 منتجات عملياتية أخرى :

ينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية من 751 إلى 758 ، وهي مكونة لناتج النشاطات العادية للكيان.

76 المنتجات المالية:

يتفرع الحساب 76 حسب الحاجة إلى الإعلام لإظهار طبيعة أو أصل المنتجات

77 العناصر غير العادية: المنتجات:

لا يستعمل إلى في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية غير مرتبطة بنشاط الكيان

78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات :

يقيد في الجانب الدائن لهذه الحسابات من خلال القيد في الجانب المدين القيمة والمؤونات المعنية، عند التموين حيث يكون تراجع القيمة المسبق بدون جدوى .

بعد التطرق إلى النظام المحاسبي المالي يتوجب علينا دراسة المرحلة الإنتقالية، وهذا قبل دخول الأخير حيز التطبيق.

4.3.المرحلة الإنتقالية إلى النظام المحاسبي المالي:

في هذا المبحث سنتطرق إلى عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، أي تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى كمعيار منفرد ومنفصل –بمجرد مرور فترة الانتقال تنتهي مهمة المعيار. ثم نقوم بعملية تقييم النظام المحاسبي المالي نفسه مقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة.

1.4.3.تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى[97]- [98]:

إن الهدف من هذا العرض بيان كيفية الانتقال من الوضع الذي تطبق فيه معايير محاسبية غير معايير التقارير المالية الدولية إلى الوضع الجديد الذي تطبق فيه معايير التقارير المالية الدولية، أي المرحلة الانتقالية و الإجراءات التي تتطلبها بحكم الاختلافات بين طرق معالجة البيانات و المحاسبة و العرض و الإفصاح بموجب المعايير الدولية.

ولعل وضع خطوط تفصيلية ودقيقة للمرحلة الانتقالية يتطلب معالجة كافة الأمور الخلافية بما يكفل تحقيق صفات الموثوقية و الملائمة وقابلية المقارنة وقابلية الفهم كصفات أساسية للمعلومات المالية، وبالتالي استخدامها من قبل الأطراف ذات العلاقة كأساس سليم ورشيد لاتخاذ القرارات [8](ص67).

1.1.4.3.المشاكل محل الدراسة[7](ص5):

الهدف هو التأكد من أن القوائم المالية و التقارير المالية المرحلية التي تمثل جزء من الفترة التي تغطيها هذه القوائم المالية والتي تعد للمرة الأولى من خلال الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية سوف تتضمن معلومات عالية الجودة من خلال:

- توفير الشفافية و القابلية للمقارنة للمستخدمين عن كل الفترات المعروضة.
- توفير نقطة بداية مناسبة للمحاسبة في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

- يمكن تحقيق ذلك بتكلفة لا تتجاوز المنافع التي تعود على المستخدمين.

2.1.4.3.مفاهيم أساسية[7](ص5):

1. تاريخ التقرير هو تاريخ الميزانية لأول القوائم المالية يتم النص فيها صراحة على أن الكيان ملتزم بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (على سبيل المثال 2010/12/31 حالة الجزائر).

2. التاريخ الانتقالي هو تاريخ الميزانية الافتتاحية للقوائم المالية للسنة السابقة (على سبيل المثال 2008/01/01 إذا كانت بداية التطبيق هي 2009/01/01، و 2009/01/01 إذا كانت بداية التطبيق هي 2010/01/01 حالة الجزائر).

أي أن التاريخ الانتقالي يسبق تاريخ التطبيق بسنة مدنية كاملة إذا كانت القوائم المالية سنوية، وبنصف سنة إذا كانت القوائم المالية سداسية.

3.1.4.3.المعالجة المحاسبية [7](ص ص 17- 21):

1. تتطلب معايير التقارير المالية الدولية من المنشأة الالتزام بكل معيار فردي نافذ المفعول في تاريخ التقرير المالي، ومع مراعاة استثناءات وإعفاءات معينة، فإنه يجب تطبيق معايير التقارير المالية الدولية تلك بأثر رجعي، ووفقا لذلك فإن المبالغ المقارنة بما في ذلك الميزانية الافتتاحية عن الفترة المقارنة، ينبغي أن يعاد بيانها بالتحول من المبادئ المحاسبية الوطنية إلى معايير التقارير المالية الدولية.

2. تتعلق الإعفاءات المتصلة بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية بأثر رجعي بما يلي:

- اندماج منشآت الأعمال السابقة لتاريخ الانتقال.

- القيمة العادلة (الحقة) أو قيم إعادة التقييم و التي يمكن اعتبارها تكاليف رأي.

- منافع الموظفين.

- فروق ترجمة العملات الأجنبية المتراكمة و الشهرة وتسويات القيمة العادلة.

- الأدوات المالية بما في ذلك المحاسبية عن تغطية المخاطر (محاسبة التحوط).

3. الميزانية الافتتاحية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية في تاريخ الانتقال ينبغي أن:

- تثبت كل الأصول و الالتزامات التي تتطلب معايير التقارير المالية الدولية الاعتراف بها وإثباتها.

- البنود التي لا تتطلب معايير التقارير المالية الاعتراف بها، لا يتم إثباتها كأصول أو التزامات.

4. عند إعداد الميزانية الافتتاحية، يراعى ما يلي:

الاعتراف بكل الأصول و الالتزامات التي يكون الاعتراف بها مطلوبا من قبل معايير التقارير المالية الدولية، ومن أمثلة التغيير من المبادئ المحاسبية الوطنية: المشتقات، الإيجارات، أصول والتزامات التقاعد و الضرائب المؤجلة على الأصول المعاد تقييمها، وتخصم أو تضاف التسويات المطلوبة من/أو إلى حقوق الملكية.

- استبعاد الأصول و الالتزامات التي لا تسمح بالاعتراف بها معايير التقارير المالية الدولية، ومن أمثلة التغييرات من المبادئ الوطنية إلى الدولية هي مكاسب أو خسائر تغطية المخاطر المؤجلة، والتكاليف المؤجلة الأخرى وبعض الأصول غير الملموسة المولدة داخليا و المخصصات ويتم خصم أو إضافة التعديلات المطلوبة من/أو إلى حقوق الملكية.
- إعادة تصنيف البنود التي تتطلب معايير التقارير المالية الدولية تصنيفها بشكل مختلف، ومن أمثلة التغييرات من المبادئ الوطنية إلى الدولية كل من الأصول المالية و الالتزامات المالية، الأملاك الإيجارية، الأدوات المالية المركبة و الأصول غير الملموسة، وتتعلق التعديلات المطلوبة بإعادة تصنيف بنود الميزانية.
- طبق معايير التقارير المالية الدولية عند قياس الأصول و الالتزامات عن طريق استخدام تقديرات متسقة مع تقديرات وظروف المبادئ المحاسبية الوطنية في تاريخ الانتقال، ومن أمثلة التغيرات من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الوطنية هي الضرائب المؤجلة للتقاعد، الإهلاك، انخفاض قيمة الأصول، وتخصم التعديلات المطلوبة من حقوق الملكية أو تضاف إليها.

5. ليس من الضروري إعادة بيان اندماج الكيانات للتاريخ الانتقالي، وفي حالة إعادة بيان أي منها، فإن كل الاندماجات اللاحقة يجب إعادة بيانها، وفي حالة عدم إعادة بيان المعلومات المتصلة باندماجات المنشآت السابقة فإن نفس التصنيف استحواذ، اندماج مصالح يجب الاحتفاظ به، وتعامل القيمة الدفترية المعدلة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كتكاليف اجتهاد شخصي لأغراض معايير التقارير المالية الدولية حتى لو كانت المبادئ الوطنية لا تعترف بها، وكذلك فإن الأصول

والالتزامات غير المعترف بها وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية يجب استبعادها حتى لو كان يتم الاعتراف بها طبقا للمعايير الوطنية.

6. فيما يتعلق باندماج منشآت الأعمال و الشهرة الناتجة عن ذلك:

- يجب تعديل الشهرة لتعويض الشراء الاحتمالي المسوى قبل تاريخ الانتقال.

- أي أصول غير ملموسة ليست واردة في معايير التقارير المالية الدولية (لا ينطبق عليها تعريف الشهرة) ينبغي إعادة تصنيفها.

- ينبغي إجراء اختبار انخفاض القيمة للشهرة.

- ينبغي إضافة أي شهرة سالبة إلى حقوق الملكية.

7.فيما يتعلق بالممتلكات و المنشآت و المعدات، يمكن استخدام المبالغ التالية كتكلفة:

- القيمة العادلة في تاريخ الانتقال.

- عمليات إعادة التقييم السابقة لتاريخ الانتقال، إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع:

* القيمة العادلة أو

* التكلفة المعدلة (القابلة للإهلاك) باستخدام مؤشر أسعار عام أو خاص.

8. فيما يتعلق بالممتلكات الاستثمارية، يمكن استخدام المبالغ التالية كتكلفة حكمية وفقا لنموذج التكاليف:

- القيمة العادلة في التاريخ الانتقالي.

- عمليات إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي إذا كانت عملية إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل أوسع مع:

* القيمة العادلة أو

* التكلفة المعدلة (المهلكة) باستخدام مؤشر أسعار عام أو خاص.

9.فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة يمكن استخدام المبالغ التالية كتكاليف حكمية بشرط أن تكون هناك سوق نشطة للأصول:

- القيمة العادلة في التاريخ الانتقالي.

- عمليات إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل أوسع مع:

* القيمة العادلة أو

* التكلفة المعدلة (المهلكة) باستخدام مؤشر أسعار عام أو خاص.

10.فيما يتعلق بالقيم العادلة المرتبطة بالأحداث إذا كانت القيمة العادلة قد استخدمت من أجل بعض الأصول و الالتزامات أو كلها وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها سابقة، فإن هذه القيم العادلة يمكن استخدامها باعتبارها تكلفة حكمية في تاريخ القياس.

11. يمكن إعتبار فروق ترجمة العملات الأجنبية المتراكمة على ترجمة المالية لعمليات أجنبية صفر في التاريخ الانتقالي، وأي مكسب أو خسارة لاحقة على تصرف في المنشأة يستبعد فروق الترجمة السابقة للتاريخ الانتقالي.

12. ينبغي أن تعامل ترجمة العملات الأجنبية و الشهرة السابقة للتاريخ الانتقالي وتسويات القيمة العادلة كأصول والتزامات للمنشأة الدامجة وليس المنشأة المندمجة، ولا يعاد بيانها من أجل تغييرات ما قبل الشراء في أسعار الصرف – سواء قبل تاريخ الانتقال أو بعده.

13.فيما يتعلق بخطط المزايا، يجب الاعتراف بكامل مبلغ الالتزام أو الأصل، لكن لمكاسب أو خسائر الاقتناء السابقة للتاريخ الانتقالي، يمكن تطبيق أي طريقة محاسبية مقبولة من أجل مثل هذه المكاسب و الخسائر.

14. الأدوات المالية المقارنة وفقا للمعيارين IAS 32 و IAS 39 لا توجد حاجة إلى إعادة بيانها في القوائم المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية الأولى، وينبغي تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية السابقة.

15. إذا لم يكن قسم الالتزامات في أداة مركبة معلقا في تاريخ الانتقال، لا يكون هناك حاجة إلى أن تفصل المنشأة مكونات حقوق الملكية والالتزامات، ومن ثم تفادي إعادة التصنيف داخل حقوق الملكية.

16.الأدوات المالية المعترف بها سابقا يمكن تصنيفها على أنها للمتاجرة أو متاحة للبيع من التاريخ الانتقالي وليس التاريخ الأولي.

17. معايير إلغاء الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية تطبق مستقبليا من تاريخ الانتقال، ولذلك فإن الأصول والالتزامات المالية التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها وفقا للمبادئ المحاسبية الوطنية لا يعاد إدراجها ومع ذلك:

كل المشتقات والحصص الأخرى المحتفظ بها بعد إلغاء الاعتراف والقائمة في التاريخ الانتقالي يجب الاعتراف بها.
كل المنشآت ذات الأغراض الخاصة المتحكم فيها في التاريخ الانتقالي يجب توحيدها.

ومعايير إلغاء الاعتراف يمكن تطبيقها بأثر رجعي شريطة أن تكون المعلومات اللازمة قد تم الحصول عليها عند محاسبة المعلومات مبدئيا.

18. ينبغي تطبيق محاسبة التحوط مستقبليا من تاريخ الانتقال بشرط أن تكون علاقة التحوط مسموحة بواسطة (IAS 39) وأن تكون كل متطلبات التصنيف والتوثيق والفعالية مستوفاة من التاريخ الانتقالي.

4.1.4.3.العرض والإفصاح:

1. يجب إصدار بيان يذكر أن القوائم المالية معدة طبقا لـ(IFRS 1) للمرة الأولى.

2. المعلومات السابقة التي لا يمكن تحويلها بسهولة إلى التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية ينبغي التعامل معها كالتالي:

أي معلومات ناشئة عن تطبيق مبادئ محاسبية متعارف عليها وطنية سابقة يجب أن تعنون بشكل بارز على أنها ليست معدة وفق معايير التقارير المالية الدولية.
حينما لا يكون بالإمكان تحديد التعديل في الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة بدرجة معقولة ينبغي ذكر هذه الحقيقة.

3. حينما يجيز (IFRS1) اختيار سياسات محاسبية انتقالية ، ينبغي ذكر هذه السياسة المختارة.

4. ينبغي شرح الكيفية التي أثر بها الانتقال من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الوطنية إلى معايير التقارير المالية الدولية على المركز المالي المثبت في التقارير والأداء المالي والتدفقات المالية.

5. فيما يتعلق بتسويات تاريخ الإثبات من المبادئ المحاسبية الوطنية (حالة الجزائر 2010.12.31) ، يجب الإفصاح عما يلي:

تسوية حقوق الملكية في تاريخ الانتقال (2009.01.01) وفي نهاية آخر الفترة للمبادئ المحاسبية الوطنية (2009.12.31).
تسوية الربح عن آخر فترة للمبادئ المحاسبية الوطنية (2009.12.31).

6. فيما يتعلق بتسويات التقارير المرحلية أو المؤقتة "افتراض تقرير مؤقت إلى 30 جوان 2010 وتاريخ إثبات إلى 31 ديسمبر 2010" ، يجب الإفصاح عما يلي:

تسوية حقوق الملكية في التاريخ الانتقالي (2009.01.01) في التاريخ المقارن بالعام السابق (2009.06.30) و في نهاية آخر فترة (2009.12.31).
تسوية الربح عن آخر فترة (2009.12.31) وعن التاريخ المقارن للسنة الماضية(2009.06.30).

7.خسائر الانخفاض في القيمة يتم الإفصاح عنها كما يلي:

معترف بها أو منعكسة عند الانتقال إلى معايير التقارير المالية الدولية.
افصاحات المعيار IAS 36 في حالة الاعتراف أو إظهار الأثر في فترة تبدأ في تاريخ الانتقال .

8. يتم استخدام القيم العادلة كتكلفة حكمية.

2.4.3.تقييم النظام المحاسبي المالي:

سنعرض هنا هيكل النظام المحاسبي المالي

1.2.4.3.النظام المحاسبي المالي ينشطر إلى شطرين:

1. الإطار التصوري:

أهم ملاحظة عن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، أنه مستمد من النظام الأنجلوساكسوني ومنبثق عن المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) الصادرة عن اللجنة التي حل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC - IASB)، ويهدف إلى خدمة مستعملي قوائم المعلومات والقوائم المالية المتمثلين في المستثمرين والدائنون والمدينين ، بخلاف المحاسبة الجزائرية التي تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية.

2. مدونة الحسابات وسيرها:

أهم ملاحظة عن مدونة الحسابات وسيرها التي تضمنها النظام المحاسبي المالي أنها مستمدة من النظام الفرانكفوني، وبأكثر تفصيل وتدقيق فإن مدونة الحسابات تنطبق بنسبة تفوق 95 % على المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) المنقح لعام 1999، ماعدا بعض الاختلافات الطفيفة وللتأكد من ذلك إطلع على www.PCG.com.

3. لماذا إطار تصوري انجلوساكسوني ومدونة فرانكفونية:

يوجد تفسير وحيد لتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري لإطار تصوري ومبادئ ومعايير محاسبية منبثقة عن معايير المحاسبة الدولية مستمدة من النظام الأنجلوسكسوني، ومدونة حسابات مستمدة من النظام الفرانكفوني هو لأن: مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يقم بوضع مدونة حسابات تاركا ذلك لاختيار المؤسسات، وحتى في الولايات المتحدة الأمريكية لا توجد مدونة حسابات معتمدة حيث تقوم كل شركة بإعداد حساباتها حسب طريقتها الخاصة لكن دون الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (USA GAAP) لذلك لجأ المشرع الجزائري إلى اعتماد مدونة الحسابات الفرنسية لكن الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية أنجلوساكسونية.

2.2.4.3.النظام المحاسبي المالي مالجديد:

مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي جاء بالتغييرات التالية:

1.أولوية حساب النتيجة على الميزانية:

عند إعداد النظام المحاسبي المالي أعطيت الأولوية لحساب النتائج ، لأنه من وجهة نظر المستثمر قائمة الميزانية تعد عنصر أساسي يساعد الإدارة أو الكيان في حد ذاته على التسيير، في حين أن

حساب النتائج يفيد الأطراف الخارجية أكثر لأنه يعطي صورة صادقة عن ربحية السهم وبالتالي يقدم أو يحجم المستثمر عن الاستثمار.

2.مفهوم القيمة العادلة (الحقة):

النظام المحاسبي المالي الجديد رخص بتقييم بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة أو القيمة الحقة، أي تحيين الأصول بسعر السوق، إلى جانب التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط الوطني للمحاسبة.

إن الكيانات مجبرة بموجب النظام المحاسبي المالي بإعادة تقييم أصولها والتزاماتها مرة على الأقل كل سنة وخاصة المؤسسات العمومية الخاضعة للخوصصة.

3. استحداث قوائم مالية جديدة:

استحدث النظام المحاسبي المالي قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، والأهم من ذلك حساب النتائج بنموذجين ، الأول حساب النتائج حسب الطبيعة والثاني حسب الوظيفة وكل نموذج يقدم مجموعة من النتائج المتسلسلة.

4. تبني النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة والسارية المفعول لغاية سنة 2004.

3.2.4.3.لماذا النظام لمحاسبي المالي:

في سنة 1999 انطلق المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري من ثلاثة سيناريوهات وتبنى السيناريو الأخير الذي يقضي بالتخلي النهائي عن النظام المحاسبي القديم، ولعل الأسباب أغلبها أجنبية:

- ضغوطات الهيئات الدولية مثل المنظمة العالمية للتجارة، صندوق النقد والبنك الدوليين.
- الاستثمار الأجنبي المباشر.
- محاولة الالتحاق بركب المجتمع الدولي الذي تبنى المعايير الدولية للمحاسبة.
- العولمة.
- تقادم المخطط الوطني للمحاسبة بسبب عدم تحيينه.

من خلال الفصل الثالث نخلص إلى أن:

النظام المحاسبي المالي الجديد الجزائري منبثق كثيرا من معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وهذا يؤدي إلى إمكانية تقديم معلومات مطابقة للمعايير الدولية.

إنه نموذج وسط بين النموذج الأنجلو ساكسوني والنموذج الأوروبي (continental)

كما يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري يجسد النموذج الأنجلوساكسوني ، ومخطط محاسبي يكاد يكون صورة طبق الأصل للنموذج الفرنسي.

النظام المحاسبي المالي هو نتاج انفتاح الجزائر على الخارج (نحو المنظمات الدولية)، كما يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر.

نستخلص في الأخير أن النظام المحاسبي المالي يتميز بأربع مميزات هي:

أولا: الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسة العالمية والذي يسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

ثانيا: الإعلان بصفة بأكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.

ثالثا: النظام المحاسبي الجديد قد أخذ على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية. الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكن من إجراء المقارنات وإتخاذ القرارات.

رابعا: فيما يتعلق بالكيانات الصغيرة وتتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

الفصل 4
دراسة حالة شركة الإسمنت SCAEK

من خلال هذا الفصل سيتم إسقاط ما تناولناه في الدراسة النظرية على مؤسسة اقتصادية هي شركة الاسمنت لعين كبيرة بسطيف، تمت هذه الدراسة على مستوى الإدارة العامة لشركة الاسمنت بسطيف، وبالضبط بمكتب المدقق Auditeur وهو تحت سلطة المدير العام المباشرة.

إن هذه الدراسة تتعلق بشكل رئيسي بمعالجة الإشكالية الرئيسية للبحث من خلال الدراسة الميدانية، ومعرفة كيفية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وهذا من خلال التحضير ثم التنفيذ.

تم تقسيم هذا العمل إلى أربع مباحث، يتناول الأول تعريفا بهذه الشركة، أما المبحث الثاني فتناول جزء من الدراسة التطبيقية أي الانتقال من الميزانية المحاسبية حسب النظام القديم إلى النظام الجديد وهو أهم شطر، أما المبحث الثالث فتم تناول حساب النتائج وكذا جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، وفي المبحث الرابع تم التطرق إلى نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق حسب النظام الجديد.

وقد اعتمدنا في عملنا هذا على القوائم المحاسبية والملحقات لشركة الإسمنت (ملحق رقم 2 : يتضمن الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والجداول المحاسبية الملحقة السبعة عشر، ص ص 1- 34 و ملحق رقم 3 : يتضمن ميزان المراجعة العام بعد الجرد، ص ص 1- 22)،المصدر مصلحة المحاسبة لشركة الاسمنت SCAEK.

1.4.التعريف بالشركة:

سيتم التطرق في هذا المبحث من خلال المطلب الأول إلى مجمع الاسمنت بالشرق الجزائري ERCE وكذا شركات المساهمة (الأموال) التي تشكل فروعه، وفيما تبقى سنتطرق إلى التعريف بشركة الاسمنت لعين كبيرة بسطيف مكان الدراسة SCAEK.

كانت شركات الاسمنت قبل سنة 1983 تابعة للشركة الوطنية لمواد البناء SNMC وبعد إعادة الهيكلة سنة 1983 تم تقسيم الشركة الوطنية إلى شرق – غرب – وسط ، وهذا إلى غاية 1998، تم تحويلها إلى شركة تسيير مساهمات الدولة للإسمنت "جيكا" يقع مقرها بمفتاح ولاية البليدة وهي تتكون من ثلاث مجمعات جهوية.

1.1.4. بطاقة عن مجمع الاسمنت بالشرق ERCE: (مساعد المدير العام للإدارة العامة شركة الاسمنت سطيف، بتاريخ 2009/03/22.)

مجمع الاسمنت للشرق الجزائري ERCE هو شركة مساهمة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تملك رأس مال خمس شركات إسمنت بالشرق بنسبة 100 %، وهي شركات مساهمة (أموال) تشكل فروع هذه المجمع وهي على التوالي:

- شركة الاسمنت عين الكبيرة بسطيف SCAEK وهي أهم فرع.
- شركة الاسمنت حجر السود بسكيكدة SCHS.
- شركة الاسمنت تبسة SCT.
- شركة الاسمنت عين توتة بباتنةSCIMAT.
- شركة الاسمنت حامة بوزيان بقسنطينة SCHB .

كما توجد ثلاث فروع أخرى غير مستقلة عن المجمع وتقدم خدماتها للشركات الخمسة أعلاه وهي:

* فرع الصيانة بالشرق SME .

* فرع التحاليل المخبريةCETIM .

* فرع التسويق وله وحدات بكل قطر الشرق الجزائري SCMCE وهدفها الأساسي تسويق الاسمنت.

كما تعاقد المجمع مع شركة أمن خاصة هي أوراس أمن وحراسة ASS وتقوم بتقديم خدمة الأمن وحماية المنشآت الإنتاجية والإدارية للمجمع عبر قطر الشرق الجزائري.

أما فيما يخص الجانب التنظيمي فالمجمع مقسم إلى مستويين هما:

- المستوى الأول: Corporate يتمثل في المديرية العامة للمجمع، ويساعد الشركات المساهمة الفرعية والفروع الأخرى في التوجيه ويحدد الخطوط الإستراتيجية.

- المستوى الثاني الفرع: مهمته تكمن في تنفيذ الإستراتيجية (الإنتاج).

2.1.4. لمحة عن شركة الاسمنت بعين الكبيرة:

شركة الاسمنت بعين الكبيرة Société Des Ciments De Ain El-Kebira "SCAEK " شركة مساهمة عمومية SPAبرأس مال قدره 00.000 000 200 2دج تتكون من جزئين:

1- المديرية العامة (سطيف مركز) La Direction Générale: تقع بحي بونشادة، شارع عباشة عمار، سطيف .19000

2- المصنع (عين الكبيرة) La Cimenterie: يتربع المصنع على مساحة قدرها 24 هكتار ويقع على الطريق الوطني رقم 139، ويبعد عن دائرة عين الكبيرة من الجنوب الغربي بحوالي 7 كلم، ويبعد عن مقر ولاية سطيف بحوالي 20كلم من شمالها الشرقي، عنوانه ص ب رقم 01 عين الكبيرة، سطيف 19400.

انطلقت عملية إنجاز المصنع سنة1974 من طرف الشركة الألمانية K.H.D، إضافة إلى شركات وطنية أخرى، أما عن بداية الدخول الفعلي للمصنع في الإنتاج فقد بدأ في شهر أوت 1978 بعد تدشينه من طرف قائد مجلس الثورة آنذاك الراحل هواري بومدين، بطاقة إنتاجية قدرها مليون طن سنويا أي ما يقارب 3000 طن يوميا، ولم يحقق المصنع هذه النتيجة إلا سنة 2000، كما تبلغ القدرة التخزينية للمصنع حوالي 40000طن.

كما شرعت الشركة منذ سنتين في إنجاز خط إنتاجي ثاني بنفس المصنع بطاقة إنتاجية قدرها 1.8 مليون طن سنويا، يفترض أن تدخل في عملية الإنتاج سنة 2010، وبذلك تصبح الطاقة الإنتاجية الإجمالية للمصنع حوالي ثلاث (3) ملايين طن ليصبح الأول وطنيا من حيث الكمية، لمزيد من المعلومات يمكن الاتصال بالمصنع عن طريق:

الهاتف : 00213.36.91.96.54/55 أو 00213.36.89.54/52

الفاكس: 00213.36.91.96.56

التلكس: 86099/86891.

أو بالمديرية العامة عن طريق: الهاتف: 05. 00213.36.93.79

الموقع على الانترنت: www.DIRGEN.SCAEK.dz

Site web : www.scaek.dz

3.1.4. بطاقة عن العملية الإنتاجية:

تختص هذه الشركة في إنتاج نوعين من الاسمنت:

1- الاسمنت العادي C.P.J 42.5: ciment porteladaux Aux Ajouts حسب المعيار الوطني (N.A) 2000/442.

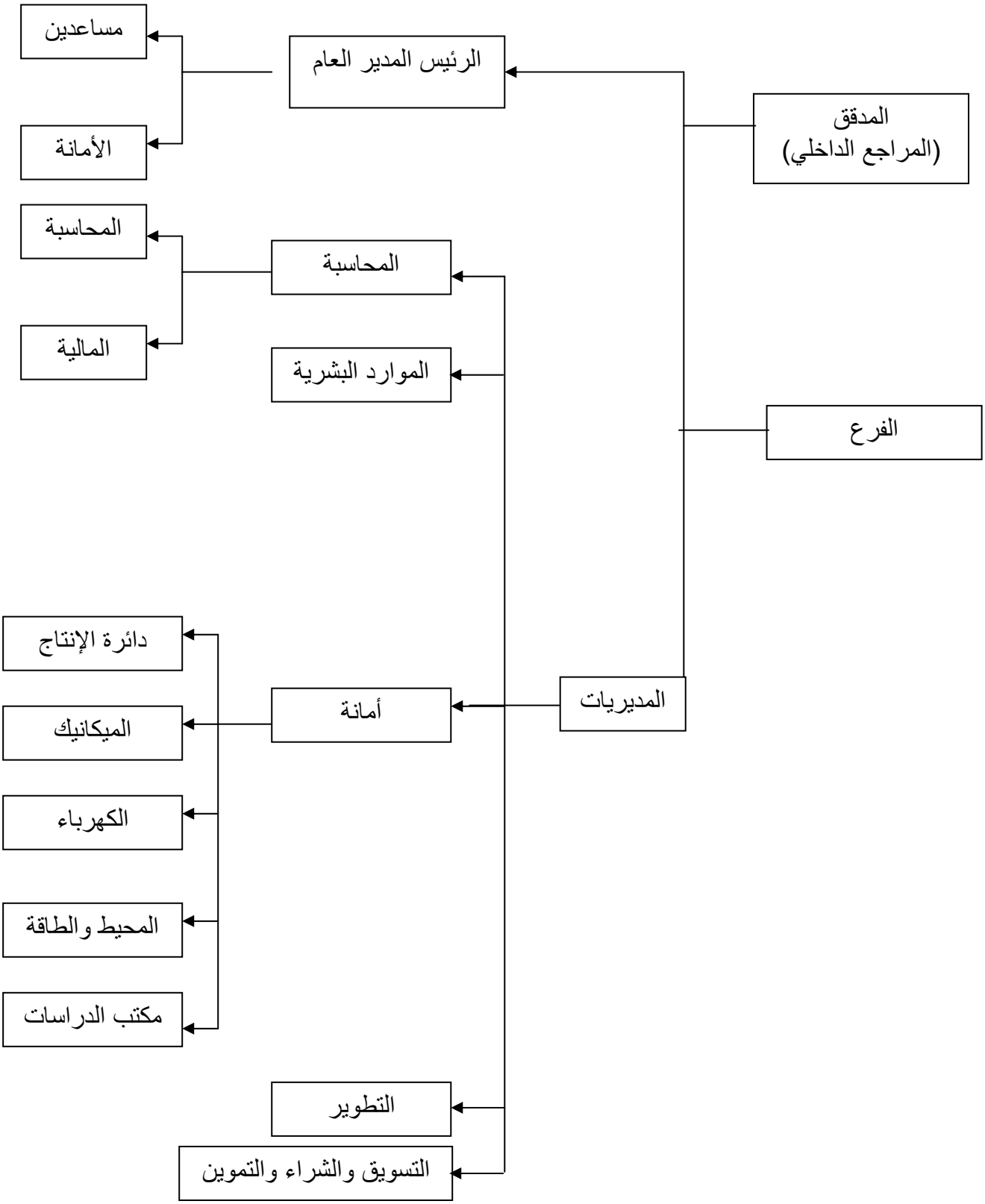
2- الاسمنت المقاوم للكبريتات والأملاحciment resistance de sel:C.R.S400 حسب المعيار 1990/443 وتنفرد الشركة بإنتاج هذا الأخير على المستوى الوطني.

أما فيما يخص المواد الأولية فمنها ما يتم استخراجه من جبل مجونس بجوار المصنع، وأخرى قرب مدينة جميلة الأثرية بسطيف، بالإضافة إلى مادة :" الأفران العالية"، وهي بقايا المعادن التي تجمع من داخل فرن مركب الحجار بعنابة وهي على التوالي:

- كالكار Calcaire يستخرج من قرب المصنع.
- كالكار إضافي Calcaire Ajout يستخرج من قرب المصنع.
- الطين Argile يستخرج من قرب المصنع.
- الجبس Gypse يستخرج من جبال قرب مدينة جميلة بسطيف (20 كلم عن المصنع).
- حديد "الأفران العالية"Minerai De Fer يجلب من مركب الصلب " الحجار " بعنابة بواسطة القطار إلى سطيف مركز ثم بواسطة الشاحنات إلى موقع المصنع بعين كبيرة.

فيما يخص الجانب البشري بلغ عدد الأفراد العاملين 377 فرد إلى غاية 2008/12/31 منهم 99 إطار، و193 أعوان تحكم، و85 عمال تنفيذ.

4.1.4 الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت:



الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت[الوثائق الداخلية للشركة].

2.4.قائمة الميزانية "الحصيلة" حسب النظام الجديد:

سنقوم في هذا المبحث بنقل محتوى الميزانية المحاسبية المعدة حسب المخطط الوطني للمحاسبة إلى قائمة الحصيلة حسب النظام المحاسبي المالي.

1.2.4. الأصول:

تتكون أصول شركة الإسمنت كما هو موضح في قائمة الميزانية ضمن الملحق رقم 2 من ثلاثة فصول هي: الإستثمارات، المخزونات، والمدينون، يتكون كل فصل من عدة عناصر، يمكن الحصول على معلومات أكثر تفصيل وتجزيء لكل عنصر في الجداول الملحقة ص 30 إلى .32

1.1.2.4.الاستثمارات أو التثبيتات:

1.1.1.2.4.المصاريف الإعدادية (التمهيدية):

لا يجيز المعيار IAS 38 المتعلق بالأصول غير الملموسة الاعتراف بالمصروفات التالية كأصول غير ملموسة كونها لم تتوفر فيها الشروط اللازمة للاعتراف بها كأصول:

- مصاريف البحث.
- مصاريف التأسيس، مصاريف ما قبل التشغيل، مصاريف ما قبل الافتتاح.
- مصاريف التدريب.
- مصاريف الإعلان والترويج.
- مصاريف النقل والإخلاء.

فإذا تم الاعتراف وفق المبادئ المحاسبية الوطنية السابقة المطبقة في المنشأة ببعضها كأصول، فيجب إلغاءها في الميزانية الافتتاحية المعدة وفق معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

هناك طريقتين لمعالجة المصاريف الإعدادية الأولى تتمثل في ترصيد حساب المصاريف الإعدادية قبل تحويل حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد، والثانية بعد عملية التحويل[8](ص ص 371- 379).

1) الطريقة الأولى:

من حساب 10 أموال جماعية أو 11 أموال شخصية

من حساب 209 إطفاء المصاريف التمهيدية

إلى حساب 20 مصاريف تمهيدية بالقيمة الإجمالية

إلغاء المصاريف الإعدادية غير المعترف بها طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية

2) الطريقة الثانية:

من حساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

من حساب 209 إطفاء المصاريف الإعدادية

إلى حساب 20 مصاريف إعدادية

إلى حساب 2802 إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت

تحويل حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي

من حساب 2802 إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت

من حساب 108 حساب المستغل

إلى حساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

إلغاء مصاريف التنمية القابلة للتثبيت غير المعترف بها طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية .

حسب ميزانية شركة الإسمنت scaek فإن حساب 20 مصاريف إعدادية معدوم، وبالتالي لا نقوم بأي معالجة محاسبية.

2.1.1.2.4.القيم المعنوية:

يمكن أن تكون بعض ممتلكات المنشأة تتمثل في أصول غير ملموسة ليس لها وجود مادي ملموس ومع ذلك لا يمكن إنكار وجودها بحكم أهميتها للمنشأة من ناحية وما يمكن أن يدفع مقابلها كبدلات نقدية، ولقد جاء المعيار IAS 38 للتعريف بالأصول غير الملموسة وهي على سبيل المثال: برامج الكمبيوتر، براءات الاختراع، حقوق الطبع، قوائم العملاء، الرخص، حصص الاستيراد، حقوق التأليف ...الخ.

بالرجوع إلى ميزانية شركة الاسمنت محل الدراسة فإن القيم المعنوية تقدر قيمتها الخام بـ: 20896918.94، وإهتلاك متراكم بـ: 15535359.35 وقيمة صافية تقدر بـ 5361559.59 دج وهي تتعلق بحقوق الملكية الصناعية والتجارية.

وعليه يتم تحويل هذا الحساب كالتالي:

من حساب 205 البراءات، الرخص، العلامات 20896918.94

من حساب 281 إهتلاك القيم المعنوية 15535359.35

إلى حساب 21 القيم المعنوية 20896918.94

إلى حساب 2805 إهتلاك البراءات، الرخص، العلامات 15535359.35

3.1.1.2.4.الأراضي:

لا تهتلك الأراضي إلا بالطرق الاستثنائية، ومن خلال ميزانية الشركة محل الدراسة نلاحظ أن المبلغ الخام هو المبلغ الصافي لحساب 22 أراضي وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 211 القطع الأرضية 43479147.26

إلى حساب 22 الأراضي 43479147.26

4.1.1.2.4.تجهيزات الإنتاج وتجهيزات اجتماعية:

لم يفرق النظام المحاسبي المالي بين تجهيزات الإنتاج وتجهيزات اجتماعية ولهذا سيتم دمجهم، وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 212 عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية		138248538.07
من حساب 215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية		3112731142.02
من حساب 218 التثبيتات المادية الأخرى*		1713106159.83
من حساب 2940 إهتلاك المباني		2936772116.93
من حساب 2941 إهتلاك التنضيدات		90161860.13
من حساب 2943 إهتلاك المعدات والأدوات		3461480009.50
من حساب 2944 إهتلاك معدات النقل		65035228.94
من حساب 2945 إهتلاك تجهيزات المكتب		30415012.52
من حساب 2946 إهتلاك أغلفة مسترجعة		48869.71
من حساب 2947 إهتلاك تهيئات وتركيبات		767129326.06
من حساب 2950 تجهيزات اجتماعية		94440138.03
إلى حساب 240 المباني	3021826781.41	
إلى حساب 241 المنشآت الأساسية	138248538.07	
إلى حساب 243 معدات و أدوات	57528648835.90	

* يتضمن هذا الحساب : معدات نقل، معدات مكتب، مواد تعبئة وتغليف متداولة، تهيئات و تركيبات، تجهيزات إجتماعية.

إلى حساب 244 معدات نقل	86415919.11
إلى حساب 245 تجهيزات المكتب و الإتصال	41876350.84
إلى حساب 246 أغلفة مسترجعة	142270.16
إلى حساب 247 تهيئات و تركيبات	1583577985.62
إلى حساب 25 تجهيزات إجتماعية	9782129.21
إلى حساب 2812 إهتلاك التنضيدات	90161860.13
إلى حساب 2813 إهتلاك البناءات	3025334433.02
إلى حساب 2815 إهتلاك المنشآت التقنية	3466354893.47
إلى حساب 2818 إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى	863.631375.20

5.1.1.2.4. استثمارات قيد الإنجاز

تكون المعالجة المحاسبية لعملية الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي كالتالي:

من حساب 232 التثبيتات المادية الجاري انجازها	396737573.54
إلى حساب 282 إستثمارات قيد الانجاز	396737573.54

2.1.2.4. الأصول الجارية:

1.2.1.2.4.المخزونات:

لقد أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار خاص بالمخزون هو المعيار IAS 2 بمسمى المخزون.

تكون المعالجة المحاسبية لعملية الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي كالتالي:

من حساب 30 المخزونات من البضائع	369575.65

من حساب 31 المواد الأولية و التوريدات	1435771847.03
من حساب 351 المنتجات الوسيطة	210276509.76
من حساب 33 إنتاج السلع الجاري انجازه	/
من حساب 355 المنتجات المصنعة	61582427.95
من حساب 358 المنتجات المتبقية أو المسترجعة	/
من حساب 37 المخزونات الخارجية	18607379.06
من حساب 391 مؤونة تدهور المواد الأولية	19098732.91
إلى حساب 30 بضاعة	369575.65
إلى حساب 31 مواد أولية	1435771847.03
إلى حساب 33 منتجات نصف تامة	210276509.76
إلى حساب 36 فضلات و مهملات	/
إلى حساب 37 مخزون لدى الغير	18607379.06
إلى حساب 391 خسائر القيمة عن المواد الأولية و التوريدات	19098732.91

2.2.1.2.4.المدينون:

1.2.2.1.2.4.مدينو الإستثمارات:

يتكون هذا الحساب من الحسابات الفرعية التالية: سندات التوظيف، أقراض، تسبيقات و دفعات على الإستثمار، كفلات مدفوعة، مدينون آخرون على الاستثمار و تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 271 السندات المثبتة الأخرى	50000000.00
من حساب 276 الديون الدائنة الأخرى المثبتة	1512400.00

من حساب 409 الموردون المدينون: تسبيقات	141701393.74
من حساب 275 الودائع و الكفلات المدفوعة	1535874.96
من حساب 276 الديون الدائنة الأخرى المثبتة	2000.000.000.00
من حساب 404 موردو التثبيتات	26581655.81
إلى حساب 423 سندات التوظيف	50.000.000.00
إلى حساب 424 أقراض	1512400.00
إلى حساب 425 تسبيقات ودفعات على الإستثمارات	141701393.74
إلى حساب 426 كفلات مدفوعات	1535874.96
إلى حساب 429 مدينون آخرون على الإستثمارات	26581655.81

2.2.2.1.2.4.مدينو المخزونات:

يتكون هذا الحساب من تسبيقات للموردين و تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 409 م م* : التسبيقات والمدفوعات على الحساب	31460673.86
إلى حساب 430 تسبيقات للموردين	31460673.86

3.2.1.2.4.حقوق على الشركاء والشركات الحليفة:

تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب451 عمليات المجموعة	13566650.42
إلى حساب 444 حسابات جارية للشركاء والشركات الحليفة	13566650.42

* الموردون المدينون.

4.2.1.2.4. تسبيقات على الحساب:

تكون المعالجة الحسابية كالتالي:

يتكون هذا الحساب من حسابين: إقتطاعات (précomptes)، تسبيقات أخرى على الحساب وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 445 الدولة – الرسوم على رقم الأعمال		26340394.97
من حساب 467 الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة		959082.30
	إلى حساب 457 رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات	26340394.97
	إلى حساب 459 تسبيقات أخرى على الحساب	959082.30

5.2.1.2.4. تسبيقات الإستغلال:

يتكون هذا الحساب من الحسابين: تسبيقات على الضرائب والرسوم، المصاريف المسجلة مسبقا وتكون المعالجة المحاسبية كالآتي:

من حساب 467 الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة		18297286.00
من حساب 486 التكاليف المعاينة مسبقا		3730362.06
	إلى حساب 464 تسبيقات على الضرائب والرسوم	18297286.00
	إلى حساب 468 مصاريف مسجلة مسبقا	3730362.06

6.2.1.2.4. حقوق على الزبائن

تكون المعالجة المحاسبية كالأتي:

من حساب 411 الزبائن		96790318.05
من حساب 4970 مؤونة العملاء والمشكوك فيهم		4593751.08

إلى حساب 470 الزبائن 96790318.05

إلى حساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن 4593751.08

7.2.1.2.4. النقديات:

يتكون هذا الحساب من الحسابات التالية: حسابات لدى الخزينة العامة، الصندوق والبنك وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 515 الخزينة العمومية والحسابات العمومية 8976152.38

من حساب 512 بنوك الحسابات الجارية 10310.38

من حساب53 صندوق الأموال 562073859.27

إلى حساب 483 حسابات لدى الخزينة العامة 8976152.38

إلى حساب487 نقدا بالصندوق 10310.38

إلى حساب 458 حسابات لدى البنوك 562073859.27

2.2.4.الخصوم:

1.2.2.4.الأموال الخاصة:

تتكون من رأس مال الشركة، أي مساهمة الدولة باعتبارها المساهم والشريك الوحيد في الشركة، وكذلك الاحتياطات المكونة من قبل الشركة، وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 1003 مساهمات الدولة المحررة والمطلوبة 2200000000.00

من حساب 13 الاحتياطات 3227406276.87

إلى حساب 101 رأس المال الصادر 2200000000.00

إلى حساب 106 الاحتياطات 3227406276.87

2.2.2.4.الديون:

1.2.2.2.4.ديون الاستثمارات:

يتكون هذا الحساب من قرض بنكي متوسط الأجل، موردون، اقتطاعات الضمان، أمانات تحت التسديد، ديون الاستثمارات الأخرى، تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 521 قروض بنكية	346894853.43	
من حساب 524 موردون ضمانات محجوزة	32605712.80	
من حساب 526 أمانات تحت التسديد	2958580.00	
من حساب 529 ديون الاستثمارات الأخرى	314799470.02	
إلى حساب 164 الاقتراضات لدى مؤسسات القرض		346894853.43
إلى حساب 4017 موردون - ضمانات محجوزة		32605712.80
إلى حساب 419 الزبائن الدائنون – أمانات تحت التسديد		2958580.00
إلى حساب 404 موردو التثبيتات		314799470.02

2.2.2.2.4. ديون المخزونات:

يتكون هذا الحساب من الحسابين: الموردون، وفواتير قيد الاستلام، وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 530 الموردون	85481486.99	
من حساب 538 فواتير للاستلام	48086697.99	
إلى حساب 401 موردو المخزونات		85481486.99
إلى حساب 408 موردو الفواتير التي لم تستلم		48086697.99

3.2.2.2.4.مبالغ محتفظ بها في الحساب(محجوزات للغير):

يتكون هذا الحساب من الحسابات التالية: ضرائب على الدخل، اشتراكات الضمان الاجتماعي، رسوم مستحقة على المبيعات، تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 543 ضرائب على الدخل الإجمالي	16279584.51
من حساب 545إقتطاعات المشاركات في الضمان الاجتماعي	10838957.90
من حساب 547 رسوم مستحقة على المبيعات	56582647.43
إلى حساب 447 الضرائب الأخرى والرسوم	16279584.51
إلى حساب 431 الضمان الاجتماعي – حصة العمال	10838957.90
إلى حساب 445 الدولة – الرسوم على رقم الأعمال	56582647.43

4.2.2.2.4.ديون اتجاه الشركاء والشركات الحليفة:

تكون المعالجة المحاسبية لهذا الحساب كالتالي:

من حساب 55 ديون اتجاه الشركاء والشركات الحليفة	367 126 380.99
إلى حساب 45 المجموعة والشركاء	367 126 380.99

5.2.2.2.4.ديون الاستغلال:

يتكون من دائنو الخدمات، مستخدمون، ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء، دائنو المصاريف المالية، دائنو المصاريف المتنوعة، الهيئات الاجتماعية، تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب 562 دائنو الخدمات	60 847 313.01
من حساب 563 مستخدمون	79 372 689.62
من حساب 564 ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء	58 866 489.00

من حساب 565 دائنو المصاريف المالية	5 690 333.31	
من حساب 566 دائنو المصاريف المتنوعة	136 934.56	
من حساب 568 الهيئات الاجتماعية	34 324 496.40	
إلى حساب 401 موردو المخزونات والخدمات		60 847 313.01
إلى حساب 421 العاملون الأجور المستحقة		79 372 689.62
إلى حساب 444 الدولة- الضرائب على الأرباح		58 866 849.00
إلى حساب 468 الأعباء الواجب دفعها		5 827 267.87
إلى حساب 438 الهيئات الاجتماعية		34 324 496.40

6.2.2.2.4.تسبيقات تجارية:

يتكون هذا الحساب من تسبيقات العملاء وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

من حساب570 تسبيقات من الزبائن	92 120 956.52	
إلى حساب 419 زبائن دائنون		92 120 956.52

7.2.2.2.4.المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية:

قامت الشركة بتحديد قيمة المؤونة للمعاشات والإلزامات المماثلة (منافع الموظفين)، وقد حدد مبلغها بـ 156 403 138.70دج، وهذا حسب بنود الاتفاقية الجماعية والتي تنص على ما يلي:

- يستفيد العامل عن السنة الأولى بداية من السنة السابعة للعمل.
- يستفيد العامل بـ 18 يوم لكل سنة عمل.
- لا يستفيد العامل إطلاقا في حالة الوفاة أو التخلي عن المنصب.

أما الفرضيات المعتمد عليها في تحديد المبلغ فهي:

- تصاعد الأجر.
- إحتمال انقطاع علاقة العمل.
- إحتمال الوفاة.

وعليه تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

1) ترحيل نتيجة السنة المالية:

من حساب 88 نتيجة الدورة 1 368 902 037.20

إلى حساب 12 نتيجة السنة المالية 1 368 902 037.20

2) تخصيص المؤونة للمعاشات:

من حساب 12 نتيجة السنة المالية 156 403 138.70

إلى حساب 153 المؤونة للمعاشات والإلزامات المماثلة 156 403 138.70

3) تكوين الضريبة المؤجلة أصل:

إن تكوين الشركة لمؤونة المعاشات لا تأخذه المصالح الجبائية بعين الاعتبار إلى غاية تحقق الغاية، لأن الضريبة على أرباح الشركات تفرض على الربح قبل اقتطاع مؤونة المعاشات وبالتالي تصبح الإدارة الجبائية على عاتقها دين إتجاه الشركة إلى غاية تحقق المصروف وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

مع إفتراض أن الضريبة على أرباح الشركات هي 20% .

من حساب 133 ضرائب مؤجلة كأصول 31 280 627.74

إلى حساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول 31 280 627.74

3.2.4.قائمة الميزانية:

1.3.2.4. ميزانية الأصول:

الأصل المالي	N إجمالي	N إهتلاكات
الأصول المثبتة غير الجارية		
التثبيتات غير المادية	20896918.94	15535359.35
تثبيتات مادية		-
أراضي	43479147.26	3025334433.02
مباني	3112731142.02	4420148128.80
تثبيتات مادية أخرى	7610043368.25	
تثبيتات يجري انجازها	396737573.54	
تثبيتات مالية		
السندات المثبتة الأخرى	50000000.00	
الديون الدائنة الأخرى المثبتة	2003048274.96	
ضرائب مؤجلة عن الأصل	31280627.74	
مجموع الأصل غير الجاري	13268217052.71	7461017921.17
أصول جارية		
مخزونات ومستحقات	1726607740.45	19098732.91
الديون الدائنة –الاستخدامات المماثلة	199743723.41	
الزبائن	96790318.05	4593751.08
المدينون الآخرون	22027648.06	
الضرائب	27299477.27	
الموجودات وما يماثلها	13566650.42	
أموال الخزينة	571060322.03	
مجموع الأصول الجارية	2657095879.69	23692483.99
المجموع العام للأصول	15925312932.40	7484710405.16

2.3.2.4.ميزانية الخصوم:

الخصوم المالية	N
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الصادر	2 200 000 000.00
الإحتياطات	3 277 406 276.87
النتيجة الصافية	1 243 779 526.24
المجموع 1	6 671 185 803.11
الخصوم غير الجارية	
المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة	156 403 138.70
الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	346 894 853.43
المجموع 2	503 297 992.13
الموردون والحسابات الملحقة	541 820 680 .81
الضرائب	131 728 720 .94
الديون المدينة الأخرى	219 615 681.39
أموال الخزينة (خصوم)	372 953 648.86
مجموع الخصوم الجارية	1 266 118 732.00
المجموع العام للخصوم	8 440 602 527.24

3.4.حساب النتيجة- جدول سيولة الخزينة- جدول تغير الأموال الخاصة:

1.3.4.حساب النتيجة (جدول حسابات النتائج):

1.1.3.4.ترصيد الحسابات المتعلقة بنتيجة الهامش الإجمالي:

من حساب 70 مبيعات البضاعة	8853632.65
من حساب 80 الهامش الإجمالي	1593388.28
من حساب 600 مشتريات البضائع المبيعة	7260244.37
إلى حساب 60 بضاعة مستهلكة	7260244.37
إلى حساب 700 المبيعات من البضائع	8853632.65
إلى حساب قيمة الاستغلال المضافة	1593388.28

2.1.3.4.ترصيد الحسابات المتعلقة بالقيمة المضافة:

من حساب 80 الهامش الإجمالي	1593388.28
من حساب 71 إنتاج مباع	4355018466.01
من حساب 74 خدمات مقدمة	164102.56
من حساب 75 تحويل تكاليف الإنتاج	9367712.09
من حساب 81 القيمة المضافة	2569148817.86
من حساب 724 تغير المخزونات من المنتجات	28566535.86
من حساب 601 المواد الأولية	1402306583.38
من حساب 604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة	366121731.84
إلى حساب قيمة الاستغلال المضافة	1593388.28
إلى حساب 72إنتاج مخزن	28566535.86
إلى حساب 61 مواد ولوازم مستهلكة	1402306583.38
إلى حساب 62 خدمات	366121731.84
إلى حساب 701 المبيعات من المنتجات المصنعة	4355018466.01
إلى حساب 706 تقديم الخدمات الأخرى	164102.56
إلى حساب791 تحويل تكاليف الإنتاج	9367712.09
إلى حساب قيمة الاستغلال المضافة	2569148817.86

3.1.3.4.ترصيد الحسابات المتعلقة بنتيجة الاستغلال :

من حساب 81 القيمة المضافة	256948817.86
من حساب 77 نواتج متنوعة	88942170.95
من حساب 78 تحويل تكاليف الاستغلال	68942170.95
من حساب 83 نتيجة الاستغلال	1550682698.52
من حساب 63 أعباء العاملين	506879977.90
من حساب 64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	81323842.80
من حساب 66 الأعباء المالية	54173231.22
من حساب 65 الأعباء العملياتية الأخرى	36816904.46
من حساب68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	496806559.36
إلى حساب قيمة الاستغلال المضافة	2569148817.86
إلى حساب 63 مصاريف المستخدمين	506879977.90
إلى حساب 64 الضرائب والرسوم	81323842.80
إلى حساب 65 مصاريف مالية	54173231.22
إلى حساب 66 مصاريف متنوعة	36816904.46
إلى حساب 68 مصاريف الاستهلاكات والمؤونات	496806559.36
إلى حساب 75 المنتجات العملياتية الأخرى	88942170.95
إلى حساب 792 تحويل تكاليف الاستغلال	68942170.95
إلى حساب النتيجة العملياتية	1550682698 .52

4.1.3.4.ترصيد الحسابات المتعلقة بالنتيجة خارج الاستغلال:

من حساب 84 نتيجة خارج الاستغلال		137567304.37
من حساب 79 نواتج خارج الاستغلال		192844216.31
من حساب 67 العناصر غير العادية- الأعباء		55276911.94
	إلى حساب النتيجة غير العادية	137567304.37
	إلى حساب 77 العناصر غير العادية-المنتجات-	192844216.31
	إلى حساب 69 تكاليف خارج الاستغلال	55276911.94

5.1.3.4.ترصيد الحسابات المتعلقة بالنتيجة الإجمالية للسنة المالية:

من حساب 83 نتيجة الاستغلال		1550682698.52
من حساب 84 نتيجة خارج الاستغلال		137567304.37
من حساب 880 نتيجة إجمالية للسنة المالية		1688250002.89
	إلى حساب النتيجة العملياتية	1550682698.52
	إلى حساب النتيجة غير العادية	137567304.37
	إلى حساب النتيجة العملياتية والنتيجة غير العادية	1688250002.89

6.1.3.4. ترصيد الحسابات المتعلقة بالنتيجة الصافية:

من حساب 88 نتيجة صافية		1368902037.20
من حساب 69 الضرائب عن النتائج		319347965.69
إلى حساب 12 نتيجة السنة المالية	1368902037.20	
إلى حساب 889 الضرائب على أرباح الشركات	319347965.69	

7.1.3.4.تسوية حساب النتيجة بعد الانتقال:

من حساب 12 نتيجة السنة المالية		125122510.96
من حساب692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		31280627.74
إلى حساب 153 المؤونة للمعاشات والالزامات المماثلة	156403138.70	

8.1.3.4.حساب النتيجة حسب الطبيعة:

الفترة من 01-01-2008 إلى 31-12-2008

	ملاحظات	N	N-1
رقم الأعمال حـ/70+71+74		4364 036 201.22	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري		(28 566 535.86)	
الإنتاج المثبت		-	
إعانات الاستغلال		-	
1- إنتاج السنة المالية		**4335 469 665.36**	
المشتريات المستهلك		1 047 102 802.85	
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		728 585 756.74	
2- استهلاك السنة المالية		1775 688 559.59	
3- قيمة الاستغلال المضافة(1-2)		**2 559 781 105.77**	
أعباء العاملين		560 879 977.90	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		81 323 842.80	
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		**1 971 577 285.07**	
المنتجات العملياتية الأخرى حـ/75+78+779		113 399 820.24	
الأعباء العملياتية الأخرى حـ/66		36 816 904.46	
المخصصات للاهتلاكات والأرصدة		496 806 559.36	
استئناف عن خسائر القيمة والأرصدة		-	
5- النتيجة العملياتية		**1 551 353 641.49**	
المنتجات المالية		53 502 288.25	
الأعباء المالية		54 173 231.22	
6- النتيجة المالية		**670 942.97**	
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**1 550 682 698.52**	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-	319 347 965.69	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	+	31 280 627.74	
مجموع منتجات الأنشطة العادية		4533 652 401.59	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		3 271 037 041.02	
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**1 262 615 360.57**	
العناصر غير العادية- المنتجات		192 844 216.31	
العناصر غير العادية- الأعباء		211 680 050.64	
9- النتيجة غير العادية		**-18 835 834.33**	
10-النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**1 243 779 526.24**	

9.1.3.4.حساب النتيجة (حسب الوظيفة)

الفترة من 2008/01/01 إلى 2008/12/31

	ملاحظات	N	N-1
رقم الأعمال حـ/70+71+74		4 364 036 201.22	
كلفة الأعمال بما فيها حـ/72		1 721 100 357.91	
هامش الربح الإجمالي		2 642 935 843.31	
منتجات أخرى عملياتية		113 399 820 .24	
التكاليف التجارية		74 318 529 .24	
الأعباء الإدارية		8 836 208 .30	
أعباء أخرى عملياتية		36 816 904 .46	
النتيجة العملياتية		2636 364 021.55	
تقديم تفاصيل الأعباء حسب النوع: مصاريف العاملين، المخصصات للإهتلاكات، الضرائب		1 085 010 380.06	
منتجات مالية		53 502 288 .25	
أعباء مالية		54 173 231 .22	
النتيجة العادية قبل الضريبة		1 550 682 698 .52	
الضرائب الواجبة على النتائج العادية		-319 347 965 .69	
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)		+31 280 627 .74	
النتيجة الصافية الأنشطة العادية		1 262 615 360 .57	
الأعباء غير العادية		-211 680 050.64	
المنتجات غير العادية		+192 844 216 .31	
النتيجة الصافية للسنة المالية		1243 779 526 .24	
حصة الشركات الموضوعة موضوع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المجمد منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع (1)			

2.3.4.جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة):

	الملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية:			
صافي نتيجة السنة المالية		1243779526.24	
تصحيحات من أجل:			
- الإهتلاكات المالية والأرصدة		496806559.36	
- تغير الضرائب المؤجلة		31280627.74	
- تغير المخزونات		78518562.76	
- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى		663 762 650.37	
- تغير الموردين والديون الأخرى		230 323 756.72	
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب		7 541 223.07	
تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاط (أ)		**2291365392.82**	
تدفقات أموال الخزينة من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات		1114294753.92	
تحصيلات التنازل عن تثبيتات		8644503.00	
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)		**(1105650250.92)**	
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين		412260000.00	
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)		-	
إصدار قروض		323660312.43	
تسديد قروض		718370312.43	
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)		**(806970000.00)**	
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)		**378745141.90**	
أموال الخزينة عند الافتتاح		398352794.24	
أموال الخزينة عند الإقفال		571060322.03	
تأثيرات تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)			
تغير أموال الخزينة		172707527.79	

3.3.4.جدول تغير الأموال الخاصة نشاط سنة 2008:

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد 2006/12/31		1 550 000 00 0.00	0.00	0.00	0.00	1 350 631 478.77
تغير الطريقة المحاسبية		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
تصحيح الأخطاء الهامة		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
إعادة تقييم التثبيتات		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في TCR		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الحصص المدفوعة		0.00	0.00	0.00	0.00	-275 000 000 .00
مشاركة العمال المدفوعة			0.00	0.00	0.00	-52 000 000 .00
حصة الإدارة للدفع			0.00	0.00	0.00	-1 050 000 .00
زيادة رأس المال		650 000 000 .00	0.00	0.00	0.00	0.00
صافي نتيجة السنة		0.00	0.00	0.00	0.00	+1229 647 100 .05
الرصيد في 2007/12/31		2 200 000 00 0.00	0.00	0.00	0.00	2 252 228 578 .82
تغير الطريقة المحاسبية		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
تصحيح الأخطاء الهامة		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
إعادة تقييم التثبيتات		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في TCR		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الحصص المدفوعة		0.00	0.00	0.00	0.00	-350 000 000 .00
مشاركة العمال المدفوعة		0.00	0.00	0.00	0.00	-61 000 000 .00
حصة الإدارة للدفع		0.00	0.00	0.00	0.00	-1 260 000 .00
زيادة رأس المال		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
صافي نتيجة السنة المالية		0.00	0.00	0.00	0.00	1387 437 698 .05
الرصيد في 2008/12/31		2200 000 000 .00	0.00	0.00	0.00	3227 406 276 .87

4.4. الملحق

1.4.4.نماذج لجداول يمكن إبرازها في الملحق:

1.1.4.4.تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية:

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	إنخفضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية	مبلغ خام	24 533 629 .94	2 442 320.00	6079031.00	20896918.94
التثبيتات العينية	مبلغ خام	10 844133 188.40	1061762 681.36	782904638.28	11162 9911231.12
المساهمات	-	-	-	-	-
الأصول المالية الأخرى غير الجارية	-	-	-	-	-

2.1.4.4.جدول الاهتلاكات:

الفصول والأقسام	ملاحظات	إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	إنخفاضات في عناصر خارجية	إهتلاكات مجمعة في أخر السنة المالية
Good will	-	-	-	-	-
التثبيتات المعنوية	إخراج أصل	17 743 296.80	-	-6079 031 .00	1535 359 .35
التثبيتات العينية	إخراج أصل	6979 563 651.61	492935 465.81	-27016555.60	7 351 042 423.79
المساهمات	-	-	-	-	-
الأصول المالية الأخرى غير جارية	-	-	-	-	-

3.1.4.4.جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية - لا شيء

4.1.4.4.جدول المساهمات (فروع، وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع لا يوجد	-	-	-	-	-	-	-	-
الكيانات المشاركة	-	-	-	-	-	-	-	-
مساهمات الدولة	-	2200000000.00	2200000000.00	% 100	1368902037.20	-	-	-

5.1.4.4.جدول المؤونات:

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	إسترجاعات السنة المالية	أرصدة في نهاية السنة المالية
مؤونة خصوم مالية غير جارية	-	-	-	-	-
مؤونات المعاشات والواجبات المماثلة	-	-	156403138.70	-	156403138.70
مؤونات للضرائب	-	-	-	-	-
مؤونات للنزاعات	-	-	-	-	-
المجموع	-	-	156403138.70	-	156403138.70
مؤونات خصوم مالية جارية	-	-	-	-	-
مؤونات المعاشات والواجبات المماثلة	-	-	-	-	-
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين	-	-	-	-	-
مؤونات الضرائب	-	-	-	-	-
المجموع	-	-	-	-	-

6.1.4.4.كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية:

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة	-	169 818 924.51	200000000.00	-	2169818924.51
القروض	-		1512400.00	-	1512400.00
الزبائن	-	96 790 318.05	-	-	96790318.05
الضرائب	-	27 299 477.27	-	-	27299477.27
المدينون الآخرون	-	35 594 298.48	-	-	35594298.48
المجوع	-	**329503018.31**	**2001512400.00**	-	**2331015418.31**
الديون	-	350363762.82	-	-	350363762.82
إقتراضات	-	-	346 894 853.43	-	346894853.43
ديون أخرى	-	45163454.30	-	-	45163454.30
الموردون	-	133568184.98	-	-	133568184.98
الضرائب	-	131728720.94	-	-	131728720.97
الدائنون الآخرون	-	238168227.09	-	-	238168227.02
المجموع	**-**	**898992350.06**	**346894853.43**	**-**	**1245887203.49**

2.4.4.القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية:

1.2.4.4. مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير:

نقصد هنا المعايير المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، لم تطبق الشركة على العموم المعايير المحاسبية من خلال قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء، وكذلك محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها وهي المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 جريدة رسمية العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مع العلم أنها قامت بجميع الاستعدادات والتحضيرات لتطبيقها قبل نهاية السنة الأولى من دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق على الأكثر.

2.2.4.4. أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية:

إرتكزت طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة على إتفاقية التكاليف التاريخية.

- في مجال تقييم اهتلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية الواردة في الميزانية، اتبعت الشركة نفس الطرق المتبعة من قبل وهي طريقة الاهتلاك الثابت أو الخطي.

- في مجال تقييم سندات المساهمة المناسبة لإحتيازات ما لا يقل عن 20% من رأس المال، فإن الشركة تملك سندات مساهمة بقيمة 00. 000 000 50 دج عبارة عن أسهم في شركة صيدال المتداولة في البورصة، كما أن الشركة محل الدراسة تملك الدولة جميع أسهمها بقيمة 100% .

- في مجال تقييم الأرصدة، تتبع الشركة طريقة التكلفة التاريخية مخصوم منها الاهتلاك المتراكم والمؤونات المشكلة، أو مضاف إليها المؤونة المسترجعة.

- في مجال تقييم ومتابعة المخزونات، تقيم الشركة مخزوناتها بتكلفة الشراء أو الإنتاج أو الحيازة وتتابعها بطريقة الجرد الدائم أي حساب الرصيد في نهاية كل يوم.

- في مجال تقييم الأصول والخصوم، طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.

3.2.4.4. مكملات إعلام للميزانية وحساب النتائج:

- لا تملك الشركة مخزونات أمان، أي مخزونات مثبتة ضمن الأصول الدائمة.

- فيما يخص الاهتلاكات تم حسابها عن طريق القسط الثابت أي التكلفة التاريخية مقسومة على العمر المحتمل للأصل، وبلغ الاهتلاك لجميع الأصول خلال السنة 36. 559 806 496دج، كما هو موضح في الميزان العام بعد الجرد صفحة 19 في الملحق،(ملحق 03).

- لم تخصص الشركة أي مخصصات أو استئنافات أو مؤونات سواء للأصول أو للخصوم خلال السنة المالية.

- لا تحوز الشركة أي تثبيتات أو ممتلكات عن طريق القرض الإيجاري، وبالتالي فهي معفاة من أي التزامات في هذا المجال.

- جميع ديون الشركة هي متوسطة المدى أي بين سنة و 5 سنوات، فيما يخص ديون الاستثمار نصفها بين سنة وخمس سنوات والنصف الآخر لأقل من سنة، فيا يخص ديون الاستغلال كلها لأقل من سنة، ولا توجد أي ديون خاصة غير محددة المدى.

- فيما يخص المؤونات، الشركة ليس لها مؤونات الخصوم سواء مؤونات للخسائر المحتملة أو مؤونات للتكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية، أما مؤونات الأصول، فالأولى تتعلق بالمواد الأولية كان مبلغها في بداية السنة 88 069 573.38دج، قامت باسترجاعها في 2008/12/31 كما قامت بتخصيص مؤونة بقيمة 19 098 732.91 وهو المبلغ الظاهر في الميزانية الختامية، والثانية تتعلق بالعملاء كان مبلغها في بداية السنة4 412 931.32 دج قامت باسترجاعها كاملة في 2008/12/31، كما قامت بتخصيص مؤونة لعملاء آخرين بقيمة 4 593 751.08 دج.

- لم تقم الشركة بعملية إعادة التقييم لأي قيمة من قيم الميزانية، وكذلك فيما يخص الاهتلاكات، ولا يوجد أي فارق تقييم أو فارق إعادة التقييم.

- لم تقم الشركة بإعادة تقييم ولا تثبيت من التثبيتات بالقيمة الحقيقية، أو بالقيمة المحينة، كما أنها فيما يخص إهتلاك التثبيتات لم تقم بحساب الاهتلاك حسب المكون، مثلا تجزئة المباني إلى هياكل كبرى، شبكات، المساكة...الخ، وهذا لعدة أسباب أهمها إرتفاع تكلفة إعادة التقييم من طرف المكاتب المتخصصة (خبراء التقييم) أي التكلفة أكبر من المنفعة، وكذلك قرار مجلس الإدارة بإرجاء ذلك إلى غاية دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق والقيام بذلك خلال الفترة الممتدة بين 2010/01/01 و 2010/12/31.

- فيما يخص نشاط الشركة فهو يتعلق بمنتوج وحيد وهو الاسمنت، كما أن عملية البيع تتحقق بمجرد خروج المنتوج من المصنع، حتى ولو تعلق الأمر بعملية مع نقطة من نقاط البيع التابعة لمجمع الاسمنت بالشرق لأن تلك النقاط تقوم بإضافة هامش الربح، أي أن أسعار المنتوج تختلف بين المصنع ونقاط البيع.

- هناك نزاعات قضائية بين الشركة والزبائن من جهة وبين الشركة وجهات أخرى، ورغم ذلك لم تقم الإدارة بتخصيص مؤونة، كما أن محافظ الحسابات صادق على حسابات الشركة " بدون تحفظ وأنها تعطي صورة صادقة عن الحقيقة "، وكان على محافظ الحسابات أن يتحفظ على هذه النقطة

ويخطر الإدارة بإلزامية تخصيص مؤونة للنزاعات، لأن عدد النزاعات كبير نوعا ما، كما أنها مطروحة أمام أكثر من جهة قضائية كما أن نوع النزاع يختلف من مدني إلى تجاري إلى اجتماعي أي أمام أقسام مختلفة.

4.2.4.4.المعاملات التي تخص الضمانات المشاركة:

- فيما يخص الضمانات التي تحوز على نسبة تفوق 20% فإن مجمع الإسمنت للشرق ERCE يحوز على نسبة 100% من رأسمال شركة الاسمنت SCAEK محل الدراسة، كما أن هذه الأخيرة لا تمارس أي نفوذ على كيان آخر أو فروع المجمع الأخرى.

- فيما يخص سياسة تحديد الأسعار، فإن أسعار الإسمنت محددة إداريا على مستوى القطر الوطني، سواء القطاع العام أو الخاص، وكل زيادة في أسعار البيع يجب تقديم طلب برفع سعر المنتوج من طرف شركة تسيير مساهمات الدولة "جيكا" التي تملك أسهم مجمعات الإسمنت إلى الوزارة الوصية (وزارة ترقية الاستثمارات ومساهمات الدولة)، وشرط موافقة الوزارة الوصية على ذلك ضروري.

- إن منتوج الاسمنت مطلوب بكثرة في السوق والطلب عليه أكثر بكثير من العرض، والدليل هو أن المصنع يبيع بسعر 230.00دج بكامل الرسوم لكيس 50 كلغ، ليصل سعره عند خروجه من المصنع مباشرة إلى 600.00 دج (السوق السوداء) أي بزيادة 200% .

- على العموم تعتبر النتيجة المحققة من طرف الشركة " صلبة Solide " ومضمونة على المدى القريب والمتوسط.

في ختام الفصل الرابع نستخلص أن:

الدراسة التطبيقية بشركة الاسمنت، تبين لنا صعوبة الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وهذا بسبب الاختلاف الشاسع بين النظامين سواء من الجانب الشكلي أو الهيكلي أو من جانب المضمون كالمصطلحات وقواعد التقييم وسير مدونة الحسابات بالإضافة إلى القوائم المالية الختامية، كما أن النظام المحاسبي المالي الجديد يعاني من فراغ بسبب عدم التطرق إلى كيفية الانتقال، وهذا سيفتح الباب للاجتهاد والتأويل من طرف مختلف المحاسبين، مما قد يؤدي إلى انطلاقة خاطئة عند دخوله حيز التطبيق، والسبب في ذلك يرجع إلى سلطات التقييس المحاسبي في الجزائر لأنها أخذت بجميع المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول إلى غاية 2004، ولم تقم بتحيينه إلى يومنا هذا رغم التطور السريع الذي تعرفه المعايير المحاسبية الدولية.

خاتمة

للمعلومة المحاسبية التي توفرها المخططات المحاسبية دور وأهمية بالغة، من خلال تلبيتها لاحتياجات مختلف المتعاملين. إن المعلومة المحاسبية لا يمكن أن تستعمل أو تفيد جميع المستعملين إلا من خلال توحيد طرق التسجيل والعرض المحاسبي، ولا يتأتى ذلك إلا في إطار أعمال تقييس دولية، وبقدر ما كان التقييس يخضع إلى قواعد محكمة بقدر ما تكون المعلومة المحاسبية فعالة.

تبنت الجزائر في مجال التقييس المحاسبي النموذج الفرنكو ألماني، إذ تتكفل السلطات العمومية بمهمة التقييس وتكون أعمال التقييس في شكل قوانين وتشريعات ملزمة. يعتبر منتوج أو مردود التقييس المحاسبي في الجزائر متواضع، فبعد الاستقلال تكفلت الدولة بإعداد نظام محاسبي يتوافق مع التوجه الاقتصادي الجديد آنذاك توج بالمخطط الوطني للمحاسبة، ثم تخلت الدولة عن أعمال التقييس بعد إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في أفريل 1991، غير أنه لم يقدم ولا منتوجا واحدا يذكر، هذا ما أدى بالدولة بالأخذ على عاتقها بأعمال التقييس المحاسبي وهذا بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية سنة 1996، وأخذ على عاتقه مهمة تحسين المخطط الوطني للمحاسبة ثم وضع النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير الدولية للمحاسبة.

تبين لنا أن المخطط المحاسبي، يرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد الوطني، ويتأثر بالمحيط الموجود فيه، وعليه فلا يمكن للمخطط المحاسبي أن يبقى جامدا في ظل التحولات المحيطة به.

ورثت الجزائر عن الحقبة الاستعمارية مخطط محاسبي المسمى المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، هذا الأخير الذي كان يحمل في طياته بذور فنائه كما أنه كان مرفوض من قبل المنظمات المهنية حتى في موطنه الأصلي فرنسا، وقد أصبح لا يتماشى ولا ينسجم مع الإيديولوجية المتبعة من طرف النظام الجزائري بعد الاستقلال خاصة في ظل الاقتصاد الموجه وبقي مطبقا في الجزائر لعقد ونصف من الزمن.

أما المرحلة الثانية من سنة 1976 إلى يومنا هذا فقد تميزت هذه المرحلة بوضع وتطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، هذا الأخير جاء ليلبي احتياجات الأجهزة المركزية والمحلية العمومية أي على المستوى المركزي والمحلي من المعلومات، وهذا في ظل اقتصاد اشتراكي مخطط رغم أن ملامح التخلي عن هذا النموذج الاقتصادي لاحت في الأفق وقت إعداده وبدأت الإجراءات العملية لذلك منذ بداية الثمانينات من القرن الماضي ورغم ذلك بقي مطبق إلى يومنا هذا، أي أننا أمام نظام اقتصادي حر قضى خطوات كبيرة نحو الرأسمالية ونظام محاسبي وضع ليتماشى ويخدم نظام اقتصادي اشتراكي، ولم تنتبه الدولة لذلك إلا بعد عقدين من الزمن واستغرق وضع نظام محاسبي ودخوله حيز التطبيق لخدمة نظام اقتصادي حر عقد آخر من الزمن.

أما المرحلة الثالثة فستكون لصالح المعايير الدولية للمحاسبة المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، إن هذا الأخير الذي سيدخل حيز التطبيق سنة 2010، تضمن المعايير الدولية السارية المفعول إلى غاية سنة 2004، أي هناك فارق زمني كبير جدا بين المحاسبة الدولية والوطنية، لأن خلال هذا الفارق الزمني قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإلغاء بعض معايير المحاسبة الدولية وإصدار حوالي عشرة معايير للتقارير المالية الدولية ومثلها من التفسيرات، وعلى سلطات التقييس المحاسبي الجزائرية أن تستدرك ذلك بسرعة وأن تقوم بتحيين النظام المحاسبي المالي بالتوازي مع صدور معايير أو تفسيرات جديدة أو حذف أو تعديل إحداها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة التفسيرات.

إن هذه المرحلة الثالثة تميزت بتبني الجزائر لمحاسبة هجينة، بالرجوع إلى النظام المحاسبي المالي نجد أن الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية منبثقة من النظام الانجلوسكسوني، هذا الأخير الذي يأخذ على عاتقه بوضع المعايير والمبادئ ويترك لكل وحدة اقتصادية باعتماد طريقة تناسبها لعرض قوائمها المالية، ولا نكاد نجد في الدول التي تبنت هذا النظام مدونة حسابات متفق عليها، وهذا ما أدى بسلطات التقييس المحاسبي الجزائرية إلى إسقاط الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي على النموذج الفرانكفوني، حيث أن مدونة الحسابات التي تضمنها النظام المحاسبي المالي تنطبق تماما على المخطط المحاسبي العام الفرنسي الساري المفعول في الوقت الحاضر، وبالتالي فهي محاسبة هجينة مستمدة من نموذج انجلوساكسوني وآخر فرانكفوني.

إن عدم أخذ الجزائر بعين الاعتبار لمعايير التقارير المالية الدولية التي دخلت حيز التطبيق ابتداء من سنة 2005، ومن بينها معيار التقارير المالية الدولية رقم 1 "IFRS1" تطبيق معايير

التقارير المالية الدولية لأول مرة، سيؤدي حتما إلى بروز مشاكل جمة عند الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي خاصة عند دخول الأخير حيز التطبيق من جهة، وكذلك عند إخضاع المؤسسات التي تطبق النظام الجزافي أو نظام المحاسبة المالية المبسطة لنظام المحاسبة المالية أو المؤسسات التي تبدأ الاستغلال لأول مرة من جهة أخرى، لأن IFRS1 يوفر إطار سليم للانتقال من المعايير الوطنية إلى المعايير الدولية ويمنع حدوث انحرافات ويعطي تصور واحد للمعايير الدولية عند الأخذ بها لأول مرة، أي أن المشاكل الناجمة عن الأخذ لأول مرة للمعايير الدولية لن تنتهي بنهاية المرحلة الانتقالية وإنما ستبقى قائمة.

1.النتائج:

خلصت دراستنا النظرية أن المحاسبة قديمة قدم التاريخ، وأن الإطار الفكري للمحاسبة المالية يعتبر كأساس لإصدار معايير المحاسبة المالية، تحدد أهداف المحاسبة المالية من حاجات مستعملي القوائم المالية التي يجب أن تنسجم كذلك مع المحيط.

لقد بينا من خلال دراستنا أن هندسة المخطط الوطني للمحاسبة كان منطلقها ضمان خلق بنك للمعلومات يسخر لجهات التخطيط العمومية، أما النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير الدولية كان منطلقه ضمان خلق بنك معلومات للمستثمرين بالدرجة الأولى.

أما الجانب التطبيقي وفي ظل فراغ تشريعي حول عملية الانتقال وصعوبة عملية الانتقال حتى على المؤسسات الكبرى مثل شركة الإسمنت محل الدراسة، كان على السلطات الجزائرية أن تفرض النظام المحاسبي المالي فقط على الشركات المتداولة أسهمها في بورصة الجزائر مثل صيدال، رياض سطيف...الخ. وهذا على غرار دول الاتحاد الأوروبي ثم على باقي المؤسسات تدريجيا.

2.إختبار الفرضيات:

يتضح مما سبق تأكيد الفرضيات التي بني عليها البحث وهي:

- المخطط الوطني للمحاسبة يؤثر سلبا على مستعملي القوائم المالية:

لأنه وضع لتلبية حاجيات مصالح التخطيط العمومية من المعلومات وليس المستثمرين في ظل نظام إشتراكي ممول من طرف الدولة وبعد تبني الدولة لشعار "اقتصاد السوق خيار حتمي" توجب التخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة.

- وجوب تبني المعايير المحاسبية الدولية للانخراط في البيئة العالمية والولوج إلى الأسواق المالية الدولية.

لأنه بتبني المعايير الدولية تصبح أسهم المؤسسات الجزائرية متداولة في البورصات الدولية ومنه تنويع مصادر التمويل.

- النظام المحاسبي المالي يؤثر إيجابا على قرارات مستعملي القوائم المالية ويفتح المجال واسعا لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر.

لأن القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي تعتبر المرآة العاكسة لوضعية المؤسسة، مما يؤدي إلى جلب الاستثمار الأجنبي المباشر لأنه من جهة أخرى يقضي على مشاكل توحيد القوائم المالية من طرف الشركات المتعددة الجنسيات التي تملك فروع في الجزائر.

3.الاقتراحات:

من أجل ضمان تحيين وتحسين وفعالية النظام المحاسبي المالي يجب على المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الجهاز المكلف بالتقييس المحاسبي أن يأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التالية:

- الأخذ بجميع معايير التقارير المالية الدولية والتفسيرات المتعلقة بها وكذا معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها إلى أن يتم سحب أو تعديل هذه الأخيرة ومن ضمنها معيار التقارير المالية الدولية رقم 1 "IFRS1" تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة.

- تحيين النظام المحاسبي المالي ومراجعته في الوقت المناسب، لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إصدار معيار جديد، أو إلغاء أو تعديل معيار قديم فإنه يترك فاصل زمني بين تاريخ الإعلان وتاريخ الدخول حيز التطبيق، وبالتالي على الجزائر أن تطبق ذلك في نفس التاريخ المحدد لدخول السريان.

- يجب على الجزائر أن تعد وتصدر معاييرها الوطنية التي لم ترى النور لحد الساعة، وأن تكون ضمن إحدى المجموعات الثلاثة الأولى طبقا لتصنيف مجلس المعايير المحاسبية الدولية "IASB". المجموعة (أ) دول تستخدم معايير المحاسبة الدولية كمعايير وطنية مثل قبرص، الكويت، ...الخ، المجموعة (ب) دول مثل (أ) ولكن معاييرها تغطي موضوعات لا تغطيها المعايير الدولية مثل ماليزيا، غينيا الجديدة،...الخ، المجموعة (جـ) دول تستخدم المعايير الدولية كمعايير قومية ولكنها في بعض الأحيان قد تعدل لتناسب ظروفها المحلية مثل الأردن، سويسرا،...الخ.

- فيما يخص نموذج المحاسبة الهجينة الذي اعتمدته الجزائر من خلال معايير انجلوساكسونية ومدونة حسابات فرانكفونية، فإنها لم تراعي بذلك بيئتها مما سينعكس سلبا في المستقبل، لأنها ستبقى في حالة تبعية لنموذجين، وعليها أن تتخلى عن النهج أو السلوك تدريجيا.

4. أفاق الدراسة:

نأمل أن تستمر الدراسة في هذا الموضوع، خاصة من جانب التحديات التي تواجه المؤسسات عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة التي فاقت كل التوقعات في مدى تعقيدها، وتكاليف باهظة في بعض الحالات، وعدم فهم الأسباب التي دفعت إلى ذلك الانتقال.

في الأخير أسأل الله العلي القدير على أن أكون قد وفقت في اختيار موضوع البحث ومعالجته، آمل أني قد ساهمت بهذا المجهود البحثي الذي يعد لبنة تضاف إلى ذلك السجل العلمي المتعلق بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة، ولست أدعي بأنني قد جئت في هذا البحث بما لا جديد بعده، ولكن حسبي أني قد بذلت قصارى جهدي وأفرغت كل وسعي بغية إنجاز هذا الموضوع، إنجاز يحقق الهدف الذي حددته، وقد قضيت معه أكثر من عام.

قائمة المراجع:

I. باللغة العربية:

1. الكتب:

1. أمين السيد احمد لطفي، "المحاسبة الدولية"، الدار الجامعية، إسكندرية، (2004).
2. أمين السيد احمد لطفي،" المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، (2005).
3. أمين السيد أحمد لطفي،" التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء"، الدار الجامعية، مصر (2005).
4. بني عطا حيدر محمد علي،" مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة"، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1 ، عمان ،(2007).
5. تشوي فردريك وآخرون- تعريب زايد محمد عصام الدين،" المحاسبة الدولية"، دار المريخ للنشر، الرياض، (2004).
6. جربوع يوسف محمود حلس سالم عبد الله،" المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ط1 ، عمان،(2002).
7. جريونينج هيني قان (نائب الخزينة البنك الدولي) ترجمة: حماد طارق عبد العال،"معايير التقارير المالية الدولية"، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر الجديدة ، (2006).
8. الجعارات خالد جمال،"معايير التقارير المالية الدولية"، إثراء للنشر والتوزيع،ط1، عمان، (2008).
9. الحديث النبوي الشريف.
10. حلمي عبد القادر،" مشاكل محاسبية" ، دار النهضة العربية ، القاهرة، (1963).
11. حلوة حنان رضوان،"تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، (1998).
12. الخداش حسام الدين مصطفى وآخرون،" أصول المحاسبة المالية"، ج1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط5، عمان، (2008).

13. الدلاهمة سليمان مصطفى ، "مبادئ وأساسيات علم المحاسبة"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، (2007).
14. زين العابدين ناصر،"علم المالية العامة والتشريع المالي"، مطبوعات جامعة عين شمس، القاهرة، (1994).
15. شرويدر ريتشارد وآخرون- تعريب كاجيجي خالد علي أحمد وآخرون،"نظرية المحاسبة"، دار المريخ للنشر، الرياض، (2006).
16. الصفار هادي رضا،" مبادئ المحاسبة المالية"، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، (2006).
17. صقر عمر،" العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة "، الدار الجامعية ، مصر،(2003) .
18. العادلي يوسف عوض وآخرون،" مقدمة في المحاسبة المالية"، منشورات ذات السلاسل، الكويت (1986).
19. العناتي رضوان محمد،"مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها"، ج1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان (2006).
20. القاضي حسين - حمدان مأمون،"نظرية المحاسبة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان (2007).
21. القباني ثناء المحاسبة الدولية ، الدار الجامعية ، مصر، (2002).
22. القرآن الكريم.
23. محمد رضوان،"نظرية المحاسبة"، مؤسسة المطبوعات الجامعية ، جامعة حلب ، سوريا، (1991).
24. مخادمة أحمد- زريقات مجدي،"أصول المحاسبة المالية"، دار الشروق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، (2002).
25. مطر محمد،" مبادئ المحاسبة المالية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 4، عمان، (2007).
26. المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان،(1999) .
27. ممدوح ، محمد منصور . العولمة ، دراسة للمفهوم والظاهرة والأبعاد ، دار الجامعة الجديدة، مصر،(2003) .

2. المجلات:

28. الجويعني أحمد،"المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية"، المجلة العربية للإدارة، العدد 55، أوت (1970).

29. حاكمي بوحفص،"العولمة - الاندماج السريع والمنافذ المحدودة – حالة الدول النامية"، مجلة العلوم الإنسانية ، تلمسان. .WWW.ULUM.NL (2008/09/15).
30. اليحياوي يحيى،" العولمة :أية عولمة ؟"، مجلة إفريقيا الشرق.

3. الملتقيات و الأيام الدراسية:

31. جوزف رزق،"مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية"، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة بالتعاون مع المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير الدولية المحاسبية، الجزائر: عنابة، أيام: 10-11-12 نوفمبر (2007).
32. رضا جاوحدو،"المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS : المفهوم –التداعيات- الإجراءات"، اليوم الدراسي حول المعايير المحاسبية و الأنظمة المحاسبية المقارنة، جامعة باجي مختار عنابة، (2005).
33. عبد المطلب عبد الحميد،"ملتقى حول النظام الاقتصادي العالمي الجديد وآفاقه المستقبلية بعد أحداث 11 سبتمبر"، مجموعة النيل العربية، القاهرة، (2004).
34. مالكوم هولمز،"متطلبات إصلاح الموازنة"، وقائع الندوة حول موازنة الأداء والبرامج، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، (من 10 إلى 1997/11/13).
35. محروق إسماعيل،"وزير مالية سابق، الخطاب ألقي بمناسبة التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة، 05 ماي(1972).

4. النصوص التشريعية:

36. قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
37. القرار المؤرخ في 29 ماي 1999 المتضمن محاسبة البورصة.
38. نشرة الإعلانات الرسمية لوزارة المالية سنوات 1990-1995-1997.
39. مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، جريدة رسمية، العدد 27.
40. الأمر 75-35، المؤرخ في 29 أفريل 1975، يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، جريدة رسمية العدد 37.
41. أمر رقم 67-205 المؤرخ في 07 أكتوبر 1967، المتضمن إنشاء الشركة الوطنية للمحاسبة.

42. مرسوم تنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992، يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، جريدة رسمية العدد 3.
43. مرسوم رئاسي رقم 96-135 المؤرخ في 15 أفريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، جريدة رسمية العدد 24.
44. التعليمة رقم 95/001 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995 المتعلقة بتسجيل العمليات الخاصة بصناديق المساهمة.
45. التعليمة رقم MF/DGC/581 المؤرخة في 21 أفريل 1997 و المتعلقة بكيفية التسجيل المحاسبي لإعادة إدراج فرق إعادة تقييم الاستثمارات الناتج عن تطبيق المادتين 14 و 107 من قانون المالية لسنة 1996.
46. مقرر رقم 94-103 المؤرخ في 02 فيفري 1994 عن وزير المالية المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.
47. القرار المتضمن نظام المحاسبة المالية، جريدة رسمية العدد 19، سنة (2009).
48. قانون المالية لسنة 1970 الصادر في شهر ديسمبر (1969).
49. الأمر 71-82، مؤرخ في 1971/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، جريدة رسمية لسنة (1971).
50. أمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري.
51. القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 يتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع الفلاحة.
52. القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 يتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع التأمين وإعادة التأمين.
53. القرار المؤرخ في 11 سبتمبر 1988 يتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع البناء و الأشغال العمومية.
54. التعليمة F/DC/CE/90/046635 المؤرخة في 11 مارس 1990 المتعلقة بكيفية التسجيل المحاسبي لمساهمة العمال في أرباح المؤسسة.
55. القانون 91-08، مؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،جريدة رسمية، العدد 20.
56. المرسوم التنظيمي 92-08 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992 المتعلق بمخطط حسابات البنوك و المؤسسات المالية.

57. المرسوم التنظيمي 92-09 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992 المتعلق بقواعد إعداد وعرض حسابات البنوك و المؤسسات المالية.
58. مرسوم تشريعي رقم93-10، مؤرخ في 1993/05/23، يتعلق ببورصة القيم المنقولة، جريدة رسمية، العدد34.
59. المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 يتضمن تعديل القانون التجاري.
60. الأمر 95-20، مؤرخ في 1995/07/17، يتعلق بمجلس المحاسبة، جريدة رسمية العدد 39.
61. مرسوم تنفيذي رقم96-318، مؤرخ في 1996/09/25، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، جريدة رسمية، العدد20.
62. مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري ومراكز البحث و التنمية وهيئات الضمان الاجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
63. مرسوم تنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 1 ديسمبر 1997 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
64. مرسوم تنفيذي 97-458 المؤرخ 1 ديسمبر 1997 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
65. قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات و الشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
66. قرار مؤرخ في 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، جريدة رسمية العدد 32.
67. مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 و المتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، جريدة رسمية العدد 41.

68. القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 المتضمن محاسبة الشركات القابضة.
69. قرار مؤرخ في 6 ديسمبر 2006 يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 و المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
70. مرسوم تنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، جريدة رسمية العدد 80.
71. المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006 المتضمن شروط تطبيق محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
72. قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، جريدة رسمية العدد 74.
73. مرسوم تنفيذي رقم07-364،مؤرخ في2007/11/28، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية، العدد75.
74. قانون المالية لسنة 2008 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، جريدة رسمية العدد 82.

5. الأطروحات:

75. تيجاني بالرقي،"دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة"، رسالة دكتوراه، لم تنشر، جامعة سطيف، كلية الاقتصاد،(2005-2006).
76. طارق حمزة،"المخطط الوطني للمحاسبة دراسة تحليلية انتقاديه"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية الاقتصاد، (2003).
77. عقاري مصطفى،"مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف، كلية الاقتصاد، (2004).
78. عماري صليحة،"إمكانية تطبيق IAS في البنوك"، رسالة ماجستير، لم تنشر، جامعة قالمة، (2005-2006).

6. المقالات المنشورة على مواقع الانترنت:

79. الكفري مصطفى عبد الله،"العولمة المفهوم والمصطلح " WWW.rezgar.com ،(2008/09/4).

II. باللغة الفرنسية:

1. Les livres :

80. Arthur Andersen and co,"The postulates of accounting, what it is, wow it determined, wow it should be?", September,(1960).
81. Belkaoui Ahmed "accounting Theory", 2nd edition, (1985).
82. Collette C et Richard J, "Les système comptables français et anglo-saxons ", 6eme édition, ed Dunod,(2002).
83. Collins L , "Audit Et contrôle interne", Dalloz ,(1986).
84. Dictionnaire de la comptabilité; lavilleguérin éditions; 4eme Ed; paris, (1993-1994).
85. Dictionnaire Encyclopédique Larousse, librairie Larousse, Paris (1979).
86. Epstein barry J and Mirza Abass Ali ,"IAS 2000 Interpretation and Application of International Acconting Standards 2000" , John Willy and Son , Inc ,(2000).
87. Raffournier B ," les normes comptables international" , Ed Economia, (1996).
88. Robert Obert , "Pratique des normes IAS / IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US-GAAP", Dunod, paris, 2eme édition , (2004).
89. Saci Djelloul, "Comptabilité de l'entreprise et système économique, expérience Algérienne", OPU, sept (1991).

2.Les séminaires et revue et thèses

90. CNC, "plan comptable général", imprimerie national, paris,(1982).
91. CNCC, "Eneux de la mise en application des IFRS dans l'espace francophone", Alger, 3 au 7 fevrier(2007).

92. Grégory Heem -Philipe Aanzo,"La normalization comptable Internationale", Revue d'économie financière, N° 73.
93. Laffont, jean, "fondements et théorie de la comptabilité", thèse de doctorat d'état en science économique, université de Toulouse (1967).
94. ministère des finances, conseil supérieur de la comptabilité, rapport de présentation du plan comptable national, novembre (1973).
95. Ouandlous Mohamed,"instrument comptable et gestion des sociétés nationales", mémoire d'étude supérieure, université d'Alger, ISE (1976).
96. Ziani, Nacer-Eddine," présentation succincte du projet SCF système comptable Financier", Annaba, 10-12 Novembre (2007).

3.Sites Internet

97. http:// www.ias plus.com/sta ndard/ifrs 01.htm.
98. http:// www.iasb.org
99. http:// www.pcg.com

الملاحق

ملحق رقم 01: مدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة [47]

أولا:

الصنف 1- حسابات رؤوس الأموال

10- رأس المال و الاحتياطيات، وما شابه ذلك

101- رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال

103- العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة

104- فارق التقييم

105- فارق إعادة التقييم

106- الاحتياطيات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة)

107- فارق المعادلة

108- حساب المستغل

109- رأس المال المكتتب غير المستعان به

11- ترحيل من جديد

12- نتيجة السنة المالية

13- المنتوجات والأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال

131- إعانات التجهيز

132- إعانات أخرى للاستثمار

133- الضرائب المؤجلة على الأصول

134- الضرائب المؤجلة على الخصوم

138- منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة

15- المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية

153- المؤونات للمعاشات والإلزامات المماثلة

153- المؤونات للضرائب

156- المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)

158- المؤونات الأخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية

16- الإقتراضات والديون المماثلة

161- السندات التساهمية

162- الإقتراضات السندية القابلة للتحويل

163- الإقتراضات السندية الأخرى

164- الإقتراضات لدى مؤسسات القرض

165- الودائع والكفالات المقبوضة

167- الديون المترتبة على عقد الإيجار – التمويل

168- اقتراضات أخرى وديون مماثلة

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)

2- الصنف 2- حسابات التثبيتات

20- التثبيتات المعنوية

203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

204- برمجيات المعلوماتية وما شابهها

205- الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات

207- فارق الاقتناء

208- التثبيتات الأخرى المعنوية

21- التثبيتات العينية

211- الأراضي

212- عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي

213- البناءات

215- التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

218- التثبيتات العينية الأخرى

22- التثبيتات في شكل امتياز

221- الأراضي الممنوح امتيازها

222- عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها

223- البناءات الممنوح امتيازها

225- المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها

228- التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها

229- حقوق مانح الامتياز

23- التثبيتات الجاري إنجازها

232- التثبيتات العينية الجاري إنجازها

237- التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها

238- التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات

24- (متاح)

25- (متاح)

26- المساهمات و الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات

261- سندات الفروع المنتسبة

261- سندات المساهمة الأخرى

265- سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)

266- الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع

267- الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع

268 الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة

269- عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة

27- التثبيتات 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 و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل

275- الودائع والكفالات المدفوعة

276- الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة

279- ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

28- إهتلاك التثبيتات

280 - إهتلاك التثبيتات المعنوية

2802- إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت

2804- إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها

2805- إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات

2807- إهتلاك فارق الشراء (goodwill)

2808- إهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى

281- إهتلاك التثبيتات العينية

2812- إهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي

2813- إهتلاك البناءات

2815- إهتلاك المنشآت التقنية

2818- إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى

282- إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز.

29- خسائر القيمة عن التثبيتات

290 - خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

2903- خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة لتثبيت

2904- خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها

2905- خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

2907- خسائر القيمة عن فارق الشراء

2908- خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى

291- خسائر القيمة عن التثبيتات العينية

2912- خسائر القيمة عن أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي

2913- خسائر القيمة عن البناءات

2915- خسائر القيمة عن المنشآت التقنية

2918- خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى

292- خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز

293- خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها

296- خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات

297- خسائر القيمة عم السندات الأخرى المثبتة

298- خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

3- الصنف 3- حسابات المخزونات والجاري العمل بها

30- المخزونات من البضائع

31- المواد الأولية والتوريدات

32- تموينات أخرى

321- المواد القابلة للاستهلاك

322- التوريدات القابلة للاستهلاك

326- التغليفات

33- إنتاج السلع الجاري إنجازه

331- المنتجات الجاري إنجازها

335- الأشغال الجاري إنجازها

34- إنتاج الخدمات الجاري إنجازه

341- الدراسات الجاري إنجازها

345- الخدمات الجاري تقديمها

35- المخزونات من المنتجات

351- المنتجات الوسيطة

355- المنتجات المصنعة

358- المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)

36- المخزونات المتأتية من التثبيتات

37- المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الاستيداع)

38- المشتريات المخزنة

380- البضائع المخزونة

381- المواد الأولية و اللوازم المخزونة

382 - التموينات الأخرى المخزونة

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 إنجازه

394- خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه

395- خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات

397- خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

4 الصنف 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: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، و الحسابات الدائنة الأخرى.

41- الزبائن والحسابات المرتبطة بهم

411- الزبائن

413- الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها

416- الزبائن المشكوك فيهم

417- الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها

418- الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد

419- الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها.

42- العاملون والحسابات المرتبطة بهم

421- العاملون – الأجور المستحقة

422- أموال الخدمات الاجتماعية

423- مشاركة الأجراء في النتيجة

425- المستخدمون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة

426- المستخدمون – الودائع المستلمة

427- المستخدمون – الاعتراضات

428- المستخدمون – الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها

43- الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها

431- الضمان الاجتماعي

432- الهيئات الاجتماعية الأخرى

438- الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها

44- الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها

441- الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها

442- الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى

443- العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية

444- الدولة – الضرائب على النتائج

445- الدولة – الرسوم على رقم الأعمال

446- الهيئات الدولية

447- الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة

448- الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب)

45- المجمع والشركاء

451- عمليات المجمع

455- الشركاء – الحسابات الجارية

456- الشركاء العمليات عن رأس المال

457- الشركاء – الحصص الواجب دفعها

458- الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع

46- المدينون المختلفون والدائنون المختلفون

462- الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات

464- الديون عن عمليات شراء قيم منقولة توظيفية، ووثائق مالية مشتقة

465- الحسابات الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة توظيفية، ووثائق مالي مشتقة

467- الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة

468- الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها.

47- الحسابات الانتقالية الإنتظارية

48- الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا المؤونات

481- المؤونات - الخصوم الجارية

486- الأعباء المعاينة مسبقا

487- المنتوجات المعاينة مسبقا

49- خسائر القيمة عن حسابات الغير

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 للغير

5- الصنف 5- الحسابات المالية

50- القيم المنقولة للتوظيف

501- القسط في المؤسسات المرتبطة

502- الأسهم الخاصة

503- الأسهم **الأخرى** أو السندات المخولة حقا في الملكية

506- السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل

508- قيم التوظيف المنقولة الأخرى و الحسابات 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- الهيئات المالية الأخرى

518- الفوائد المنتظرة

519- المساهمات المصرفية الجارية

52- الوثائق المالية المشتقة

53- صندوق الأموال

54- وكالات التسبيقات والإعتمادات المالية

541- وكالات التسبيقات المالية

542- الإعتمادات

58- التسديدات الداخلية

581- تحويلات الأموال

581- تحويلات داخلية أخرى

59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

591- خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية

594- خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والإعتمادات

6- الصنف 6- حسابات الأعباء

60- المشتريات المستهلكة

600- مشتريات البضائع المبيعة

601- المواد الأولية

602- التموينات الأخرى

603- تغيرات 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

601- الخدمات الخارجية

611- التقاول العام

613- الإيجارات

614- الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة

615- الصيانة والتصليحات، والرعاية

616- أقساط التأمينات

617- الدراسات والأبحاث

618- التوثيق والمستجدات

619- التنزيلات و التخفيضات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية

62- الخدمات الخارجية الأخرى

621- العاملون الخارجيون عن المؤسسة

622- أجور الوسطاء والأتعاب

623- الإشهار والنشر والعلاقات العمومية

624- نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين

625- التنقلات والمهمات والإستقبالات

626- مصاريف البريد والإتصالات السلكية واللاسلكية

627- الخدمات المصرفية وما شابهها

628- الإشتراكات والمستجدات

629- التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى

63- <u>أعباء المستخدمين</u>

631- أجور **المستخدمين**

634- أجور المستغل الفردي

635- الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية

637- الأعباء الإجتماعية الأخرى

638- أعباء المستخدمين الأخرى

64- <u>الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة</u>

641- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور

642- الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال

645- الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)

65- <u>الأعباء العملياتية الأخرى</u>

651 - الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص و برامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة

652- نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية

653- أتعاب حضور

654- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل

655- قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة

656- الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات

657- الأعباء الاستثنائية التسيير الجاري

658- أعباء أخرى للتسيير الجاري

66- <u>الأعباء المالية</u>

661- أعباء الفوائد

664- الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات

665- فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة

666- خسائر الصرف

667- الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية.

668- الأعباء المالية الأخرى.

67 - العناصر غير العادية – الأعباء

68- المخصصات للإهتلاكات، والتموينات وخسائر القيمة

681- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية

682- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز

685- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – الأصول الجارية

686- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – العناصر المالية

69- الضرائب عن النتائج وما شابهها

692- فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول

693- فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم

695- الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية

698- الضرائب الأخرى عن النتائج

الصنف 7- حسابات المنتوجات

70- المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتوجات الملحقة

700- المبيعات من البضائع

701- المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة

702- المبيعات من المنتوجات الوسيطة

703- المبيعات من المنتوجات المتبقية

704- مبيعات الأشغال

705- مبيعات الدراسات

706- تقديم الخدمات الأخرى

708- منتوجات الأنشطة الملحقة

709- التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة

72- الإنتاج المخزّون أو غير المخزون

723- تغّير المخزونات الجارية

724- تغيّر المخزونات من المنتجات

73- الإنتاج المثبت

731- الإنتاج المثبت للأصول المعنوية

732- الإنتاج المثبت للأصول العينية

74- إعانات الإستغلال

741- إعانة التوازن

748- إعانات أخرى للاستغلال

75- المنتوجات العملياتية الأخرى

751- الأتاوى عن الامتيازات والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة

752- فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية

753- أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير

754- أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية

755- قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة

756- المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة

757- المنتوجات إستثنائية عن عمليات التسيير

758- المنتوجات أخرى للتسيير الجاري

76- المنتوجات المالية

761- منتوجات المساهمات

762- عائدات الأصول .

765- فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة

766- أرباح الصرف

767- الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية

768- المنتوجات المالية الأخرى

77- العناصر غير العادية - المنتوجات

78- الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات

781- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات – الأصول غير الجارية

785- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات - الأصول الجارية

786- الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم والتموينات

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA
DIRECTION FINANCIERE ET
COMPTABLE

ACTIVITE 2008

TABLEAU N°01

- BILAN ACTIF -

ACTIF	MONTANT BRUT	AMORT.OU PROV.	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS
INVESTISSEMENTS				3 722 870 228,89
-Frais Préliminaires	0,00	0,00	0,00	
-Valeurs Incorporelles	20 896 918,94	15 535 359,35	5 361 559,59	
-Terrains	43 479 147,26	0,00	43 479 147,26	
-Equipements de Production	10 624 952 681,11	7 351 042 423,79	3 273 910 257,32	
-Equipements Sociaux	97 821 829,21	94 440 138,03	3 381 691,18	
-Investissements en cours	396 737 573,54	0,00	396 737 573,54	
T O T A L	11 183 888 150,06	7 461 017 921,17	3 722 870 228,89	
STOCKS				1 707 509 006,54
-Marchandises	369 575,65	0,00	369 575,65	
-Matières et Fournitures	1 435 771 847,03	19 098 732,91	1 416 673 114,12	
-Produits Semi Ouvres	210 276 509,76	0,00	210 276 509,76	
-Produits et Travaux en cours	0,00	0,00	0,00	
-Produits Finis	61 582 427,95	0,00	61 582 427,95	
-Dechets et rebuts	0,00	0,00	0,00	
-Stocks à l'exterieur	18 607 379,06	0,00	18 607 379,06	
T O T A L	1 726 607 739,45	19 098 732,91	1 707 509 006,54	
CREANCES				2 978 942 663,12
-Comptes Débiteurs du Passif	0,00	0,00	0,00	
-Créances d'Investissements	2 221 331 324,51	0,00	2 221 331 324,51	
-Créances de Stocks	31 460 673,86	0,00	31 460 673,86	
-Créances s/assoc. et stés ap.	13 566 650,42	0,00	13 566 650,42	
-Avances pour Comptes	27 299 477,27	0,00	27 299 477,27	
-Avances d'exploitation	22 027 648,06	0,00	22 027 648,06	
-Créances sur Clients	96 790 318,05	4 593 751,08	92 196 566,97	
-Disponibilités	571 060 322,03	0,00	571 060 322,03	
T O T A L	2 983 536 414,20	4 593 751,08	2 978 942 663,12	
TOTAL GENERAL.....	15 894 032 303,71	7 484 710 405,16	8 409 321 898,55	8 409 321 898,55

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA
DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE

ACTIVITE 2008
TABLEAU N° 01 BIS

- BILAN PASSIF -

PASSIF	MONTANT	**TOTAUX PARTIELS**
FONDS PROPRES		**5 427 406 276,87**
-Fond social	2 200 000 000,00	
-Fond personnel	0,00	
-Primes d'apport	0,00	
-Reserves	3 227 406 276,87	
-Subventions d'investissements	0,00	
-Ecart de Réevaluation	0,00	
-Liaisons Inter Unités	0,00	
-Résultat en Instance d'affectation	0,00	
-Provisions P/Pertes et Charges	0,00	
T O T A L	5 427 406 276,87	
DETTES		**1 613 013 584,48**
-Comptes Créditeurs de l'Actif	0,00	
-Dettes d'Investissements	697 258 616,25	
-Dettes de Stocks	133 568 184,98	
-Détention pour Compte	83 701 189,84	
-Dettes envers assoc/ste appar.	367 126 380,99	
-Dettes d'Exploitation	239 238 255,90	
-Avances Commerciales	92 120 956,52	
-Dettes Financières	0,00	
T O T A L	1 613 013 584,48	
		1 368 902 037,20
BENEFICE DE L'EXERCICE	1 368 902 037,20	
TOTAL GENERAL :	8 409 321 898,55	**8 409 321 898,55**

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°02

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

DESIGNATIONS	DEBIT	CREDIT
Vente de marchandises	0,00	8 853 632,65
Cesssions fournies	0,00	0,00
Marchandises consommées	7 260 244,37	0,00
Marchandises consommées (cession)	0,00	0,00
TOTAL.....	7 260 244,37	8 853 632,65
Marge brute		1 593 388,28
Marge brute		1 593 388,28
Production vendue		4 355 018 466,01
Production vendue cession		0,00
Poductions stockées		-28 566 535,86
Production entreprise p/elle même		0,00
Prestations fournies		164 102,56
Prestations fournies (cession)		0,00
Transfert charges de production		9 367 712,09
Matière et fournitures consommées	1 402 306 583,38	
Cessions reçues mat,& Fournirtures	0,00	
services	366 121 731,84	
Cessions reçues (préstations)	0,00	
TOTAL.....	1 768 428 315,22	4 337 577 133,08
Valeur ajoutée		2 569 148 817,86
Valeur ajoutée		2 569 148 817,86
Produits communs d'exploitation		0,00
Produits divers		88 592 225,45
Transfert charges d'exploitation		68 942 170,95
Frais du personnel	506 879 977,90	
Impots et taxes	81 323 842,80	
Frais financiers	54 173 231,22	
Charges communes d'exploitation	0,00	
Frais divers	36 816 904,46	
Dotation aux amortissements et aux provisions	496 806 559,36	
TOTAL.....	1 176 000 515,74	2 726 683 214,26
Résultat d'exploitation		1 550 682 698,52
Poduits communs hors exploitation		0,00
Produits hors exploitation		192 844 216,31
Charges communes hors exploitation	0,00	
Charges hors exploitation	55 276 911,94	
TOTAL.....	55 276 911,94	192 844 216,31
Résultat hors exploitation		137 567 304,37
Résultat d'exploitation		1 550 682 698,52
Résultat hors exploitation		137 567 304,37
Résultat brut de l'exercice		1 688 250 002,89
Impots Sur les Bénéfices	319 347 965,69	
Résultat de l'exercice		1 368 902 037,20

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°03

TABLEAU DES MOUVEMENTS PATRIMONIAUX

DESIGNATIONS DES COMPTES	MONTANT DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS DE LA PERIODE			SOLDE FIN EXERCICE
		DEBIT	CREDIT	SOLDE	
INVESTISSEMENTS	-				
Frais préliminaires	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Valeurs incorporelles	24 533 629,94	2 442 320,00	6 079 031,00	-3 636 711,00	20 896 918,94
T0TATL A	24 533 629,94	2 442 320,00	6 079 031,00	-3 636 711,00	20 896 918,94
Terrains	27 489 897,26	15 989 250,00	0,00	15 989 250,00	43 479 147,26
T0TATL B	27 489 897,26	15 989 250,00	0,00	15 989 250,00	43 479 147,26
Equipements de production	9 836 465 650,39	833 206 209,49	44 719 178,77	788 487 030,72	10 624 952 681,11
Equipements sociaux	97 815 329,21	6 500,00	0,00	6 500,00	97 821 829,21
Investissements en cours	922 362 311,18	212 560 721,87	738 185 459,51	-525 624 737,64	396 737 573,54
T0TATL C	10 856 643 290,78	1 045 773 431,36	0,00	262 868 793,08	11 119 512 083,86
T0TATL (A+B+C)	10 908 666 817,98	1 064 205 001,36	6 079 031,00	275 221 332,08	11 183 888 150,06
STOCKS	-				
Marchandises	0,00	375 559,03	5 983,38	369 575,65	369 575,65
Matière et fournitures	1 376 912 902,46	1 022 064 628,51	963 205 683,94	58 858 944,57	1 435 771 847,03
Produits semi-ouvrés	239 782 001,64	3 555 398 206,66	3 584 903 698,54	-29 505 491,88	210 276 509,76
Produits et travaux en cours	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Produits finis	55 244 026,37	2 372 435 558,66	2 366 097 157,08	6 338 401,58	61 582 427,95
Dechets et rebuts	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Stocks à l'éxterieurs	45 121 086,69	15 054 773,10	41 568 480,73	-26 513 707,63	18 607 379,06
T0TATL D	1 717 060 017,16	6 965 328 725,96	6 955 781 003,67	9 547 722,29	1 726 607 739,45
CREANCES	-				
Compte débiteurs du passif	2 132,00	0,00	2 132,00	-2 132,00	0,00
Créances d'investissements	1 533 864 965,32	939 090 472,38	251 624 113,19	687 466 359,19	2 221 331 324,51
Créances de stocks	409 582,89	33 198 118,68	2 147 027,71	31 051 090,97	31 460 673,86
Créances s/assoc, et stés app.	2 280 000,00	13 598 654,42	2 312 004,00	11 286 650,42	13 566 650,42
Avances pour comptes	36 280 656,63	280 112 248,83	289 093 428,19	-8 981 179,36	27 299 477,27
Avances d'expoitation	825 337,69	32 727 617,71	11 525 307,34	21 202 310,37	22 027 648,06
Créances sur clients	175 050 767,27	9 494 064 862,31	9 572 325 311,53	-78 260 449,22	96 790 318,05
Disponibilités	398 352 794,24	14 117 309 296,24	13 944 601 768,45	172 707 527,79	571 060 322,03
Régie et accréditifs	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
T0TATL E	2 147 066 236,04	24 910 101 270,57	24 073 631 092,41	836 470 178,16	2 983 536 414,20
TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E)	14 772 793 071,18	32 939 634 997,89	31 035 491 127,08	1 121 239 232,53	15 894 032 303,71

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°03

TABLEAU DES MOUVEMENTS PATRIMONIAUX

DESIGNATIONS DES COMPTES	MONTANT DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS DE LA PERIODE			SOLDE FIN EXERCICE
		DEBIT	CREDIT	SOLDE	
APPORT DE L'ETAT					
Fond social	2 200 000 000,00	0,00	0,00	0,00	2 200 000 000,00
Reserves	2 252 228 578,82	0,00	975 177 698,05	975 177 698,05	3 227 406 276,87
Ecart de réevaluation	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Liaison inter unité	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL A	4 452 228 578,82	0,00	975 177 698,05	975 177 698,05	5 427 406 276,87
RESSOURCES D'AUTO-FINAN.					
Résultat en instance d'affect,	0,00	1 387 437 698,05	1 387 437 698,05	0,00	0,00
Provision p/pertes et charges	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Resorption frais préliminaires	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortissements des investissements	6 997 306 948,41	50 089 752,56	513 800 725,32	463 710 972,76	7 461 017 921,17
Provisions p/dépréc.des stocks	88 069 573,38	88 069 573,38	19 098 732,91	-68 970 840,47	19 098 732,91
Provisions p/dépréc.des créances	4 412 931,32	4 412 931,32	4 593 751,08	180 819,76	4 593 751,08
TOTAL B	7 089 789 453,11	1 530 009 955,31	1 924 930 907,36	394 920 952,05	7 484 710 405,16
DETTES					
Comptes créditeurs de l'actif	56 935,94	56 935,94	0,00	-56 935,94	0,00
Dettes d'investissement	1 091 968 616,70	718 370 312,88	323 660 312,43	-394 710 000,45	697 258 616,25
Dettes de stocks	136 484 637,28	1 512 315 870,06	1 509 399 417,76	-2 916 452,30	133 568 184,98
Détention pour compte	72 686 259,56	836 311 644,16	847 326 574,44	11 014 930,28	83 701 189,84
Dettes envers asso/sté appr,	339 675 386,01	986 525 102,67	1 013 976 097,65	27 450 994,98	367 126 380,99
Dettes d 'exploitation	167 029 595,46	1 302 740 392,99	1 374 949 053,43	72 208 660,44	239 238 255,90
Avances commerciales	35 435 910,25	35 353 687,70	92 038 733,97	56 685 046,27	92 120 956,52
Dettes financière	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL C	1 843 337 341,20	5 391 673 946,40	5 161 350 189,68	-230 323 756,72	1 613 013 584,48
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 387 437 698,05	2 026 133 629,43	2 007 597 968,58	-18 535 660,85	1 368 902 037,20
TOTAL (A+B+C)	14 772 793 071,18	8 947 817 531,14	10 069 056 763,67	1 121 239 232,53	15 894 032 303,71

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA
DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE

ACTIVITE 2008
TABLEAU N°04

TABLEAU DES INVESTISSEMENTS

DESIGNATIONS DES INVESTISSEMENTS	MONTANT DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS DE LA PERIODE			VALEUR FIN EXERCICE
		ACQUISITION	SORTIE	VIRT/INTERNE	
20 FRAIS PRELIMINAIRES					
Frais relatifs pacte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais d'emprunts	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais d'investissements	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais de formation profes.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais fonct.ant.au démarrage	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais d'etudes et recherches	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais exceptionnels	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL 20.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
21 VALEUR INCORPORELLES					
Fonds de commerce	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Droits de prop,indust.et cle	24 533 629,94	2 442 320,00	6 079 031,00	0,00	20 896 918,94
TOTAL 21.....	24 533 629,94	2 442 320,00	6 079 031,00	0,00	20 896 918,94
22 TERRAINS					
Terrains constructions chant.	2 989 897,26	15 989 250,00	0,00	0,00	18 979 147,26
Carrières et gisements	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres terrains	24 500 000,00	0,00	0,00	0,00	24 500 000,00
TOTAL 22.....	27 489 897,26	15 989 250,00	0,00	0,00	43 479 147,26
TOTAL A REPORTER (20+21+22)	52 023 527,20	18 431 570,00	6 079 031,00	0,00	64 376 066,20

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°04BIS

TABLEAU DES INVESTISSEMENTS

DESIGNATIONS DES INVESTISSEMENTS	MONTANT DEBUT EXERCICE	MOUVEMENTS DE LA PERIODE			VALEUR FIN EXERCICE
		ACQUISITION	SORTIE	VIRT/INTERNE	
REPORT (20+21+22)	52 023 527,20	18 431 570,00	6 079 031,00	0,00	64 376 066,20
24 EQUIPEMENTS DE PRODUCTION					
Batiments	3 016 660 454,33	4 752 989,00	0,00	413 338,08	3 021 826 781,41
Ouvrages d'infrastructures	128 206 860,27	0,00	0,00	10 041 677,80	138 248 538,07
Installations complexes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Matériels et outillages	5 041 038 723,10	64 683 546,06	21 085 674,04	668 228 240,81	5 752 864 835,93
Matériels de transport	67 265 467,26	17 896 995,12	8 339 849,17	9 593 305,90	86 415 919,11
Equipements de bureaux	35 887 927,54	4 840 692,68	3 598 116,74	4 745 847,36	41 876 350,84
Emballage récupérables	135 364,16	6 906,00	0,00	0,00	142 270,16
Aménagements et installations	1 547 270 853,73	24 216 340,61	13 951 668,61	26 042 459,86	1 583 577 985,59
TOTAL 24.....	9 836 465 650,39	116 397 469,47	46 975 308,56	719 064 869,81	10 624 952 681,11
25 EQUIPEMENTS SOCIAUX					
Batiments sociaux	90 904 360,61	0,00	0,00	0,00	90 904 360,61
Mat,oeuvres sociales	5 823 834,45	0,00	0,00	0,00	5 823 834,45
Mobilier et equipements menagers	777 292,02	0,00	0,00	6 500,00	783 792,02
Aménagements	309 842,13	0,00	0,00	0,00	309 842,13
TOTAL 25.....	97 815 329,21	0,00	0,00	6 500,00	97 821 829,21
28 INVESTISSEMENTS EN COURS					
Investissements en cours	922 362 311,18	212 560 721,87	0,00	-738 185 459,51	396 737 573,54
TOTAL 28.....	922 362 311,18	212 560 721,87	0,00	-738 185 459,51	396 737 573,54
TOTAL DES INVESTISSEMENTS	10 908 666 817,98	347 389 761,34	53 054 339,56	-19 114 089,70	11 183 888 150,06

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE

ACTIVITE 2008

TABLEAU N°05

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

NATURE DES INVESTISSEMENTS	VAL.BRUTE	A M O R T I S S E M E N T S				VALEUR NETTE INVESTISSEMENTS
		ANTERIEURS	DOT,EXERCICE	REP/S/INVEST,	FIN EXERCICE	
20 FRAIS PRELIMINAIRES	-					
Frais relatifs pacte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais d'emprunts	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais d'investissements	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais de formation profes.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais fonct.ant.au démarrage	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais d'etudes et recherches	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais exceptionnels	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL 20.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
21 VALEUR INCORPORELLES						
Fonds de commerce	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Droits de prop,indust.et cle	20 896 918,94	17 743 296,80	3 871 093,55	-6 079 031,00	15 535 359,35	5 361 559,59
TOTAL 21.....	20 896 918,94	17 743 296,80	3 871 093,55	-6 079 031,00	15 535 359,35	5 361 559,59
22 TERRAINS						
Terrains constructions chant.	18 979 147,26	0,00	0,00	0,00	0,00	18 979 147,26
Carrières et gisements	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres terrains	24 500 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	24 500 000,00
TOTAL 22.....	43 479 147,26	0,00	0,00	0,00	0,00	43 479 147,26
TOTAL (20+21+22)	64 376 066,20	17 743 296,80	3 871 093,55	-6 079 031,00	15 535 359,35	48 840 706,85
TOTAL A REPORTER (20+21+22)	64 376 066,20	17 743 296,80	3 871 093,55	-6 079 031,00	15 535 359,35	48 840 706,85

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 1999 — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°05BIS

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

DESIGNATIONS DES INVESTISSEMENTS	VALEUR BRUTE	A M O R T I S S E M E N T S			FIN EXERCICE	VALEUR NETTE INVESTS.
		ANTERIEURS	DOT.EXERCICE	REP/INVEST.REE		
REPORT (20+21+22)	64 376 066,20	17 743 296,80	3 871 093,55	-6 079 031,00	15 535 359,35	48 840 706,85
24 EQUIPEMENTS DE PRODUCTION						
Batiments	3 021 826 781,41	2 927 899 409,71	8 650 067,60	222 639,62	2 936 772 116,93	85 054 664,48
Ouvrages d'infrastructures	138 248 538,07	85 434 216,80	4 727 643,33	0,00	90 161 860,13	48 086 677,94
Installations complexes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Matériels et outillages	5 752 864 835,90	3 124 505 032,74	354 541 224,80	-17 566 248,04	3 461 480 009,50	2 291 384 826,40
Matériels de transport	86 415 919,11	61 742 201,37	3 432 096,21	-139 068,64	65 035 228,94	21 380 690,17
Equipements de bureaux	41 876 350,84	25 553 333,79	3 851 470,28	1 010 208,45	30 415 012,52	11 461 338,32
Emballage récupérables	142 270,16	32 547,46	16 322,25	0,00	48 869,71	93 400,45
Aménagements et installations	1 583 577 985,62	660 579 447,71	117 099 490,34	-10 549 611,99	767 129 326,06	816 448 659,56
TOTAL 24.....	10 624 952 681,11	6 885 746 189,58	492 318 314,81	-27 022 080,60	7 351 042 423,79	3 273 910 257,32
25 EQUIPEMENTS SOCIAUX						
Batiments sociaux	90 904 360,61	88 420 770,52	140 245,57	1 300,00	88 562 316,09	2 342 044,52
Mat,oeuvres sociales	5 823 834,45	4 451 438,02	423 445,95	0,00	4 874 883,97	948 950,48
Mobilier et equipements menagers	783 792,02	670 744,64	49 219,48	4 225,00	724 189,12	59 602,90
Aménagements	309 842,13	274 508,85	4 240,00	0,00	278 748,85	31 093,28
TOTAL 25.....	97 821 829,21	93 817 462,03	617 151,00	5 525,00	94 440 138,03	3 381 691,18
TOTAL (24+25).....	10 722 774 510,32	6 979 563 651,61	492 935 465,81	-27 016 555,60	7 445 482 561,82	3 277 291 948,50
TOTAL DES INVESTISSEMENTS	10 787 150 576,52	6 997 306 948,41	496 806 559,36	-33 095 586,60	7 461 017 921,17	3 326 132 655,35

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA

ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE

TABLEAU N°06

TABLEAU DES PROVISIONS

DESIGNATIONS	VALEUR BRUTE DES ELEMENTS	P R O V I S I O N S					VALEUR NETTE DES ELEMENTS
		DEB.EXERCICE	DOT.EXERCICE	UTILISEES	REPRISES	FIN EXERCICE	
19 Provisions							
190 Provisions P/Pertes probables	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
195 Provisions p/charges à répartir	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
199 Autres provisions	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
39 Provisions pour dépréciation des stocks							
390 Machandises	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
391 Matière et fournit	0,00	88 069 573,38	19 098 732,91	0,00	88 069 573,38	19 098 732,91	0,00
394 Prdts semi-ouvrés	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
394 Produits finis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL.....	0,00	88 069 573,38	19 098 732,91	0,00	88 069 573,38	19 098 732,91	0,00
49 Provisions pour dépréciation créances							
47 Clients	0,00	4 412 931,32	4 593 751,08	0,00	4 412 931,32	4 593 751,08	0,00
Autres (*)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL.....	0,00	4 412 931,32	4 593 751,08	0,00	4 412 931,32	4 593 751,08	0,00
TOTAL GENERAL	0,00	92 482 504,70	23 692 483,99	0,00	92 482 504,70	23 692 483,99	0,00

TABLEAU DES CREANCES

DESIGNATIONS DES COMPTES	DELAI D'EXIGIBILITE			TOTAL
	COURT TERME	MOYEN TERME	LONG TERME	
CREANCES D'INVESTISSEMENT				
-Titres de participation	0,00	0,00	0,00	0,00
-Titres de placement	0,00	50 000 000,00	0,00	50 000 000,00
-Prêts	0,00	1 512 400,00	0,00	1 512 400,00
-Avances & acomptes s/invest.	141 701 393,74	0,00	0,00	141 701 393,74
-Cautionnements versés	1 535 874,96	0,00	0,00	1 535 874,96
-Autres créances d'investis.	26 581 655,81	2 000 000 000,00	0,00	2 026 581 655,81
T O T A L	169 818 924,51	2 051 512 400,00	0,00	2 221 331 324,51
CREANCES DE STOCKS				
-Avances aux Fournisseurs	31 460 673,86	0,00	0,00	31 460 673,86
-Consignations Versées	0,00	0,00	0,00	0,00
-Remises à Obtenir	0,00	0,00	0,00	0,00
T O T A L	31 460 673,86	0,00	0,00	31 460 673,86
AVANCES POUR COMPTES				
-Imp.s/rev.dépôt caution.	0,00	0,00	0,00	0,00
-Taxe récup.précomptes	26 340 394,97	0,00	0,00	26 340 394,97
-Avances organi.sociaux	0,00	0,00	0,00	0,00
-Autres avances p/comptes	959 082,30	0,00	0,00	959 082,30
T O T A L	27 299 477,27	0,00	0,00	27 299 477,27
AVANCES D'EXPLOITATION				
-Avances s/services	0,00	0,00	0,00	0,00
-Avances au personnel	0,00	0,00	0,00	0,00
-Avances s/impôts et taxes	18 297 286,00	0,00	0,00	18 297 286,00
-Avances s/frais divers	0,00	0,00	0,00	0,00
-Dépenses en attente d'affectation	0,00	0,00	0,00	0,00
-Frais compt.d'avance.	3 730 362,06	0,00	0,00	3 730 362,06
T O T A L	22 027 648,06	0,00	0,00	22 027 648,06
CREANCES SUR CLIENTS				
-Clients	17 473 548,43	0,00	0,00	17 473 548,43
-Clients retenues de garanties	0,00	0,00	0,00	0,00
-Produits à recevoir	0,00	0,00	0,00	0,00
-Chèques à encaisser	74 795 595,98	0,00	0,00	74 795 595,98
-Chèques impayés	4 521 173,64	0,00	0,00	4 521 173,64
T O T A L	96 790 318,05	0,00	0,00	96 790 318,05
T O T A L A R E P O R T E R	347 397 041,75	2 051 512 400,00	0,00	2 398 909 441,75

D E S I G N A T I O N S DES COMPTES	D E L A I D ' E X I G I B I L I T E COURT TERME	 MOYEN TERME	 LONG TERME	TOTAL
R E P O R T.....	347 397 041,75	2 051 512 400,00	0,00	2 398 909 441,75
DISPONIBILITES				
- Comptes de trésor	8 976 152,38	0,00	0,00	8 976 152,38
- Comptes postaux	0,00	0,00	0,00	0,00
- Caisse	10 310,38	0,00	0,00	10 310,38
- Régies et accrédidtifs	0,00	0,00	0,00	0,00
- Virements de fonds	0,00	0,00	0,00	0,00
- Banques	562 073 859,27	0,00	0,00	562 073 859,27
T O T A L	571 060 322,03	0,00	0,00	571 060 322,03
COMPTES DEBITEURS DU PASSIF				
-Comptes débiteurs du passif	0,00	0,00	0,00	0,00
T O T A L	0,00	0,00	0,00	0,00
CREANCES SUR ASS.ET STE APPARENT.	13 566 650,42	0,00	0,00	13 566 650,42
T O T A L	13 566 650,42	0,00	0,00	13 566 650,42
T O T A L G E N E R A L	932 024 014,20	2 051 512 400,00	0,00	2 983 536 414,20

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA			ACTIVITE 2008	
DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE			TABLEAU N°07Bis	
BALANCE CLIENTS				
DESIGNATIONS	TOTAUX		SOLDES	
	DEBITS	CREDITS	DEBIT	CREDIT
CLIENTS COMPTANTS	3 283 613 996,58	3 283 613 996,58	0,00	0,00
Chèques a encaisser	4 439 998 625,63	4 365 203 029,65	74 795 595,98	0,00
Chèques impayés	19 897 917,88	15 376 744,24	4 521 173,64	0,00
Administ.& collect,pub. " Terme "	775 710,00	684 450,00	91 260,00	0,00
Entreprises nationales " Terme "	749 097 305,62	737 594 383,92	11 502 921,70	0,00
Entreprises Privées " Terme "	100 399 924,18	100 399 924,18	0,00	0,00
Entreprises Etrangères " Terme "	541 203 640,28	541 203 640,28	0,00	0,00
clients M.D.N.	6 989 156,72	6 989 156,72	0,00	0,00
Clients réglt. non Individualisés	22 004 920,40	22 004 920,40	0,00	0,00
Clients particuliers	0,00	0,00	0,00	0,00
Créances clients filiales	478 759 432,29	472 880 065,56	5 879 366,73	0,00

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA **ACTIVITE 2008**

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE **TABLEAU N°08**

FONDS PROPRES

DESIGNATION DES COMPTES	MONTANTS	TOTAL
10 FONDS SOCIAL		**2 200 000 000,00**
100 Apports de l'Etat	2 200 000 000,00	
	2 200 000 000,00	
13 RESERVES		**3 227 406 276,87**
* 130 Réserve légale	220 000 000,00	
* 131 Réserves reglementées	2 900 000 000,00	
1311 Bénéfice taxé à taux reduit	2 900 000 000,00	
Anterieur à 2006	1 100 000 000,00	
Exercice 2006	900 000 000,00	
Exercice 2007	900 000 000,00	
* 134 Réserves facultatives	107 406 276,87	
TOTAL.....	**3 227 406 276,87**	
17. LIAISONS INTER-UNITES	0,00	**0,00**
TOTAL.....	**0,00**	
18.RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECT.		**0,00**
Exercice Antérieurs	0,00	
Exercice	0,00	
Exercice	0,00	
Exercice	0,00	
TOTAL.....	**0,00**	
19.PROVISIONS P.PERTES ET CHARGES		**0,00**
190.Provisions p/pertes probables	0,00	
195.Provisions s/charges a répartir sur	0,00	
199.Autres provisions	0,00	
TOTAL.....	**0,00**	
T O T A L G E N E R A L	**5 427 406 276,87**	**5 427 406 276,87**

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA **ACTIVITE 2008**

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE **TABLEAU N°09**

TABLEAU DES DETTES

DESIGNATIONS DES COMPTES	DELAI D'EXIGIBILITE			T O T A L
	COURT TERME	MOYEN TERME	LONG TERME	
CPTES CREDIT DE L'ACTIF				
Cptes créditeurs de l'actif	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL.....	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
DETTES D'INVEST.				
Emprunts bancaires	0,00	346 894 853,43	0,00	346 894 853,43
Autres emprunts	0,00	0,00	0,00	0,00
Fournisseur : retenue de garantie	32 605 712,80	0,00	0,00	32 605 712,80
Consignation à rembours,	2 958 580,00	0,00	0,00	2 958 580,00
Autres dettes d'investiss.	314 799 470,02	0,00	0,00	314 799 470,02
TOTAL.....	**350 363 762,82**	**346 894 853,43**	**0,00**	**697 258 616,25**
DETTES DE STOCKS				
Fournisseurs	85 481 486,99	0,00	0,00	85 481 486,99
Factures à recevoir	48 086 697,99	0,00	0,00	48 086 697,99
TOTAL.....	**133 568 184,98**	**0,00**	**0,00**	**133 568 184,98**
DETENTION P/ COMPTES				
I.R.G	16 279 584,51	0,00	0,00	16 279 584,51
Cotisations sociales	10 838 957,90	0,00	0,00	10 838 957,90
Oppositions s/salaires	0,00	0,00	0,00	0,00
Taxes dues sur ventes	56 582 647,43	0,00	0,00	56 582 647,43
Autres détentions	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL.....	**83 701 189,84**	**0,00**	**0,00**	**83 701 189,84**
DET.ENV.ASSOC & STE APP	367 126 380,99	0,00	0,00	367 126 380,99
TOTAL.....	**367 126 380,99**	**0,00**	**0,00**	**367 126 380,99**
DETTES D'EXPLOITATION				
Créditeurs de services	60 847 313,01	0,00	0,00	60 847 313,01
Personnels	79 372 689,62	0,00	0,00	79 372 689,62
Impots d'exploitation du	58 866 489,00	0,00	0,00	58 866 489,00
Créditeurs frais financiers	5 690 333,31	0,00	0,00	5 690 333,31
Créditeurs frais divers	136 934,56	0,00	0,00	136 934,56
Organismes sociaux	34 324 496,40	0,00	0,00	34 324 496,40
TOTAL.....	**239 238 255,90**	**0,00**	**0,00**	**239 238 255,90**
AVANCES COMMERCIALES	0,00			
Avances réçues clients	92 120 956,52	0,00	0,00	92 120 956,52
Prdts,comptabil,d'avance	0,00	0,00	0,00	0,00
Recettes en attente d'imp,	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL.....	**92 120 956,52**	**0,00**	**0,00**	**92 120 956,52**
DETTES FINANCIERES				
Effets à payer	0,00	0,00	0,00	0,00
Avances bancaires	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL.....	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
T O T A L G E N E R A L	**1 266 118 731,05**	**346 894 853,43**	**0,00**	**1 613 013 584,48**

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA **ACTIVITE 2008**

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE **TABLEAU N°09Bis**

BALANCE FOURNISSEURS

F O U R N I S S E U R S	T O T A U X		S O L D E S	
	D E B I T S	C R E D I T S	DEBITEURS	CREDITEURS
- Frs . D'Investissements	718 370 312,88	1 415 628 929,13	0,00	697 258 616,25
- Frs . Entreprises Nationales	896 798 120,58	908 966 670,70	0,00	12 168 550,12
- Frs . Entreprises Privées	259 073 067,16	264 099 356,59	0,00	5 026 289,43
- Frs . Entreprises Etrangères	235 977 650,55	298 849 354,05	0,00	62 871 703,50
- Frs . De stocks filiales	73 374 120,20	78 789 064,14	0,00	5 414 943,94
- Frs . Loc.et Charges Locative	63 496 202,89	68 662 754,85	0,00	5 166 551,96
- Frs . Entretien et Réparation	95 292 065,17	104 398 044,66	0,00	9 105 979,49
- Frs . De S/Traitance	722 416,80	893 356,80	0,00	170 940,00
- Frs . D o c u m e n t a t i o n	36 132,00	96 130,00	0,00	59 998,00
- Rémunération de tiers	2 368 624,51	5 400 709,49	0,00	3 032 084,98
- Autres Créditeurs de Services	153 128 311,15	157 823 794,42	0,00	4 695 483,27
- Déplacements et réceptions	5 319 420,72	5 368 212,72	0,00	48 792,00
- Frs . P.T.T	4 070 812,95	4 346 297,66	0,00	275 484,71
- Frs . Transport du Personnel	6 809 400,00	7 458 750,00	0,00	649 350,00
- Frs .(Frêts et Transports)	132 902,86	132 902,86	0,00	0,00
- Frs . Publicites	0,00	0,00	0,00	0,00
- Frs . Air algérie	320 162,00	320 162,00	0,00	0,00
- Créditeurs de sce filiales	121 062 540,09	158 851 536,10	0,00	37 788 996,01
T O T A L G E N E R A L	**2 636 352 262,51**	**3 480 086 026,17**	**0,00**	**843 733 763,66**

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA **ACTIVITE 2008**

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE **TABLEAU N°10**

TABLEAU DES STOCKS

D E S I G N A T I O N S	SOLDE AU 01.01.2008	M O U V E M E N T S DE LA P E R I O D E			SOLDE AU 31.12.2008
		DEBITS	CREDITS	SOLDES	
- Marchandises	0,00	375 559,03	5 983,38	369 575,65	369 575,65
- Matières et Fournitures	1 376 912 902,46	1 022 064 628,51	963 205 683,94	58 858 944,57	1 435 771 847,03
- Produits semi-ouvrés	239 782 001,64	3 555 398 206,66	3 584 903 698,54	-29 505 491,88	210 276 509,76
- Produit et travaux en cours	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Produits Finis	55 244 026,37	2 372 435 558,66	2 366 097 157,08	6 338 401,58	61 582 427,95
- Déchets et Rébuts	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Stocks à l'Extérieur	18 607 379,06	0,00	0,00	0,00	18 607 379,06
T O T A L	**1 690 546 309,53**	**6 950 273 952,86**	**6 914 212 522,94**	**36 061 429,92**	**1 726 607 739,45**

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA **ACTIVITE 2008**

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE **TABLEAU N°10 Bis**

TABLEAU DETAILLE DES STOCKS

N° COMPTE	I N T I T U L E S	TOTAUX PARTIELS	TOTAUX GENERAUX
302	MARCHANDISES	**369 575,65**	**369 575,65**
302440	SANITAIRES	369 575,65	
311	MATIERES ET FOURNITURES	**139 924 316,97**	**139 924 316,97**
311304	PRODUITS REFRACTAIRES	139 924 316,97	
312	MATIERES ET FOURNITURES	**1 274 308 319,88**	**1 274 308 319,88**
312040	MINERAI DE FER	57 840 578,27	
312121	BOULETS DE FER	117 699 200,41	
312144	GYPSE	1 325 984,92	
312148	ADJUVANT DE MOUTURE	11 769 418,66	
312190	FOURNITURES COURANTES D'ATELIERS	7 019 288,26	
312210	PIECES DE RECHANGE MATERIEL	548 378 009,27	
312211	PIECES DE RECHANGE ELECTRIQUE	72 813 149,49	
312212	PIECES DE RECHANGE AUTOMATISME	111 899 451,82	
312213	PIECES DE RECHANGE ENGINS	303 477 256,27	
312237	QUINCAILLERIES	5 316,30	
312284	FOURNITURES ELECTRIQUES	477 083,15	
312287	ACCUMULATEUR,BATTERIE	28 620,79	
312373	FOURNITURE POUR ENTRETIENT LOCAUX	96 177,46	
312374	STOCKS FOURNITURE DE PLOMBERIE	450 617,63	
312376	FOURNITURE HYGIENE ET SECURITE	296 045,88	
312382	PNEUMATIQUES	4 847 060,77	
312492	TENUE DE TRAVAIL	1 734 988,01	
312593	FOURNITURES DE BUREAU	783 869,36	
312703	OXYGENE	32 096,00	
312715	ACETYLENE	18 900,00	
312854	SACS PAPIERS, CARTON	20 846 671,45	
312924	PRODUITS METALLIQUES	9 676 092,79	
312935	PRODUITS CHIMIQUES	2 784 342,92	
312990	STOCKS AUTRES MATIERES ET FOURNITURES	8 100,00	
313	FOURNITURES DE LABORATOIRES	**3 772 839,38**	**3 772 839,38**
313900	AUTRES MATIERES ET FRE DE LABORATOIRE	3 772 839,38	
314	CARBURANT.LUBRIFIANT.COMBUSTIBLE	**10 778 475,97**	**10 778 475,97**
314101	GAS-OIL	426 147,23	
314102	ESSENCE	34 974,36	
314103	HUILES	7 755 643,26	
314104	GRAISSES	1 970 043,67	
314357	GAZ	591 667,45	
317	PETITS OUTILLAGES	**6 987 894,83**	**6 987 894,83**
317220	PETIT OUTILLAGES MECANIQUE	3 120 746,63	
317222	PETIT OUTILLAGE ENTRETIEN	852 174,76	
317224	PETIT OUTILLAGE D'ATELIER	2 953 529,83	
317225	PETIT OUTILLAGE DE SOUDURE	61 443,61	
	TOTAL A REPORTER:.....	**1 436 141 422,68**	**1 436 141 422,68**

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE

ACTIVITE 2008

TABLEAU N°10 Bis

TABLEAU DETAILLE DES STOCKS

	R E P O R T	1 436 141 422,68	1 436 141 422,68
33	PRODUITS SEMI-OUVRES	210 276 509,76	210 276 509,76
333100	CALCAIRE ABATTU	126 046 762,50	
333110	CALCAIRE CONCASSEE	74 571 088,26	
333120	FARINE CPA	9 593 130,81	
333130	CLINCKER CPA	65 528,19	
35	PRODUITS FINIS	61 582 427,95	61 582 427,95
350313	CIMENT	61 582 427,95	
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	18 570 979,08	18 570 979,08
371119	STOCK A L'EXTERIEUR FRE COURANTE D ATEL.	335 038,08	
371121	PIECES RECHANGE	16 402 585,29	
371130	PRODUITS REFRACTAIRES	1 322 755,71	
371137	PRODUITS CHIMIQUES	0,00	
371593	FOURNITURES DE BUREAU	510 600,00	
376	STOCKS A L'EXTERIEUR MAT.FRE LABORATOIRE	4 415,22	4 415,22
376000	STOCKS A L'EXTERIEUR MAT.FRE LABORATOIRE	4 415,22	
379	AUTRES STOCKS A L'EXTERIEUR	31 984,76	31 984,76
379000	AUTRES STOCKS A L'EXTERIEUR	31 984,76	
	T O T A L G E N E R A L	1 726 607 739,45	1 726 607 739,45

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°11

TABLEAU DETAILLE DES CONSOMMATIONS

N° COMPTE	I N T I T U L E S	EXPLOITATION	H.EXPLOITATION	T O T A L
602	MARCHANDISES	7 260 244,37	0,00	7 260 244,37
602440	SANITAIRES	5 983,38	0,00	
602990	AUTRES PRODUITS LOCAUX	7 254 260,99	0,00	
611	MATIERES ET FOURNITURES	125 779 956,59	0,00	125 779 956,59
611304	CONS.PRODUITS REFRACTAIRES IMPORTES	125 779 956,59	0,00	
612	MATIERES ET FOURNITURES	1 242 442 426,67	0,00	1 242 442 426,67
612040	MINERAI DE FER	144 851 766,58	0,00	
612060	ELECTRICITE	316 282 236,94	0,00	
612070	GAZ	138 526 272,43	0,00	
612081	EAU	4 803 100,58	0,00	
612121	CONSOMMATION BOULET DE FER	82 938 860,30	0,00	
612144	GYPSE	20 945 665,97	0,00	
612148	CONSOMMAT.ADJUVANTS DE MOUTURE	32 001 429,02	0,00	
612161	LAITIER	6 384 642,00	0,00	
612162	POUZOLANE	74 544 157,63	0,00	
612190	FOURNITURE COURANTE D'ATELIER	2 261 956,59	0,00	
612210	CONSOMMAT/ P.D.R. MECANIQUES	141 868 572,77	0,00	
612211	CONS./P.D.R. ELECTRIQUE	8 789 361,23	0,00	
612212	CONSOMMAT.P.RECHANGE AUTOMATISME	11 197 238,41	0,00	
612214	CONSOMMAT.P.RECHANGE PRODUCTION	10 442 097,05	0,00	
612237	QUINCAILLERIE	49 843,70	0,00	
612242	VAISSSELLE USENCILS DE CUISINE	4 200,00	0,00	
612284	FOURNITURE ELECTRIQUE	714 953,51	0,00	
612287	ACCUMULATEUR BATTERIE	410 298,81	0,00	
612369	EXPLOSIFS ET MISE A FEU	30 846 923,16	0,00	
612373	FOURNITURE P/ENTRETIEN LOCAUX	2 301 794,04	0,00	
612374	FOURNITURE DE PLOMBERIE	418 945,65	0,00	
612376	FOURNITURE HYGIENE ET SECURITE	861 764,08	0,00	
612382	PNEUMATIQUES	2 737 508,97	0,00	
612492	TENUE DE TRAVAIL	2 522 668,38	0,00	
612593	FOURNITURE DE BUREAU	2 980 304,06	0,00	
612703	OXYGENE	679 626,57	0,00	
612715	ACETYLENE	713 848,00	0,00	
612854	SACS DE PAPIER,CARTON	161 378 306,27	0,00	
612924	PRODUITS METTALURGIQUES	11 057 549,78	0,00	
612935	PRODUITS CHIMIQUES	806 014,19	0,00	
612990	CONS.AUTRES MAT.& FOURNITURES	28 120 520,00	0,00	
613	LABORATOIRES	474 123,32	0,00	474 123,32
613900	AUTRES FOURNITURES DE LABO	474 123,32	0,00	
	TOTAL A REPORTER	1 375 956 750,95	0,00	1 375 956 750,95

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008
DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°11 BIS

TABLEAU DETAILLE DES CONSOMMATIONS

N° COMPTE	I N T I T U L E S	EXPLOITATION	H.EXPLOITATION	T O T A L
	REPORT.....	1 375 956 750,95	0,00	1 375 956 750,95
614	CARBURANTS ET LUBRIFIANTS	32 321 913,48	0,00	32 321 913,48
614101	GAS-OIL	18 905 478,09	0,00	
614102	ESSENCE	804 517,08	0,00	
614103	HUILES	9 733 194,24	0,00	
614104	GRAISSES	2 878 724,07	0,00	
615	GAZ INDUSTRIELS	84 800,00	0,00	84 800,00
615357	GAZ	84 800,00	0,00	
617	PETITS OUTILLAGES	1 107 634,76	0,00	1 107 634,76
617220	PETIT OUTILLAGE MECANIQUE	40 880,77	0,00	
617222	PETIT OUTILLAGE D'ENTRETIEN	1 017,05	0,00	
617224	PETIT OUTILLAGE ATELIER	917 735,11	0,00	
617225	PETIT OUTILLAGE SOUDURE NAT	148 001,83	0,00	
618	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	95 728,56	0,00	95 728,56
618370	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	95 728,56	0,00	
TOTAL GENERAL		1 409 566 827,75	0,00	1 409 566 827,75

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°12

TABLEAU DES FRAIS DE GESTION

N° CPTE	DESIGNATIONS	EXPLOITATION	H.EXPLOITATION	T O T A L
	62 - S E R V I C E S			
620	Frêts & transports	8 157 503,79	46 066,74	8 203 570,53
6210	Loyer et charges locatives bâtiments	965 785,16	165 000,00	1 130 785,16
6211	Location matériel	22 047 700,00	0,00	22 047 700,00
6219	Autres loyers et charges locatives	175 000,00	0,00	175 000,00
6224	Entretiens équipts product.	35 230 765,80	466 000,00	35 696 765,80
623	Prestations	165 409 945,23	6 155 306,95	171 565 252,18
624	Documentation	93 410,00	0,00	93 410,00
625	Remunération des tiers	9 256 799,45	135 900,00	9 392 699,45
626	Publicité	14 882 833,32	0,00	14 882 833,32
627	Déplacements	5 984 412,90	5 096,00	5 989 508,90
628	P T T	3 215 864,10	2 394 342,40	5 610 206,50
629	Autres services	91 334 000,00	0,00	91 334 000,00
	TOTAL A	356 754 019,75	9 367 712,09	366 121 731,84
	63 - FRAIS DE PERSONNEL			
6300	Traitements et salaires	80 216 184,22	0,00	80 216 184,22
6301	Heures supplémentaires	5 556 909,95	0,00	5 556 909,95
6302	Primes	289 244 432,57	74 406,71	289 318 839,28
6303	Congé payé	28 178 019,26	0,00	28 178 019,26
632	Indemnités & prést.directes	4 536 300,00	0,00	4 536 300,00
633	Frais de formation professionnelle	9 436 107,07	69 286,00	9 505 393,07
634	Contrib.aux activité sociale	9 716 799,42	0,00	9 716 799,42
635	Cotisations sociales	79 851 532,70	0,00	79 851 532,70
	TOTAL B	506 736 285,19	143 692,71	506 879 977,90
	64 - IMPOTS ET TAXES			
641	T A P	56 904 725,00	0,00	56 904 725,00
644	Taxes spéciales	245 842,70	0,00	245 842,70
646	Droits d'enregistrement & timbres	1 746 308,10	200,00	1 746 508,10
648	Taxes Foncieres Droits D'extract	22 426 767,00	0,00	22 426 767,00
	TOTAL C	81 323 642,80	200,00	81 323 842,80
	TOTAL A REPORTER	944 813 947,74	9 511 604,80	954 325 552,54

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°12BIS

TABLEAU DES FRAIS DE GESTION

N° CPTE	DESIGNATIONS	EXPLOITATION	H.EXPLOITATION	T O T A L
	REPORT.....	944 813 947,74	9 511 604,80	954 325 552,54
	65 - FRAIS FINANCIERS			
650	Interêts des Emprunts	41 199 235,54	0,00	41 199 235,54
655	Frs de Banque & recouvrement	6 204 143,88	20 465,24	6 224 609,12
657	Commissions s/crédoc & cautions	6 749 386,56	0,00	6 749 386,56
	TOTAL.D.....	54 152 765,98	20 465,24	54 173 231,22
	66 - FRAIS DIVERS			
660	Assurances	29 579 569,46	7 980,00	29 587 549,46
668	Jetons de présence	221 000,00	0,00	221 000,00
669	Autres frais divers	7 008 355,00	0,00	7 008 355,00
	TOTAL.E.....	36 808 924,46	7 980,00	36 816 904,46
	68 - DOTATIONS AMORTISSEMENT			
682	Dotations aux Amortissements	489 036 726,36	7 769 833,00	496 806 559,36
	TOTAL.F.....	489 036 726,36	7 769 833,00	496 806 559,36
	685 - DOTATIONS AUX PROVISIONS			
685	Provisions p/grosse reparation	0,00	0,00	0,00
	TOTAL.F.....	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL.....	1 524 812 364,54	17 309 883,04	1 542 122 247,58

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE TABLEAU N°12BIS

TABLEAU DES CHARGES HORS EXPLOITATION

N°: DE COMPTE	DESIGNATIONS	MONTANT		T O T A L
		EXPLOITATION	H.EXPLOITATION	
690	Subventions accordées	0,00	0,00	0,00
692	Valeurs résid.des inv.sor	1 103 279,93	0,00	1 103 279,93
693	Valeurs des autres éléments	1 118 045,68	0,00	1 118 045,68
694	Crénaces irrécouvrables	0,00	0,00	0,00
696	Charges exercice anterieurs	17 309 883,04	0,00	17 309 883,04
697	Rep.s/produits.exe.antérieurs	0,00	0,00	0,00
698	Charges exceptionnelles	12 053 219,30	0,00	12 053 219,30
6992	Résorption frais préliminaires	0,00	0,00	0,00
6993	Provisions sur stocks	19 098 732,91	0,00	19 098 732,91
6994	Provisions sur créances	4 593 751,08	0,00	4 593 751,08
69919	Provisions pour litiges	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL.....	55 276 911,94	0,00	55 276 911,94

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE

TABLEAU DES CHARGES COMMUNES

DESIGNATIONS	EXPLOITATION	H.EXPLOITATION	T O T A L
	-		
	0,00	0,00	0,00
T O T A L	0,00	0,00	0,00

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA				ACTIVITE 2008
DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE				TABLEAU N°13

TABLEAU DES VENTES ET PRESTATIONS FOURNIES

N° DE COMPTE	DESIGNATIONS	M O N T A N T ALGERIE	EXPORTATION	T O T A L
70	MARCHANDISES			
700	VENTE MARCHANDISES GROUPE			
70091	vente marchandises SCIMAT	0,00	0,00	0,00
70093	vente marchandises SCHS	0,00	0,00	0,00
70094	vente marchandises SCHB	0,00	0,00	0,00
70095	vente marchandises SCT	0,00	0,00	0,00
70096	vente marchandises SPDE	0,00	0,00	0,00
70097	vente marchandises SME	0,00	0,00	0,00
	TOTAL A.....	0,00	0,00	0,00
	*MARCHANDISES IMPORTEES			
701	Marchandises vendues importation	0,00	0,00	0,00
	TOTAL B.....	0,00	0,00	0,00
	*MARCHANDISES NATIONALES			
702	Marchandises vendues national	8 853 632,65	0,00	8 853 632,65
	TOTAL C.....	8 853 632,65	0,00	8 853 632,65
71	*PRODUCTION VENDUE			
	Production vendue ciment	4 355 018 466,01	0,00	4 355 018 466,01
	Production vendue cession	0,00	0,00	0,00
	Production vendue platre	0,00	0,00	0,00
	Production vendue plaques	0,00	0,00	0,00
	TOTAL D.....	4 355 018 466,01	0,00	4 355 018 466,01
73	*TRAV.ENTREP.P/ELLE MEME			
	Trav.entreprise pour elle même	0,00	0,00	0,00
	TOTAL E.....	0,00	0,00	0,00
74	*PRESTATIONS FOURNIES			
	Prestations fournies	164 102,56	0,00	164 102,56
	Location Matériel	0,00	0,00	0,00
	TOTAL F.....	164 102,56	0,00	164 102,56
	*CESSIONS FOURNIES(*)MSES	0,00	0,00	0,00
8937	Prestations fournies	0,00	0,00	0,00
	TOTAL G.....	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL.....	4 364 036 201,22	0,00	4 364 036 201,22

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA			ACTIVITE 2008
DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE			TABLEAU N°14

TABLEAU DES AUTRES PRODUITS

N° DE COMPTE	I N T I T U L E S	/)/) O N T A N T	T O T A U X
77	PRODUITS DIVERS		88 592 225,45
770000	Produits Financiers	0,00	
770423	Revenu titres de placement	52 742 985,81	
770425	Vente cahiers des charges	759 302,44	
770500	Escomptes Obtenu	0,00	
779423	Produits sce.exploitation cantine	0,00	
779424	Revenu des logements	0,00	
779425	Vente des cahiers de charges	0,00	
779471	Pénalités sur enlevement retard	0,00	
779600	Récupération des caisses d'assurances	8 890 486,70	
779900	Récuparation autres produits	26 199 450,50	
779901	Autres produits divers	0,00	
	TOTAL COMPTE 77.....	88 592 225,45	
	PRODUITS HORS EXPLOITATION		192 844 216,31
792	Produits de cessions	8 644 503,00	
793	Produits de cessions autres élem,actif	4 010 546,50	
794	Rentrées sur créances annulées	63 767,00	
796	Rep.s/charges des exercices antérieurs	162 237 704,24	
797	Rep.s/produits exercice antérieurs	208 012,82	
798	Autres produits exceptionnel	17 679 682,75	
	TOTAL COMPTE 79.....	192 844 216,31	
	T O T A L G E N E R A L	281 436 441,76	281 436 441,76

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA — ACTIVITE 2008

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE — TABLEAU N°15

TABLEAU DES RESULTATS S/CESSIONS D'INVESTISSEMENTS

D E S I G N A T I O N S	VALEUR ACTIF	AMORT.PRATIQ.	VAL.RESID.	PRIX DE CESSION	RESULTATS + VALUE	RESULTATS - VALUE
Valeurs Incorporelles	6 079 031,00	6 079 031,00	0,00	0,00	0,00	0,00
T O T A L A	6 079 031,00	6 079 031,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TERRAINS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
T O T A L B.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
EQUIPEMENTS DE PRODUCTION						
*Batiments	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Ouvrages d'infrastructures	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Installations complexes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Matériels et outillages	18 829 544,25	17 804 738,06	1 024 806,19	5 079 503,00	4 054 696,81	0,00
*Matériels de transport	8 339 849,17	8 339 848,17	1,00	3 439 000,00	3 438 999,00	0,00
*Equipements de bureau	3 598 116,74	3 519 644,00	78 472,74	126 000,00	47 527,26	0,00
*Emballages récupérables	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Aménagements et installations	13 951 668,61	13 951 668,61	0,00	0,00	0,00	0,00
T O T A L C :.....	44 719 178,77	43 615 898,84	1 103 279,93	8 644 503,00	7 541 223,07	0,00
EQUIPEMENTS SOCIAUX						
*Batiments sociaux	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Mat.oeuvres sociales	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Mobilier et équipements ménagères	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Aménagements	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
T O T A L D:.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*INVESTISSEMENTS EN COURS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
T O T A L E:.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA **ACTIVITE 2008**

DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE

TABLEAU DE PRODUCTION

P R O D U I T S	UNITE DE MESURE	P R O D U C T I O N		ECARTS
		PREVUE	REALISEE	
CIMENTS C.P.J.	TONNE	970 000	1 071 237	101 237
CIMENTS C .R.S	TONNE	60 000	66 448	6 448
T O T A L G E N E R A L.....		1 030 000	1 137 685	107 685

ETAT DES VEHICULES

A - VEHICULES DE TOURISME

D E S I G N A T I O N S	N° MATRICULE	DATE D'ACQUIS.	OBSERVATIONS
VEHICULE PEUGEOT PARTENER 1.9	0439-199-19	11.07.1999	PARC AUTO
VEHICULE PEUGEOT 406 ST	5325.199.19	17.02.1999	D.G.
VEHICULE PEUGEOT PARTNER 1.9	0630-101-19	13.11.2001	D.G.
VEHICULE PASSAT HDI	0645-102-19	21.05.2002	D.G.
VEHICULE PEUGEOT 307 HDI	0614-102-19	17.03.2002	D.G.
VEHICULE PEUGEOT 406	0643-198-19	07.11.1998	D.G.
VEHICULE PASSAT HDI	1275.102.19	30.04.2005	D.G.
VEHICULE PASSAT TDI	00999.107.19	06.05.2007	D.G.
VEHICULE CADDY 2.0 SDI	112966.00.16	28.04.2008	APPRO
VEHICULE CADDY 2.0 SDI	112967.00.17	28.04.2008	APPRO
VEHICULE CADDY 2.0 SDI	112959.00.16	24.03.2002	COMMERCIAL
VEHICULE PARTNER	0296.102.19	15.05.2002	DEPOT VENTE
VEHICULE PEUGEOT 309	8933.191.10	13.03.1993	PARC AUTO
VEHICULE PARTNER	00022.101.07	30.01.2001	PARC AUTO

B - C A M I O N S

D E S I G N A T I O N S	N° MATRICULE	DATE D'ACQUIS.	OBSERVATIONS
CAMIONS A BENNE G.B.H. 280	1600-291-19	20.10.1991	APPROVISIONNEMENTS
CAMIONS A BENNE G.B.H. 280	1599-291-19	20.10.1991	APPROVISIONNEMENTS
CAMIONS A BENNE C 260	156-195-19	22.07.1995	APPROVISIONNEMENTS
CAMIONS CITERNE C 260	00755.295.19	31.12.1995	DPT.MAT.PREMIERE
CAMION NISSAN ATELON 120	1817.203.19	12/12/2003	DEPARTEMENT APPRO

ETAT DES VEHICULES

C-CAMIONNETTES

D E S I G N A T I O N S	N° MATRICULE	DATE D'ACQUIS.	OBSERVATIONS
NISSAN PATROL SWD-TD N°556368/QM	0580.101.19	31.10.2001	PARC AUTO
NISSAN PATROL TD42STD N°520983	0579-101-19	29.10.2001	PARC AUTO
CAMIONNETTE TOYOTA HILUX DC 4/4 0116	01160-304-19	25.04.2004	PARC AUTO
CAMIONNETTE TOYOTA HILUX DC 4/4 0116	01162-304-19	25.04.2004	CARRIERE
NISSAN PATROL SWS-TD	01748-106-19	16.01.2006	D.G.

D- AUTO CARS - AUTO BUS

D E S I G N A T I O N S	N° MATRICULE	DATE D'ACQUIS.	OBSERVATIONS
AUTO BUS 100 V8 F 12 TF 1690	0969-492-19	21.12.1992	PARC AUTO
BOXER MINI BUS 35 VH3233DC2	0498-402-19	17.03.2002	PARC AUTO

E- SEMI REMORQUES

D E S I G N A T I O N S	N° MATRICULE	DATE D'ACQUIS.	OBSERVATIONS
REMORQUE AGRICOLE 6T	INST.IMMATRIC.	19.12.1987	SCE ENT.GENERAL
SEMI - REMORQUE FRUEAUF DSRD 34M	1481-891-19	18.11.1991	APPROVISIONNEMENTS
SEMI - REMORQUE FRUEAUF DSRD 34M	1482-891-19	18.11.1991	DEPT.COMMERCIAL
SEMI REMORQUE PLATEAU RONDON	198436.00.16	16.09.2008	DIRECTION COMMERCIALE
SEMI REMORQUE PLATEAU RONDON	198438.00.16	16.09.2008	DIRECTION COMMERCIALE
SEMI REMORQUE RENAULT	1220.891.06	01.10.1991	DIRECTION COMMERCIALE
SEMI REMORQUE RENAULT	121989106	01.10.1991	DIRECTION COMMERCIALE

ETAT DES VEHICULES

F - TRACTEURS

D E S I G N A T I O N S	N° MATRICULE	DATE D'ACQUIS.	OBSERVATIONS
TRACTEUR ROUTIER RENAULT CLM2806N	1479.591.19	18.11.1991	SERVICE ACHAT
TRACTEUR ROUTIER RENAULT CLM2806N	1480.591.19	18.11.1991	DEPT.COMMERCIAL
TRACTEUR ROUTIER T.B. 305RW2871	0266.592.19	23.03.1992	DEPT.COMMERCIAL
TRACTEUR AGRICOLE A ROUE	4501.687.19	18.07.1987	ENTRETIEN GENERAL
TRACTEUR ROUTIER HYUNDAI HD450	207078.00.16	16.09.2008	DIRECTION COMMERCIALE
TRACTEUR ROUTIER HYUNDAI HD450	207083.00.16	16.09.2008	DIRECTION COMMERCIALE
TRACTEUR ROUTIER RENAULT 280VF560	1221.591.06	01.10.1991	DIRECTION COMMERCIALE
TRACTEUR ROUTIER RENAULT 280VF560	1222.591.06	01.10.1991	DIRECTION COMMERCIALE

G.VEHICULES SPECIAUX

D E S I G N A T I O N S	N° MATRICULE	DATE D'ACQUIS.	OBSERVATIONS
CAMION VOLVO DEPANNEUR	5466.785.19	27.07.1985	ENTRETIEN GENERAL
CAMION INCENDIE	1701.790.19	22.10.1990	SERVICE SECURITE
AMBULANCE 505 JR	1007.191.19	10.10.1991	SERVICE SECURITE
AMBULANCE 505 JR	1008.191.19	10.10.1991	SERVICE SECURITE
AMBULANCE CADDY 1.9 SD	00998.307.19	01.07.2007	SERVICE SECURITE

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA					ACTIVITE 2008	
DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE					TABLEAU N°17	

TABLEAU DES RENSEIGNEMENTS DIVERS

O1 NOMBRE D'EMPLOYES

/)/ A T I O N A U X			ETRANGERS	TOTAL	MOUVTS M/OCCAS.	
CADRES	MAITRISES	EXECUTIONS			UTILISES	CONFIRMES
99	193	85	0	377	9	0

O2 FRAIS DE TRANSPORTS

SUR VENTES	SUR ACHATS	AUTRES	T O T A L			
0,00	0,00	8 203 570,53	8 203 570,53			

O3 MASSE SALARIALE VERSEE

COMPTES	PERSONNEL ALGERIEN	PERSONNEL ETRANGER	T O T A L			
630	403 269 952,71	0,00	403 269 952,71			
632	4 536 300,00	0,00	4 536 300,00			
T O T A U X	407 806 252,71	0,00	407 806 252,71			

SCAEK/SPA AU CAPITAL DE 2 200 000 000,00 DA
DIRECTION FINANCIÈRE ET
COMPTABLE

ACTIVITE 2008

TABLEAU N°16

TABLEAU DES ENGAGEMENTS

ENGAGEMENTS REÇUS	MONTANT	ENGAGEMENTS DONNES	MONTANT
Garanties prises sur investissements	0,00	Garanties données sur investissements	0,00
Marchandises reçues en garantie	0,00	Marchandises déposées en garantie	0,00
Titres reçus en garantie	0,00	Titres donnés en garantie	0,00
Avals et cautions reçus	95 895 593,57	Avals et cautions donnés	7 027 000,00
Divers (à détailler)	0,00	Divers (à détailler)	0,00
TOTAL	95 895 593,57		7 027 000,00