جامعـــة حسيبة بن بوعلي بالشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم (دراسة حالة شركة "قريف الجزائر")

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص محاسبة ومالية

إعداد الطالب

مرحوم محمد الحبيب

إشراف الدكتور

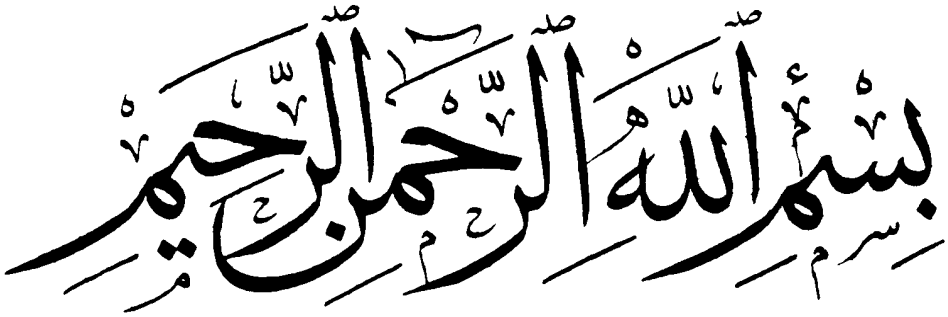
كتوش عاشور

لجنـــة المناقشة

د. بن نافلة قدور	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا
د. كتوش عاشور	أستاذ محاضر (أ)	مشرفا ومقررا
د. زيدان محمد	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا
د. بريش عبد القادر	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا
د. بوفليح نبيل	أستاذ محاضر (ب)	ممتحنا

السنة الجامعية: 2012/2011

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com



PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الإهداء

أهدى ثمرة هذا العمل

إلى كل من وقف بجانبي وشجعني على مواصلة الدراسة

إلى أمي الحنون وجميع أفراد عائلتي الصغيرة وأفراد عائلتي الكبيرة

إلى روح أبي طيب الله مثواه وأسكنه فسيح الجنان

إلى كل من علّمني حرفا، جميع أساتذتي في مختلف الأطوار

محمد الحبيب مرحوم

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

كلمة شكر

«... من لم يشكر الناس لم يشكر الله.....».

حديث رواه (أحمد، أبو داود والترميذي)

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في تقديم يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة، وأخص بالذكر المشرف الدكتور كتوش عاشور، الذي لم يبخل عليّ بتوجيهاته ونصائحه، كما لا أنسى فضل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير على ما قدموه من توصيات وإرشادات، استفدت منها كثيرا في إتمام هذا العمل.

محمد الحبيب مرحوم

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الفهـــــرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
كلمة شكر	II
قائمة المصطلحات	III
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	VI
الفهرس	VII
مقدمة	أ
الفصل الأول : إستراتيجية التوحيد المحاسبي في الجزائر	
المبحث الأول: المخطط الوطني للمحاسبة	02
المطلب الأول: تبني المخطط الوطني للمحاسبة	02
المطلب الثاني: تقييم المخطط الوطني للمحاسبة	11
المطلب الثالث : الإصلاحات الحاصلة على المخطط الوطني للمحاسبة	16
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي	19
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه	20
المطلب الثاني : الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي	22
المطلب الثالث : الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي	26
المبحث الثالث: مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي وانعكاساته على البيئة المحاسبية في الجزائر	37
المطلب الأول: مسايرة وزارة المالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي	37
المطلب الثاني : مسايرة الهيئات الأخرى لتطبيق النظام المحاسبي المالي	42
المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر	45
خلاصة الفصل الأول	50
الفصل الثاني :المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة	
المبحث الأول: الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة	53
المطلب الأول : التعليمة رقم 2 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي	54
المطلب الثاني: المذكرة المنهجية رقم 341 المؤرخة في 2010/10/19	55
المطلب الثالث : المذكرات التكميلية للمذكرة المنهجية رقم 341	58
المطلب الرابع: تقييم منهجية التبني لأول مرة من منظور النظام المحاسبي المالي	63
المبحث الثاني : الإطار النظري الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية لأول مرة	67
المطلب الأول: طبيعة المعيار الدولي للانتقال لتطبيق المعايير لأول مرة (IFRS 1)	67

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المطلب الثاني: فلسفة المعيار (IFRS 1) مقارنة بالتفسير الثامن 72
المطلب الثالث: الاستثناءات فيما يتعلق بالالتزام بجميع المعايير (IFRS) عند تاريخ التحول 75
المطلب الرابع : العرض والإفصاح 87
المبحث الثالث: الإستراتيجية العامة لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان 91
المطلب الأول: تحضير عملية الانتقال من طرف الكيان 92
المطلب الثاني : إعداد دليل السياسات المحاسبية 98
المطلب الثالث : مقاربة وتحويل الأرصدة وإعادة المعالجة 108
المطلب الرابع: تفسير عملية الانتقال، مراجعتها والتصديق على الميزانية الافتتاحية 111
خلاصة الفصل الثاني 116

الفصل الثالث : المقاربة العملية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة بشركة "قريف الجزائر"
المبحث الأول : التعريف بالشركة وأعمال التحضير لتبيني النظام المحاسبي المالي لأول مرة 119
المطلب الأول : التعريف بشركة "قريف الجزائر" 119
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للشركة 124
المطلب الثالث : تحضير عملية الانتقال من طرف الشركة 126
المطلب الرابع : مقاربة وتحويل الحسابات 132
المبحث الثاني: عمليات إعادة المعالجة وإدراجها في الحسابات 134
المطلب الأول : العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة 135
المطلب الثاني : التثبيتات العينية الواجب إعادة تقييمها 138
المطلب الثالث : العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية 141
المطلب الرابع : الامتيازات الممنوحة للمستخدمين 143
المطلب الخامس: أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج 148
المبحث الثالث: أثر تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة على الكشوف المالية للشركة 154
المطلب الأول: الكشوف المالية بعد إعادة المعالجة وحساب أثر الانتقال 154
المطلب الثاني : تقدير أثر تبني النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية 156
المطلب الثالث: مراجعة عمليات الانتقال والمصادقة عليها 161
المطلب الرابع : معالجة مبلغ الأثر الناجم عن عملية الانتقال 162
خلاصة الفصل الثالث 166
الخاتمة 168
المراجع 172

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	فصول القانون 07-11 المؤرخ 2007/11/25	24
2	الإحالات الواردة في القانون 07-11	25
3	معايير المحاسبة المبينة في المرسوم 08-156	27
4	أسقف مسك المحاسبة المالية المبسطة وفق النظام المحاسبي المالي	32
5	أسقف تحديد نظام فرض الضريبة	34
6	التعليمات و المذكرات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة	39
7	تواريخ صدور تعليمة ومذكرات المجلس الوطني للمحاسبة	53
8	تصنيف الكيانات من حيث حجمها	94
9	المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي	102
10	توزيع رأسمال شركة "قريف الجزائر"	120
11	قدرة الإنتاج العادية والحقيقية للشركة	122
12	تطور أرقام الأعمال وأرباح الشركة	123
13	رزنامة تنفيذ إستراتيجية الانتقال	128
14	الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرف شركة "قريف الجزائر"	131
15	العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة	136
16	التثبيتات العينية المعاد تقيمها	139
17	دائنو شركة قريف الجزائر بالعملة الأجنبية	141
18	معدلات الزيادة في تعويضات التقاعد	144
19	سلم جوائز ميداليات العمل	147
20	قدرات خطوط الإنتاج لشركة "قريف الجزائر"	150
21	معاملات التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة	151
22	مخزونات المنتجات بتاريخ 2009/12/31	151

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

23	المصاريف الثابتة لكلفة مخزونات المنتجات	**152**
24	قيمة أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج	**152**
25	حساب الأثر الناجم عن إعادة المعالجة	**156**
26	الأثر على الأصول غير الجارية والأصول الجارية	**157**
27	الأثر على الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية	**158**
28	الأثر على الوضعية المالية (الأموال الخاصة)	**159**
29	الأثر باستعمال النسب المالية	**160**
30	حساب النتيجة الجبائية	**164**

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

قائمة المصطلحات

FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
DTP	Parc du matériel relevant de la Direction des travaux publics
CNAC	Caisse Nationale de l'Assurance sur le Chômage
ABEF	Association des banques et des établissements financiers
ISGP	Institut spécialisé de gestion et de planification
OPCVM	Organisme de placement collectif des valeurs mobilières

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	عملية الانتقال إلى الإفصاح وفق (SCF)	66
2	توزيع رأسمال شركة "قريف الجزائر" على المساهمين	121
3	مقارنة بين قدرة الإنتاج العادية وقدرة الإنتاج الحقيقية لسنة **2009**	122
4	تطور أرقام الأعمال وأرباح شركة "قريف الجزائر"	123
5	الهيكل التنظيمي لشركة "قريف الجزائر"	125
06	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية لشركة "قريف الجزائر"	125

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

تعد المحاسبة في قطاع الأعمال على اختلاف الكيانات من حيث أشكالها القانونية وأحجامها وطبيعة نشاطها، النظام المعلوماتي القادر على تزويد أصحاب القرار من مصالح وإدارات ومختلف المستعملين بالمعلومات التي تساهم بشكل فعّال في اتخاذ قرارات رشيدة.

والمحاسبة بوصفها علم اجتماعي، تطورت تبعا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدها العالم، بدءً بالفترة التمهيدية التي شهدت انتهاء نظام المقايضة وإحلال نظام النقود، وظهور نظام القيد المزدوج، مرورا بفترة الثورة الصناعية وانفصال الإدارة عن الملكية، والحاجة إلى إعداد حسابات وإمساك سجّلات تبيّن ما تمّ في الكيان، وصولا إلى مرحلة الحاجة إلى معايير محاسبية تحدد قواعد الإثبات في المحاسبة والتقييم والعرض، بهدف إعداد مجموعة موحّدة من القوائم المالية.

و لم يتوقف الأمر عند ذلك، بل تعدّاه إلى مرحلة الحاجة إلى معايير محاسبية دولية لتقديم حلول للعديد من المشاكل التي ظهرت نتيجة الدخول في أسواق رأس المال الأجنبية، ومشاكل مقارنة القوائم المالية وضرورة توحيدها بجعلها قابلة للقراءة والفهم بسهولة من طرف مختلف مستعمليها.

مع تسارع انتشار العولمة وتطور مظاهرها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لم تعد الكيانات الاقتصادية قادرة على الاستمرار والنمو، ما لم تستجب لهذه التطورات وتتأقلم معها وتتعايش مع متطلّباتها، الأمر الذي أوجب على الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم أن تسعى للمحافظة على دورها التكاملي مع الكيانات كبيرة الحجم في التنمية الاقتصادية، سيّما وأن هذه الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم كانت ولا تزال المحرك الرئيسي لاقتصاديات دول العالم وبالخصوص دول العالم العربي ومنها الجزائر، لما تحققه من خلق للثروة وتعظيم للقيمة المضافة للدخل الوطني وتوفير فرص العمل.

ولا يمكن لمحاسبة الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، التي تشكّل النسبة القصوى للنسيج الاقتصادي بالجزائر، أن تكون في معزل عن تلك التطورات وانعكاساتها، الأمر الذي جعل السلطات العمومية للجزائر، ممثلة بوزارة المالية، تبذل جهودا في إصلاح النظام المحاسبي لإعداد القوائم المالية في هذه الكيانات، أثمرت عن تبنّي الجزائر لنظام محاسبي مالي مستوحى من أسس معايير المحاسبة الدولية، أصبح ساري التطبيق لأوّل مرّة على تلك الكيانات ابتداءً من 01 جانفي 2010.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

إشكالية البحث

يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال الجوهري الآتي:

ما هي الإستراتيجية المثلى لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرّة من طرف الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، وما أثر ذلك على بياناتها المالية على ضوء الإطار النظري الوطني للنظام المحاسبي المالي ومعيار التقرير المالي الدولي الأول: "تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة"؟

يندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

- هل أن المخطط الوطني للمحاسبة عانى من أوجه قصور تبرر عملية إصلاحه؟
- هل لتبني النظام المحاسبي المالي الجديد آثار على البيئة المحاسبية في الجزائر؟
- هل أن الاعتماد على الإطار النظري الجزائري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة كاف لصياغة إستراتيجية مثلى يعتمد عليها الكيان للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؟
- هل يجب الاعتماد على معيار التقرير المالي الدولي الأول: "تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة" لإنجاح عملية التبني لأول مرة للنظام المحاسبي المالي من طرف الكيان؟
- ما هو أثر تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة على البيانات المالية للكيان؟ وكيف تتم معالجته؟

الفرضيات

للإجابة على هذه التساؤلات، المطروحة ضمن متطلبات البحث، يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

- إن الاعتماد على المخطط الوطني للمحاسبة، منذ ما يقارب ثلاث وثلاثون سنة، يفترض اتسامه بأوجه قصور كثيرة نظرا لعدم إطراء عليه إصلاحات كثيرة وعميقة؛
- إن تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد له خلفية عالمية مبنية على ثقافة أنقلوسكسونية، يؤثر حتما على البيئة المحاسبية في الجزائر؛
- إن الإطار النظري الجزائري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، لا يفي بغرض صياغة إستراتيجة مثلى لإنجاح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي؛

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- تقتضي صياغة إستراتيجية مثلى للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الاعتماد على معيار التقرير المالي الدولي الأول: "تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة"؛
- لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان، أثر على بياناته المالية، يجب تقيمه ومعالجته.

مبرّرات اختيار الموضوع

تنبع مبررات اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الطالب في المحاسبة، ومحاولة إثراء وتوسيع المعارف في مجال النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية.

أمّا الأسباب الموضوعية، تتمثل في كون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، وباعتبار الطالب مهني مختص في المحاسبة، أوكلت له مهمة مرافقة شركة «قريف الجزائر» لتبني النظام المحاسبي المالي الجديد لأول مرة. وهذه فرصة سانحة لتجسيد المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة ميدانيا بتطبيقها على كيان متوسط وصغير الحجم.

أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث في تزامن معالجته مع دخول النظام المحاسبي المالي حيّز التطبيق. لذلك فهو يحاول استعراض المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المبنية على أساس الإطار النظري الوطني والدولي لتبني نظام محاسبي مالي جديد لأول مرة، التي تفيد في صياغة إستراتيجية للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي، يمكن اعتمادها من طرف الكيانات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد لأول مرة.

يتميز النظام المحاسبي المالي الجزائري بمرجعيتين، مرجعية المحاسبة المالية المطبقة على الكيانات الكبرى والكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم التي تنص على تطبيق المحاسبة المالية كاملة، ومرجعية المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة والكيانات المصغرة، التي يمكن أن ترتقي مع الوقت إلى كيانات متوسطة وصغيرة الحجم أو كيانات كبرى وتصبح ملزمة بتطبيق المحاسبة المالية لأول مرة وبالتالي فهي في حاجة إلى إطار نظري لصياغة إستراتيجية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

إن دراسة عملية الانتقال لأول مرة من طرف الكيان جدّ مهمة، باعتبار أنه عند تبني النظام المحاسبي لأول مرة، يعتمد المشرفون على عملية الانتقال على جميع المبادئ المحاسبية وقواعد الإدراج في المحاسبة والتقييم وقواعد إعداد وعرض الكشوف المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

أهداف البحث

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الجوهري لإشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة يكمن الهدف من هذا البحث في ما يلي:

- استعراض المخطط الوطني للمحاسبة والمبادئ التي بُني عليها ومحاولة تقييمه واستخراج نقائصه ومواطن القصور فيه؛
- إبراز ملامح النظام المحاسبي المالي الجديد، بعرض الظروف التي جاء بها هذا النظام، طبيعته وإطاره التشريعي والتنظيمي؛
- عرض الإطار النظري الجزائري والدولي لتبني نظام محاسبي مالي جديد لأول مرة؛
- صياغة إستراتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرّة، تتلاءم وطبيعة وحجم ونشاط الكيان؛
- تحديد الآثار الناجمة عن الانتقال من النظام المحاسبي القديم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم؛
- تقدير ومعالجة الأثر الناجم عن إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة.

منهج البحث

تحقيقا لأهداف البحث، للوصول لأفضل الأساليب والطرق التي تساعد على الإجابة على التساؤلات المطروحة، وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، يعالج موضوع البحث باستعمال المنهج الوصفي التحليلي لاستعراض المخطط الوطني للمحاسبة، والنظام المحاسبي المالي الجديد، ومراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وفق متطلبات الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ومعيار التقرير المالي الدولي الأول: "تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة"، واستنتاج الأثر على البيانات المالية الناجمة عن الانتقال من النظام المحاسبي القديم إلى النظام المحاسبي المالي ، وتحليل وتقييم نتائج الدراسة الميدانية.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الدراسات السابقة

1- بوعلام صالحي 2010

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، بجامعة الجزائر3، سنة 2010، بعنوان:

"أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي".

يتمحور موضوع هذه الدراسة حول أعمال إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي، في ظل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر، مع إبراز السبل الكفيلة بتفعيل وإنجاح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد. وخلص الباحث إلى أن نجاح الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، يكون مبنيا على حصر المتطلبات الضرورية للانتقال ومدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك.

2- زينب حجاج 2009

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، بجامعة البليدة بعنوان:

"المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية".

يتمحور موضوع هذه الدراسة في المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المخطط الوطني للمحاسبة وحسب المرجعية المحاسبية الدولية، وحسب النظام المحاسبي المالي. تمت الدراسة من خلال استخراج نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، ثم عرض كيفية معالجة معايير المحاسبة الدولية للاستثمارات، وأهم المستجدات التي جاءت بها، ومعرفة إمكانية النظام المحاسبي المالي الجديد من سدّ الثغرات الموجودة في الممارسة المحاسبية المطبقة منذ 1976، وكيفية تأثير هذا النظام على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

3- الحاج نوي 2008

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، بجامعة الشلف بعنوان:

"انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

ركزت هذه الدراسة على الإطار النظري للتوحيد المحاسبي الذي ينظم ويضبط العمل المحاسبي بمبادئه ومعاييره، ثم تطرقت إلى مخرجات النظام المحاسبي الدولي والخصائص النوعية للمعلومة المالية ومستخدمو القوائم وعناصرها. تطرقت هذه الدراسة أيضا إلى التوحيد في النظام المحاسبي من تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي، ثم المخطط الوطني للمحاسبة، ومقارنته بمعايير المحاسبة الدولية، ثم اختتمت بعرض ملامح النظام المحاسبي الجديد والنتائج المنتظرة من تطبيقه.

4- طارق حمزة 2004

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الجزائر وتحمل عنوان:

"المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية واقتصادية".

تناول هذا البحث استعراض تاريخ نشأة المخطط الوطني للمحاسبة، إطاره القانوني وبنيته من خلال عرض إطاره المحاسبي. تضمن هذا البحث دراسة تحليلية واقتصادية للبيئة المحاسبية في الجزائر، خلصت إلى وجوب إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر من خلال توفيقه مع معايير المحاسبة الدولية.

5- مداني بن بلغيث 2004

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004 وتحمل عنوان:

"أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية -بالتطبيق على حالة الجزائر-".

يعتبر هذا البحث من الدراسات الرائدة، التي تطرق فيها صاحبها لمدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحويلات العميقة التي تعرفها الجزائر.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

6- سمير مرواني 2007

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير بالمدرسة العليا للتجارة يحمل عنوان:

"Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS".

تطرقت هذه الدراسة، بعد التعرض إلى المحاسبة ومبادئها، إلى التوافق المحاسبي الدولي ثم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر التي نتجت عن نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، كما عالجت برمجة التطبيق والتحضير للنظام المحاسبي المالي الجديد، من حيث الإطار القانوني ومهنة المحاسبة والانعكاسات الجبائية من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، ومدى تحضير المؤسسات له، واختتمت بمقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط الوطني للمحاسبة.

7- عبد القادر بكيحل 2008

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، بجامعة الشلف بعنوان:

"أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي".

تطرقت الدراسة إلى المخطط الوطني للمحاسبة، نقائصه وإجراءات إصلاحه ثم المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، وخطوات تطبيقها في الجزائر وانعكاسات هذا التطبيق على الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

8- شعيب شنوف 2007

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة **2007** وتحمل عنوان:

"الممارسة المحاسبية في الشركات متعدد الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي"

تدور إشكالية هذا البحث حول دراسة ضرورة إيجاد توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة، لتسهيل قراءة القوائم المالية من خلال إبراز المقاربة بين النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسات والنموذج المحاسبي الدولي. خلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية المقدمة غير متجانسة وتختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية، وهو ما يمثل عائقا أمام الشركات متعددة الجنسيات، مما يقتضي توفيق الممارسة المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

9- توفيق جوادي 2009

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية إدارة الأعمال بجامعة الجنان بطرابلس بلبنان سنة **2009** وتحمل عنوان:

" مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية -دراسة إختبارية دولية مقارنة-"

تطرق صاحب هذا البحث لمدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية، من خلال دراسة إختبارية دولية مقارنة، وخلصت الدراسة إلى أن توافق البيئة الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية انطلاقا من النظام المحاسبي المالي الذي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المعايير الدولية، نتيجة اعتماده على الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية رغم وجود بعض الفوارق التي يجب تصحيحها وتداركها، وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومة المالية.

ما يميز هذا البحث بالمقارنة مع الدراسات السابقة المذكورة، تمحوره حول عرض المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، مع تدعيمه بدراسة ميدانية للانتقال للمرة الأولى من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، من طرف كيان متوسط وصغير الحجم.

حدود الدراسة

اقتصر البحث على معيار تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، على ضوء الإطار النظري الجزائري والدولي، بإسقاط الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي، مست فقط كيان صغير ومتوسط الحجم واحد متمثل في شركة «قريف الجزائر».

صعوبة البحث

تمثلت صعوبة البحث في نقص المراجع التي عالجت عملية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة بسبب حداثة موضوعه، وفي الالتزام بالوقت المخصص للدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة عملية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف شركة «قريف الجزائر»، التي تطلبت وقتا امتد إلى غاية شهر جويلية من سنة 2011.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

تقسيمات البحث

لمعالجة هذا البحث تمّ تقسيمه إلى ثلاثة فصول.

يتعرض الفصل الأول إلى إستراتيجية التوحيد المحاسبي في الجزائر، من خلاله يتمّ إبراز فحوى المخطط الوطني للمحاسبة وأوجه قصوره، التي أدت إلى إصلاحه واستبداله بالنظام المحاسبي المالي الجديد الذي تم عرض طبيعته ومضمونه، ومن ثم تقديم الخطوات التي قامت بها الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي لمسايرته ميدانيا، والتطرق لآثار تطبيقه على البيئة المحاسبية في الجزائر.

أمّا الفصل الثاني، يتطرق إلى الإستراتيجية المثلى التي يعتمد عليها الكيان لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المبنية على أساس الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي ومعيار التقرير المالي الدولي الأول: "تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة".

أمّا الفصل الثالث، يعالج المقاربة العملية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة على كيان متوسط وصغير الحجم، وذلك بإسقاط المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي لأول مرة على الواقع العملي، عن طريق دراسة ميدانية لحالة الشركة ذات الأسهم «قريف الجزائر»، من خلال عرض الإستراتيجية المعتمدة من طرفها للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وأثر ذلك على كشوفها المالية وكيفية تقييمه ومعالجته.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

مع الاتجاه المتنامي لعولمة المعايير المحاسبية، تتفاعل البيئة المحاسبية الجزائرية تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية، وذلك بإجراء إصلاح على النظام المحاسبي لقطاع الأعمال، يهدف إلى تحقيق توافق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، في ظل تبني الجزائر لنظام اقتصاد السوق الحر وتوقيع اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، إضافة إلى نية انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

نظرا لمحدودية المخطط الوطني للمحاسبة المعتمد منذ عام 1975م، وقصوره في خدمة مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية، من ملاّك، مقرضين، ومستثمرين وغيرهم، باشرت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بتبنّيها لإستراتيجية للتوحيد المحاسبي، كُلّلت بالقانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمّن النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي أصبح ساري المفعول ابتداءً من أول جانفي 2010م.

وبهدف الإحاطة بإستراتيجية التوحيد المحاسبي في الجزائر، يتناول هذا الفصل المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: المخطط الوطني للمحاسبة

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي وانعكاساته على البيئة المحاسبية في الجزائر

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المبحث الأول: المخطط الوطني للمحاسبة

تنفيذا لأحكام القانون الأساسي رقم 62-157 الصادر في 31 ديسمبر 1962م، الذي ينص على الاستمرار في تطبيق التشريعات الفرنسية، ما لم تتعارض مع السيادة الوطنية، استمرت الجزائر فجر الاستقلال، مواصلة تطبيق المرجعية المحاسبية الفرنسية آنذاك، المتمثلة في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957م.

في عام 1969م،كانت هناك محاولة لتغيير المخطط المحاسبي العام الفرنسي من طرف هيئة كلفت بتهيئة مشروع لمخطط محاسبي وطني، تمت المصادقة عليه بموجب قانون المالية لسنة 1970م، مع اقتراح بداية تطبيقه من طرف المؤسسات الوطنية ابتداءً من سنة 1971م، ولكن سرعان ما عُطّلت أعمال هذه الهيئة، ولم يكتمل الإطار التنفيذي لهذا المشروع إلا بعد تنصيب المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1973م، حيث أسندت له مهام تحضير المخطط الوطني للمحاسبة.

المطلب الأول: تبني المخطط الوطني للمحاسبة

وُلد المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957م في بيئة اقتصادية مبنية على أسس اقتصاد السوق الحر، ممّا جعله لا يتواءم والنمط الاقتصادي الذي انتهجته الجزائر، المبني على أسس الاشتراكية والاقتصاد المخطط. أدى ذلك إلى تبني الجزائر لمرجعية محاسبية جديدة تخدم الأهداف المسطرة من طرف حكومة الجزائر ما بعد الاستقلال، تمثلت في المخطط الوطني للمحاسبة الذي صدر بموجب الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975.

1- نشأة وتطور المخطط الوطني للمحاسبة

ميّز التشريع المحاسبي الجزائري غداة الاستقلال فترتان أساسيتان، هما:

1-1- الفترة من 1962 إلى 1975

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية. وتجنّبا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة، لو توقّف العمل بهذه القوانين، أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة أوّل

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

قانون، وهو القانون الأساسي رقم 157/62 الصّادر في 1962/12/31، القاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.[1]

استمرّ العمل بالإطار التشريعي الفرنسي في مجال المحاسبة، المتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (PCG)، الذي كان كافيا للاستجابة لمتطلّبات تلك المرحلة، خاصة العمل على ضمان استمرارية تدفق المعلومات المالية والاقتصادية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب وهيئات الإحصاء.[2]

1-2- الفترة من 1975 إلى 2007

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي لبناء المنظومة القانونية الجزائرية المتمثلة أساسا في:[3]

- القانون المدني: الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 1975/09/26؛
- القانون التجاري: الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26؛
- القانون الجزائي: الأمر رقم 155/66 المؤرّخ في 1966/06/08؛
- قانون الضرائب المباشرة: الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/06.

فالمخطط المحاسبي العام لسنة 1957، كان يستجيب لاحتياجات اقتصاد السوق الحر، وأصبح لا يتماشى مع متطلّبات الاقتصاد الاشتراكي وسياسة التخطيط المنتهجة من طرف الجزائر.[4]

نتيجة لذلك وتكملة للترسانة القانونية الجزائرية الجديدة، جاء القانون المحاسبي المتضمن في الأمر رقم 35/75 الصّادر في 1975/04/29، والمتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي بدأ سريان مفعوله ابتداءً من 1976/01/01.[5]

---

[1]- Samir MEROUANI, Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, école supérieure de commerce, Alger, 2007. P: 57.

2- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهّل، ورقة مقدمة إلى لجنة تنظيم الملتقى الدولي الأوّل حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي17-18 جانفي 2010، كلية الاقتصاد، المركز الجامعي بالوادي، ص 4.

3- مختار مسامح، المرجع السابق، ص4.

[4]- M. MEHADJBIA, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays, OPU, Alger, 1978, p: 15.

5- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 61.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2- الإطار التشريعي والتنظيمي للمخطط الوطني للمحاسبة

على الرغم من سريان مفعول المخطط الوطني للمحاسبة في قطاع الأعمال الجزائري ما يربو عن فترة 34 سنة، غير أنّ إطاره القانوني، لم يعرف تطورا جعله يساير التحولات العميقة التي عرفها اقتصاد الجزائر.

2-1- الإطار التشريعي للمخطط الوطني للمحاسبة

تميّز الإطار التشريعي للمخطط الوطني للمحاسبة بصدور نصّ تشريعي واحد ووحيد، تجسّد في الأمر رقم 75-35 المؤرّخ في 1975/04/29 المتضمّن المخطّط الوطني للمحاسبة.[1]

جاء الأمر 75-35 المتضمّن المخطط الوطني للمحاسبة في حدود صفحة واحدة تضمّنت خمس مواد فقط حدّدت تاريخ سريان مفعوله ابتداء من 1 جانفي 1976 مع تحديد مجال تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلط، المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها. كما يمكن توسيع مجال تطبيقه على مؤسسات أخرى غير مذكورة بموجب قرار وزير المالية بعد أخذ رأي وزير الوصاية المعني.[2]

أصبح المخطط الوطني للمحاسبة ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة المكونة من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الرئيسي، والتي تشكل مخططا قطاعيا للمحاسبة (المحاسبة المكيفة)، ومنه صدرت مجموعة من المخططات المحاسبية للقطاعات.

2-2- الإطار التنظيمي للمخطط الوطني للمحاسبة

بهدف إلقاء الضوء على فحوى المخطّط الوطني للمحاسبة، الذي ورد بموجب الأمر 75-35، كان لا بد من تدعيمه بنصوص تنظيمية أخرى في شكل قرارات، تعليمات ومناشير، تحدد مضمونه وتبين كيفيّات تطبيقه.

---

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1975/05/09، العدد 37.

[2] - الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتضمن للمخطط الوطني للمحاسبة، المادتان الأولى والثانية.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2-1- القرارات

2-2-1-1- القرار المؤرخ في 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة[1]

يعتبر القرار المؤرخ في 1975/06/23 العمود الفقري للإطار القانوني للمخطط الوطني للمحاسبة، بحيث يحدّد كيفيّات تطبيقه قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات، كما يتناول التنظيم والتسيير الحسابي وتقييم الاستثمارات والمخزونات وشكل ومضمون وثائق الملخصات (الكشوف المالية).[2]

2-2-1-2- القرار المؤرخ في 1999/10/09 المتضمن حسابات الشركات القابضة والمجمع[3]

تضمن هذا القرار توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وهو يحدد مدونة الحسابات وقواعد سيرها، طرق معالجة العمليات فيما بين كيانات المجمع، كما يفسّر المصطلحات ويبين كيفية إعداد وعرض القوائم المالية للشركات القابضة والمجمع.

2-2-2- قرارات المخططات القطاعية

.بموجب أحكام المادة الثانية من الأمر رقم 75-35 المؤرّخ في 1975/04/29، يسري المخطّط الوطني للمحاسبة على قطاعات النشاط الخاصة المكونة من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الرئيسي والتي تشكل مخططا قطاعيا للمحاسبة (المحاسبة المكيفة)، ومنه صدرت قرارات تضمّنت مجموعة من المخططات المحاسبية للقطاعات الآتية:[4]

- القرار المؤرخ في 1987/09/18 المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع القطاع الفلاحي،[5]
- القرار المؤرخ في 1987/09/13 المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع التأمينات؛[6]
- القرار المؤرخ في 1988/09/11 المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع البناء والأشغال العمومية؛[7]

---

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1976/03/23 ، العدد 24.

[2] - قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفيّات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة الأولى.

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1999/12/22، العدد 91.

[4] - Mourad ELBESSGHI, Le système comptable financier, Genèse, arsenal juridique et analyse comparée, ONECC, Conseil Régional, Alger, 28/05/2009, P: 04.

[5] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1988/02/24، العدد 08.

[6] - نفس المرجع السابق.

[7] - نفس المرجع السابق.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- القرار المؤرخ في 1989/03/14 المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع السياحة؛[1]
- القرار المؤرخ في 1999/05/29 المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع وسطاء عمليات البورصة؛[2]
- القرار المؤرخ في 2002/05/14 المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM)[3]؛

مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات كل قطاع، وفي إطار احترام الأحكام العامة للمخطط الوطني للمحاسبة، يحتوي كل مخطّط محاسبي قطاعي على قائمة الحسابات وقواعد سيرها وكيفية إعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لكل قطاع.[4]

2-2-3- التعليمات

2-2-3-1- التعليمة رقم 95/001

تتعلق التعليمة رقم 95/001، المؤرخة في 02 أكتوبر 1995، بتوافق المحاسبة مع صناديق المساهمات والطرق المحاسبية الخاصة بها.

2-2-3-2- التعليمة رقم 97/518

تخص التعليمة رقم 97/518 المؤرخة في 1997/04/21، المحاسبة عن الحساب 15 "فرق إعادة التقييم" وطريقة معالجته، بإلحاقه ضمن نواتج السنوات المالية المستقبلية وفق ما تقتضيه متطلبات التشريع الجبائي تبين هذه التعليمة مدى تأثر القانون المحاسبي الجزائري قبل الإصلاحات للقانون الجبائي.

2-2-4- المناشير

2-2-4-1- المنشور رقم 1850

يتعلق المنشور رقم 1850 المؤرخ في 1989/05/24، بطرق المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات، التي تقضي بالتمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة، إدراج حساب الموثق، تفريع حساب سندات المساهمة وفتح حسابات فرعية خاصة بعملية توزيع الأرباح.

---

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1989/10/11، العدد 43.

[2] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1999/09/12، العدد 63.

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2002/10/27، العدد 70.

[4] - بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2000، ص 58.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2-4-2- المنشور رقم 635

يتعلق المنشور رقم 635 المؤرخ في 1990/03/11، بمحاسبة مساهمة العمال في أرباح المؤسسة السنوية مع توضيح التسجيلات المحاسبية الضرورية لهذه العملية.

2-2-5- الإشعارات

بالإضافة إلى النصوص التنظيمية المشار إليها أعلاه، تعتبر الإشعارات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة من أهم مصادر المخطط الوطني للمحاسبة، حيث أنها تتعرض لمعالجة وتفسير بعض المسائل المحاسبية المستجدة، والتي عادة ما تُطرح في شكل تساؤلات من طرف بعض المهنيين ومستعملي القوائم المالية.

3- بنية المخطط الوطني للمحاسبة

على ضوء النصوص التشريعية والتنظيمية للمخطط الوطني للمحاسبة يبدو جليّا بأن مضمونه يتكون من العناصر الأساسية الآتية.

3-1- المبادئ المحاسبية للمخطط الوطني للمحاسبة

تضمن الأمر 75-35 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة، وقرار تطبيقه المؤرخ في 1975/06/23، جملة المبادئ المحاسبية التي تنظم كيفية إعداد وعرض القوائم المحاسبية، نذكرها على سبيل الحصر كما يلي.[1]

- الوحدة المحاسبية والوحدة النقدية؛
- عدم المقاصة؛
- الصدق؛
- الفترة المحاسبية؛
- التكلفة التاريخية؛
- الحيطة والحذر؛
- استقلالية الدورات وثبات الطرق المحاسبية.

[1] - عبد القادر بكيحل، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS /IRFS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوربي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2009، ص17.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

وهناك مبادئ أخرى تضمنتها نصوص أخرى كأحكام القانون التجاري، وهي متعارف على تطبيقها في ميدان ممارسة المحاسبة وتتمثل فيما يلي:

- مبدأ استمرارية النشاط؛
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- ومبدأ ثبات الطرق المحاسبية.

3-2- مدونة الحسابات وقواعد سيرها

يقترح المخطط الوطني للمحاسبة مدونة حسابات صنفت إلى ثمانية أصناف مرقمة من 1 إلى 8، وُزّعت حساباتها إلى ثلاث مجموعات وهي حسابات الميزانية (من الصنف 1 إلى الصنف 5)، وحسابات التسيير (الصنفين 6 و7) وحسابات النتائج (الصنف 8).[1]

اعتمد المخطط الوطني للمحاسبة في تصنيف الحسابات على مبدأ الترتيب العشري حيث يتألف الصنف من رقم واحد، والحسابات الرئيسية من رقمين، والحسابات الجزئية من ثلاثة أرقام، والحسابات الفرعية من أربعة أرقام فما فوق بحسب الحاجة.[2]

يتضمن الملحق رقم 01 من القرار التطبيقي المؤرخ في 23 جوان 1975، تعريف الحسابات وقواعد سيرها، ويحدد مفهوم الحسابات وآليات تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتي لها أثر مالي أو نقدي في حسابين على الأقل.

3-3- القوائم المالية

حدد القرار المؤرخ في 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة القوائم المالية الختامية المسماة في صلب النص وثائق الملخصات، وهي تمثل مجموعة من الجداول أهمها جدول الميزانية، جدول حسابات النتائج، وهما مدعمان بخمسة عشر جدولا آخر بهدف توفير أقصى حد ممكن من البيانات المحاسبية والمالية لمستعمليها.

تجبر المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة وفق المخطط الوطني للمحاسبة بإعداد جميع وثائق الملخصات التي حددها القرار في الجداول الآتية:

- الجدول رقم (01): الميزانية؛
- الجدول رقم (02): حسابات النتائج؛

---

[1]- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص40.

[2]- بوعلام صالحي ، مرجع سبق ذكره، ص 59.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- الجدول رقم (03): حركات الأموال؛
- الجدول رقم (04): الإستثمارات؛
- الجدول رقم (05): الإهتلاكات؛
- الجدول رقم (06): المؤونات؛
- الجدول رقم (07): الحسابات الدائنة؛
- الجدول رقم (08): الأموال الخاصة؛
- الجدول رقم (09): الديون؛
- الجدول رقم (10): المخزونات؛
- الجدول رقم (11): استهلاك البضائع والمواد واللوازم؛
- الجدول رقم (12): مصاريف التسيير؛
- الجدول رقم (13): المبيعات وأداء الخدمات؛
- الجدول رقم (14): النواتج الأخرى؛
- الجدول رقم (15): نتائج على التنازلات عن الاستثمارات؛
- الجدول رقم (16): التزامات مقبوضة والتزامات ممنوحة؛
- الجدول رقم (17): المعلومات المتنوعة.

3-4- تنظيم المحاسبة

حدّد القرار الصّادر في 23 جوان 1975 كيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات، كما تناول التنظيم والتسيير الحسابي وتقييم الإستثمارات والمخزونات وأشكال وثائق الملخصات.

3-4-1 التنظيم والتسيير المحاسبي

نص قرار التطبيق على جملة من الإجراءات الواجب الالتزام بها كما يلي:[1]

[1]- القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادة 04.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل كاف يسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وأيضا إعداد وثائق الملخصات (القوائم المالية) المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جداول حركة الذمة المالية والوثائق الملحقة المكونة من 14 وثيقة مكملة للوثائق الشاملة تمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة.
- يسمح للمؤسسات بحرية، تنظيم مسك الحسابات، بحيث يمكنها أن تفتح عند الاقتضاء حسابات فرعية داخل الحسابات المقررة في المخطط الوطني للمحاسبة، إذا ارتأت ذلك ضروريا.
- تمنح المؤسسات حرية التنظيم الحسابي الذي ترى أنه أكثر ملاءمة لبنيتها ولحاجياتها بشكل يسمح بوضوح بحساب الكلف وأسعار التكلفة وإعداد ومراقبة الميزانيات.
- إلزامية مسك الدفاتر المحاسبية طبقا للقانون التجاري، وهي دفاتر إجبارية يوقع عليها السيد رئيس المحكمة المختصة إقليميا. وهي تتمثل في اليومية ودفتر الجرد. وتمسك بعناية وبدون تحريف، وفي حالة تصحيح القيد الأول يجب أن تبقى كتابة هذا القيد مقروءة، كما يمكن أن تمسك الدفاتر والوثائق بالشكل وبجميع الوسائل أو الطرق الملائمة شريطة أن تكون معطيات السجلات المساعدة أو الوثائق التي تحل محلها تتميز بالصدق في تسجيل القيود المحاسبية.[1]
- يؤكد قرار التطبيق على مسك المحاسبة بالعملة الوطنية طبقا لطريقة القيد المزدوج وتسجيل العمليات الكائنة على المستوى الوطني منفصلة عن العمليات على المستوى الخارجي، وكذلك العمليات التي يجرى تحقيقها مع الخارج.[2]
- فضلا عن السجلات والوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية أو التنظيمية، فإن مسك الحسابات يكون بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها وإعداد موازنتها الدورية، وتقيد العمليات دون أية مقاصة فيما بينها في حسابات تتفق تسمياتها مع طبيعة هذه العمليات.
- يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المبررة لها بعناية تامة لمدة 10 سنوات على الأقل.
- تاريخ إقفال السنة المالية محدد بتاريخ 31 ديسمبر من كل سنة، إلا أنه يمكن مخالفة هذه القواعد بموافقة وزير المالية بعد استطلاع رأي المجلس الأعلى للمحاسبة.[3]

[1] - المادتان 9 و10 من القانون التجاري الجزائري.
[2] - القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، المادة 09.
[3] - نفس المرجع أعلاه، المادة 16.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

3-4-2- تقييم الاستثمارات والمخزونات

عند إقفال كل سنة مالية يجب على المؤسسات أن تعد جردا مقيّما، كاملا ومفصلا لاستثماراتها، حيث يجب مسك بطاقات الاستثمار بشكل دائم، كما يجب متابعة حركة المخزونات بالجرد الدائم، إلا بما يسمح به وزير المالية، بعد استطلاع رأي المجلس الأعلى للمحاسبة بالنسبة للمؤسسات التي لا يمكنها إجراء الجرد الدائم.

تُقيّم البضائع والمواد واللوازم بتكلفة الشراء، كما تُقيّم المنتجات غير التامة والأشغال قيد التنفيذ والمنتجات المنجزة بتكلفة الإنتاج. أمّا الفضلات والمهملات تقدّر بالقيمة المحتلمة لبيعها مخصوم منها عند الاقتضاء مصاريف التوزيع المتعلقة بها.

لا تتضمن التكلفة الحقيقية للشراء والإنتاج الرسوم التي لا تبقى على عاتق المؤسسة. وعند استحالة تحديد هذه التكلفة لعناصر المخزونات، يمكن للمؤسسة أن تتخذ سعر البيع في يوم الجرد أو ثمن البيع المحتمل كقاعدة للتقييم، على أن يخصم من هذا السعر جزء يمثل مصاريف التوزيع والربح، وفي هذه الحالة لا يجوز تكوين مؤونات. أمّا قيمة المنتجات غير التامة والأشغال قيد التنفيذ التي ليس لها سعر بيع مؤكد، تقدر قيمتها، في هذه الحالة، بمقارنتها مع القيم المعمول بها بالنسبة للمنتجات التي تعتبر جزء منها.

المطلب الثاني: تقييم المخطط الوطني للمحاسبة

صحيح أن المخطط الوطني للمحاسبة تقادم وأصبح لا يساير حاليا المتطلبات الجديدة للبيئة المحاسبية في الجزائر، التي ما فتأت تتأثر بالمنظومة المحاسبية الدولية التي كرّست التوحيد المحاسبي عالميا. غير أنّه من غير العدل أن نهتمّ بنقائص المخطط الوطني للمحاسبة دون إلقاء الضوء على مزاياه.

1- مزايا المخطط الوطني للمحاسبة

لا يخفى على أحد ممّن يهتمّون بالجانب المحاسبي من مهنيين وأكاديميين، بأن المخطط الوطني للمحاسبة في حلّته لسنة 1975، خدم المنظومة المحاسبية في الجزائر لفترة لا تقلّ عن ثلاث وثلاثون سنة، ساد معظمها اقتصاد مركزي ومخطط من بين أولوياته خدمة الصالح العام عن طريق الجباية التي ما كان للمخطط الوطني للمحاسبة إلاّ أن يتواءم مع متطلباتها والأهداف العامة المسطّرة من طرف الحكومات المتوالية خلال تلك الفترة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

وبمراعاة الظروف التي مهدت لولادة المخطط الوطني للمحاسبة، نجده لا يخلو من بعض الصفات التي يمكن اعتبارها مزايا في وقتها، نذكر منها على سبيل الاستدلال ما يلي:

- إن المخطط الوطني للمحاسبة مستوحى، إلى حدّ كبير، من المخطط الفرنسي العام الذي كان ولا يزال يعتبر من بين أهمّ المرجعيات المحاسبية السّائدة في العالم.

- إن بنية وطبيعة المخطط الوطني للمحاسبة ساعدت على تحقيق الأهداف التي وُلد من أجلها، وهي خدمة أهداف الاقتصاد المخطط وتوفير البيانات المحاسبية والمالية للخزينة العمومية والهيئات الوطنية المشرفة على الإحصاء.

- إن عدم مرونة المخطط الوطني للمحاسبة، نظرا لضآلة الإصلاحات التي طرأت عليه طيلة ثلاث وثلاثون سنة، سهلت من فهم أحكامه والتحكم فيه نسبيا من طرف الأكاديميين والمهنيين بمن فيهم معدّي القوائم المالية والمراقبين لها.

- إن افتقار الإطار النظري للمخطط الوطني للمحاسبة لخيارات محاسبية بديلة للخيارات الاختيارية للتقييم والعرض، واعتماده على طرق محاسبية اختيارية بصفة مطلقة، دون الإشارة إلى خيارات بديلة (الاعتماد على الكلفة التاريخية دون القيمة العادلة)، يقلل من احتمال لجوء معدي القوائم المحاسبية إلى المحاسبة الإبداعية، ويضفي على البيانات المحاسبية المبينة في وثائق الملخصات خاصية قابلية المقارنة في المكان والزمان.

2- نقائص المخطط الوطني للمحاسبة

بالرغم من خدمة المخطط الوطني للمحاسبة لأهدافه المسطرة التي أنشأ لتحقيقها، غير أنه نظرا للتحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وذلك بانتقالها من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام اقتصاد السوق الحر، أصبح لا يواكب تلك التطورات، وبالخصوص الطّفرة التي أصبحت تعرفها المنظومة المحاسبية العالمية، وانعكاساتها على المنظومات المحاسبية الوطنية ومنها الجزائر[1].

من جملة النقائص التي سوف يتم الوقوف عندها في هذا المطلب نذكر ما يلي:

2-1- النقائص المتعلقة بالإطار التصوري

2-1-1- غياب الإطار التصوري

يعمل الإطار التصوري في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وهو ما يفتقر إليه المخطط الوطني للمحاسبة، وهذا ما أضفى سكونا

[1]- بوعلام صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

وجمودا على العمل المحاسبي. وفي كثير من الأحيان يعتمد المهنيون، لإيجاد حلول لمسائل فنية لم يتعرض لها المخطط الوطني للمحاسبة، على اجتهاداتهم الشخصية، كثيرا ما لا تكون متماثلة نظرا لعدم ارتكازها على إطار مفاهيمي موحد المبادئ والأهداف[1].

2-1-2- عدم تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية

ممّا يعاب على المخطط الوطني للمحاسبة، عدم تحديده لمستخدمي القوائم المالية، ذلك لأنه كان يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلية، من خلال تقديم المعلومات إلى أجهزة التخطيط المركزي وتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية. وبهذا، فإن المخطط الوطني للمحاسبة لم يكن يُعر اهتماما لاحتياجات المؤسسة، باعتبارها أول مستعمل لمخرجات المحاسبة المبينة في القوائم المالية، نظرا لأنها كانت تلعب دورا اجتماعيا أكثر منه اقتصاديا.

2-1-3- المبادئ المحاسبية

بالرغم من تعرض المخطط الوطني للمحاسبة لبعض المبادئ المحاسبية غير أنه لم يحصرها كلها، وحتى وإن ذكرها لم يوف شرحها بصورة كافية، والكثير منها متعارف عليها بصورة عرفية وغير ملزمة التطبيق بقوة القانون في شكل نص تشريعي أو تنظيمي.[2]

2-1-4- انعدام تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية

إن افتقار المخطط الوطني للمحاسبة لإطار تصوري لم يسنح لمعدّيه أن يقدموا تعاريف لأهم المصطلحات المحاسبية كالأصول، الخصوم، المنتوجات، الأعباء، الأموال الخاصة، وغيرها من المصطلحات المحاسبية. إن غياب تعاريف واضحة للمصطلحات المحاسبية يؤثر على فهمها ويخلق لبسا عند العمل بها[3].

2-1-5- التنميط المحاسبي

لم يقدم المخطط الوطني للمحاسبة طريقة لوضع المعايير المحاسبية وتفسيرها، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية.

---

[1] - مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[2] - بوعلام صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[3] - طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية واقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 150.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2- النقائص المتعلقة بالإطار المحاسبي

2-2-1- غياب صنف المحاسبة التحليلية

أهمل المخطط الوطني للمحاسبة صنف المحاسبة التحليلية، وترك في هذا الشأن القرار للمؤسسات لتكييف تنظيمها المحاسبي وفق ما تتطلبه بنيتها وحاجياتها وطبيعة نشاطها، بشكل يسمح بوضوح بحساب التكاليف وأسعار التكلفة والنتائج بمختلف مراحلها.

فعلى عكس المحاسبة العامة التي أضفى عليها المخطط الوطني للمحاسبة الصبغة الإجبارية، لم يفرض على المؤسسات مسك محاسبة تحليلية، وهو ما يمثل تناقض صريح مع أهدافه العامة.[1]

2-2-2- نقص تجانس الحسابات في الأصناف

حاول المخطط الوطني للمحاسبة الحفاظ على تجانس الحسابات داخل الصنف الواحد، حتى تقدم مجموعة كل صنف قيمة متجانسة ذات مدلول معين، إلا أن بعض الحسابات لا تحقق هذه الصفة بعدم تجانسها مع باقي حسابات الصنف.

2-2-3- انعدام طرق المعالجة لبعض العمليات المحاسبية

إن جمود المخطط الوطني للمحاسبة وعدم مسايرة إطاره النظري والمحاسبي للتطورات المهمة التي عرفها الاقتصاد الجزائري، جعله لا يساير بعض العمليات المستجدة نذكر منها ما يلي:

- العمليات المنجزة في إطار عقود الإيجار التمويلي؛
- العمليات المنجزة في إطار عقود المناولة؛
- العمليات المنجزة في إطار عقود منح الامتيازات العامة؛
- العمليات المتعلقة بمؤسسات الترقية العقارية؛
- العمليات المتعلقة بالعقود طويلة الأمد؛
- العمليات المتعلقة بالتثبيتات المالية؛
- العمليات المتعلقة ببعض التثبيتات المعنوية؛
- العمليات المتعلقة بالضرائب المؤجلة.

[1] - بوعلام صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-3- النقائص المتعلقة بقواعد وطرق التقييم

يفتقد المخطط الوطني للمحاسبة لتحديد طرق تقييم عناصر الميزانية وحساب النتائج، بما فيها الطرق التفضيلية والطرق البديلة. وهو يقتصر على مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم العناصر، ولم يواكب متطلبات تقييم عناصر الخصوم والأصول الجديدة بالخصوص تلك المتعلقة بالأدوات المالية ومشتقاتها التي يقتضي تقييمها بقيمتها العادلة.

2-4- النقائص المتعلقة بالقوائم المالية

يشوب وثائق الملخصات التي يفرض المخطط الوطني للمحاسبة إعدادها نقائص عدة من حيث شكلها ومضمونها.[1]

من حيث الشكل، فإن القوائم المالية الختامية تبين في نهاية السنة أرصدة السنة المالية المقفلة، دون إبراز أرصدة السنوات المالية السابقة، ممّا يجعلها تفقد الخاصية النوعية للمقارنة.

لقد أهمل المخطط الوطني للمحاسبة التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، باعتبارها تبين بوضوح مصادر توليد النقدية ووجهة إنفاقها مع تحديد رصيد الخزينة للفترة، وهذا ما يهم أساسا صاحب المؤسسة والدائنين الحاليين والمستقبليين.[2]

أمّا من حيث المضمون، تفتقد البيانات المالية المحتواة في وثائق الملخصات المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة للمعلومات غير العددية والوصفية التي لها أهمية بالنسبة لمتخذي القرارات والتي من الواجب إدراجها في ملحق للقوائم المالية.

لا يجبر المخطط الوطني للمحاسبة تحديد السياسات المحاسبية في شكل دليل يلخص الخيارات المحاسبية من طرق التقييم والعرض المعتمدة من طرف الكيان لإعداد قوائمه المالية.

تشبه القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة جداول الميزانية الجبائية وهذا ما يبين تأثير القانون الجبائي على القانون المحاسبي.

---

[1] - الحاج نوي، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2008، ص 94 .

[2] - روبرت ميجز، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص 731.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المطلب الثالث: الإصلاحات الحاصلة على المخطط الوطني للمحاسبة

إن الإصلاحات التي واكبت تطور الاقتصاد الجزائري، الذي أصبح يعرف انفتاحا على الاقتصاد العالمي الخارجي، المبني على أسس الليبرالية واقتصاد السوق الحر، أجبر السلطات العمومية في الجزائر على التفكير في إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة، الذي عرف جمودا منذ تبنيه سنة 1975، وذلك بجعله يتواكب ومتطلبات اقتصاد السوق الحر الذي بدأت ملامحه تنطبع على الاقتصاد الجزائري.

1- مراجعة وتحديث المخطط الوطني للمحاسبة قبل 1998

لقد ساير المخطط الوطني للمحاسبة الاقتصاد الاشتراكي الموجه إداريا، وحاول الاستجابة لمتطلباته منذ تاريخ صدوره سنة 1975، و لم تطرأ عليه تحديثات كثيرة نظرا لإيفائه لأهداف تلك الفترة.

اقتصرت التحديثات القليلة التي مست المخطط الوطني للمحاسبة على إعداد مخططات محاسبية قطاعية وصدور بعض التعليمات والمناشير المتعلقة بتسجيل بعض العمليات الخاصة المشار إليها في الإطار التنظيمي للمخطط الوطني للمحاسبة.

2- إنجازات المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، بموجب المرسوم التشريعي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، وهو جهاز استشاري أوكلت إليه مهمة التوحيد المحاسبي وإعداد معايير المحاسبة في الجزائر.

ولقد عمل عن طريق لجانه التقنية بإصدار إشعارات لتفسير بعض المسائل المحاسبية وإيجاد حلول فنية للتساؤلات المطروحة ميدانيا.

2-1- تأسيس لجنة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة

تكفل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتغيير المخطط الوطني للمحاسبة، بما يتلاءم والتحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني، فشكل في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهام تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، إعداد مشروع مدونة حساب جديدة وبالتالي صياغة نظام محاسبي جديد.[1]

[1] - بوعلام صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2- استمارات تشخيص المخطط الوطني للمحاسبة

باشرت لجنة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة عملها بتقييم المخطط الوطني للمحاسبة وتشخيصه عن طريق إعداد استمارتين خاصتين بتقييم المخطط الوطني للمحاسبة، أرسلت الأولى لممارسي مهنة المحاسبة في جانفي 1999، وهي الفترة التي تتميز عادة باهماكهم بأعمال نهاية الدورة المحاسبية، ممّا أثر سلبا على الإجابات المعاد إرسالها للمجلس الوطني للمحاسبة، وجعل هذا الأخير يقوم بإرسال استمارة ثانية لممارسي مهنة المحاسبة في جويلية 2000.

تضمنت الاستمارتان أسئلة تمحورت حول معالجة بعض المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي، وكذلك أسئلة تتعلق بتنظيم المحاسبة. كما تناولت كذلك بعض المصطلحات المحاسبية وقواعد وسير الحسابات بالإضافة طرق التقييم.[1]

2-3- نتائج استمارات الاستبيان

على ضوء الردود المتحصل عليها، التي تم جمعها وتلخيصها، قامت لجنة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة بإعداد تقريرها حول تشخيص وتقييم المخطط الوطني للمحاسبة وخلصت إلى النتائج الآتية[2]:

- ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية؛
- إعادة تنظيم مدونة الحسابات وقواعد سيرها وإثرائها بما يفي بأغراض مستعملي القوائم المالية؛
- توفيق الأعمال المحاسبية بالمعايير والممارسات المحاسبية الدولية.

2-4- خيار الإصلاح المتبنى من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري

بناءً على محتوى الأجوبة التي تضمنتها الاستمارتان، اقترحت لجنة الإصلاح على المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة دون تغييره حتى لا يؤثر ذلك على الممارسة المحاسبية من جهة، ولارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي من جهة أخرى.

ونتيجة لما سبق، أعدت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في فيفري 2000، تقريرا لخصت فيه مختلف الاقتراحات لمراجعة المخطط الوطني للمحاسبة والتي تعرضت بالخصوص للمبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الشاملة.[3]

---

[1] - Conseil National de la Comptabilité, Questionnaire d'évaluation du plan comptable national, Alger, juillet 2000.

[2] - عبد القادر بكيحل، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[3] - Conseil National de la Comptabilité, Synthèse d'évaluation du plan comptable national, Alger, 2000.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

3- إنجازات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

توقفت لجنة أعمال المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري في سنة 2001، ممّا دفع بوزارة المالية إلى وضع مهمة الإصلاح المحاسبي محل مناقصة دولية، كانت من نصيب المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي الذي أوكلت له مهمة الإصلاح المحاسبي بتمويل من البنك الدولي.

3-1- إعداد برنامج عمل

باشر فوج العمل المشكل من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي عمله في شهر أفريل 2001، على أن ينهي أشغاله في خلال مدة لا تتجاوز 12 شهر وأعد برنامج عمل موزع على أربع مراحل كما يلي:

- تشخيص حالة تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبية الدولية.
- إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.
- تدريب المهنيين على النظام المحاسبي الجديد وعلى المعايير المحاسبية الدولية.
- مساعدة المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري على تحسين تنظيمه وتفعيل أعماله.

3-2- اقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

تبعا لما سبق، اقترح المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ثلاث خيارات ممكنة لإصلاح وتطوير المخطط الوطني للمحاسبة وهي.[1]

- الإبقاء على تركيبة المخطط الوطني للمحاسبة بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر.
- الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة ببنيته وهيكله، مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع معايير المحاسبية الدولية.
- إعداد نظام محاسبي جديد استنادا لتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية.

[1]- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر- ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 173.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4- الخيار المعتمد لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري

بعد دراسة وفحص الخيارات الثلاث المقترحة من طرف فوج عمل المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، استقرّ رأي المجلس الوطني للمحاسبة على الخيار الثالث، وذلك باعتماده على إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني للمحاسبة بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، في مختلف الجوانب، لاسيما، الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، مستعملي القوائم المالية، المبادئ المحاسبية وقواعد التسجيل والتقييم والعرض.[1]

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي

إن مسألة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، ارتكزت أساسا على العروض المقدمة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، الذي قدم للمجلس الوطني للمحاسبة الجزائري ثلاث خيارات للإصلاح اعتمد منها الخيار الذي يقوم على تبني مرجع محاسبي جديد يكون مستوحى من مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية.

ما حفّز المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري على هذا الاختيار، كون تمويل عملية الإصلاح يقع على عاتق البنك الدولي وصندوق النقد الدولي. وعلى أساس هذا المنطق تم تغير المرجعية المحاسبية الوطنية جذريا باعتماد مرجعية محاسبية جديدة، تستند إلى قواعد ومبادئ جديدة ذات خلفية عالمية، من شأنها تغيير كافة قواعد المهنة المحاسبية في الجزائر، وذلك بالاستغناء عن المخطط الوطني للمحاسبة، الذي عرف حدودا وقصورا في خدمة مستعملي القوائم المالية، وتعويضه بالنظام المحاسبي المالي الجديد.

على عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي عرف جمودا طيلة ثلاثون سنة أو أكثر، نظرا لعدم إثرائه بنصوص تجعله يتلاءم والظروف الجديدة التي عرفها الاقتصاد الجزائري، فإن النظام المحاسبي المالي، يبدو من أوّل وهلة، بأنّه ثري من حيث النصوص التي تنظمه، كما أنّه مرن وقابل للتأقلم مع المعطيات الجديدة بإصدار باستمرار نصوص تنظيمية جديدة تجعله يتواءم معها باستمرار.

[1] - مداني بن بلغيث، المرجع السابق ، ص 174.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

تمخض عن أعمال إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، تبنّي مرجعية محاسبية جديدة تساير الأهداف الجديدة التي فرضتها البيئة الاقتصادية في الجزائر، التي زاد تأثرها بالبيئة الاقتصادية العالمية. وهو ما تجسّد بالقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي

يُعرف قانون المحاسبة المالية، النظام المحاسبي المالي، بالنظام الذي من شأنه تنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صور صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة.[1]

عند تعريفه للمحاسبة المالية، ركّز المشرّع على المعطيات العددية، و لم يشر للمعطيات الكتابية الوصفية التي تعتبر مهمّة. إن النظام المحاسبي المالي أوجد للمعطيات الكتابية والوصفية كشفا ماليا مستقلاّ بذاته يتمثل في الملحق الذي يبيّن القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكمّلة عن الميزانية وحساب النتائج والكشوف المالية الأخرى.

كما عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي بأن المحاسبة " هي نظامٌ يُنظم المعلومة المالية التي تسمح بتسجيل، وتصنيف، وحفظ المعطيات على أساس رقمي، وتُكوّن بعد المعالجة المناسبة، مجموعة معلومات موافقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المهتمين".[2]

ومن التعريفات السابقة، يتبين بأن المحاسبة عبارة عن نظام لتنظيم المعلومات يسمح بتجميع وتبويب المعطيات العددية المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة، بهدف معالجتها ثم إخراجها في شكل معلومات مالية مفيدة لكل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ قراراتهم.

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

حددت المادة 04 من القانون 07-11 الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية كالآتي:

---

[1] - المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر 2009، ص 8.

[2] - Pierre LASSEGUE, gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 11eme édition, paris, 1996, p:18.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-1- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري

تعرف المادة 416 من القانون المدني الجزائري، الشركة بالعقد الذي يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي لمنفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي قد تنجرّ عن ذلك.[1]

اكتفى المشرع المدني بتعريف الشركة وترك تحديد الطابع التجاري لها، إما بشكلها أو موضوعها، للمشرع التجاري الذي حصر الشركات التجارية بشكلها بموجب المادة 544 من القانون التجاري كالآتي:

- شركة التضامن؛
- شركة التوصية التي تتفرع إلى شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم؛
- الشركة ذات المسؤولية المحدودة التي تضم أيضا المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة؛
- شركة المساهمة بما فيها شركات المساهمة التي تؤسس دون اللجوء العلني للادخار وشركات المساهمة التي تؤسس باللجوء العلني للادخار.

2-2- التعاونيات

اكتفى المشرع الجزائري بإدراج التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، دون تعريفها ودون تحديد أنواعها والحالات التي تصبح ملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي.

وهذه من بين النقاط التي تتطلب البحث للتعريف بمفهوم التعاونية وتحديد أنوعها والحالات التي تصبح فيها ملزمة بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد كالتعاونيات الفلاحية، تعاونيات التأمين، التعاونيات العقارية وتعاونيات الاستهلاك التابعة للخدمات الاجتماعية على مستوى المؤسسات الوطنية.

2-3- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون

اعتبر المشرع الجزائري الأشخاص الذين ينتجون السلع والخدمات التجارية، ملزمون بمسك محاسبة مالية سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين.[2]

---

1 - الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، المادة 416.

2 - المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 08.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

وحتى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية هم ملزمون بمسك محاسبة مالية، إذا كانوا يزاولون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، سواء كان ذلك بهدف الربح أم لا، كالغرف الصناعية والتجارية، غرف الحرف والصناعات التقليدية وغرف الفلاحة والصيد البحري.

2-4- الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي

لقد وسّع المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ليضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يدخلون ضمن الفئات المبينة أعلاه ولكن هم ملزمون بمسك المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي[1]، كحضائر المعدات التابعة لمديريات الأشغال العمومية (DTP)، على مستوى مختلف ولايات الوطن، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC).

3- الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

طبقا لأحكام المادة الثانية من القانون 07-11، استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.[2]

أمّا الكيانات المصغّرة التي لا يتعدّى عدد مستخدميها ورقم أعمالها ونشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في المحاسبة المالية، وتعدّ كشوفها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، نظرا لقيامها على أساس فرضية الخزينة وليس على أساس فرضية الالتزام.[3]

المطلب الثاني: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

يتمثل الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي في القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى نصوص أخرى يخضع لها معدّو الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تتمثل في قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية المواكبة لتطبيق النظام المالي المحاسبي، وكذا الأوامر المتعلقة بالقانون التجاري وقانون النقد والقرض.

1- المادة 04 من القانون 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007.

2 - المادة 02 الفقرة 02 من القانون07-11 المذكور سابقا.

3 - المادة 05 من القانون 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1- قانون النظام المحاسبي المالي

1-1- هدف قانون النظام المحاسبي المالي

حدّد المشرّع الجزائري النظام المحاسبي المالي وفق القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمّن النظام المحاسبي المالي. يهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية".[1]

1-2- مضمون قانون النظام المحاسبي المالي

تضمن الفصل الأول من هذا القانون تعريف المحاسبة المالية، كما حدد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وحصر الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.[2]

حدّد الفصل الثاني من هذا القانون مضمون النظام المحاسبي المالي الذي يتكوّن من الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات وكيفية سيرها.[3]

حدد الفصل الثالث كيفية تنظيم المحاسبة، من خلال حصر العمليات الإجبارية الملزم بها الكيان لإعداد وعرض الكشوف المالية وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية، وكذا شروط وكيفية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

أمّا الفصل الرابع عدّد الكشوف المالية السنوية الواجب على الكيانات إعدادها، كما حدّد الهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها.

تعرّض الفصل الخامس إلى الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدمجة، وحالات الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية المجبرة على إعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيات وطرق وإجراءات نشرها.[4]

أما الفصل السادس بين الحالات التي يلجأ فيها الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية، إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.[5]

اختُتم القانون 07-11 بفصل سابع يبين الأحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيّز التنفيذ وإلغاء المخطط الوطني للمحاسبة ونشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

1- المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 07.

2 - المواد من 2 إلى 5 من القانون 07-11.

3 - المواد من 06 إلى 09 من القانون 07-11.

4 - المواد من 31 إلى 36 من القانون 07-11.

5 - المواد من 37 إلى 40 من القانون 07-11.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

يمكن تلخيص محتوى القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في الجدول الآتي:

جدول رقم 01 : فصول القانون 07-11 المؤرخ 2007/11/25

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية، مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي والاستثناءات من مجال التطبيق.	من 02 إلى 05
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات.	من 06 إلى 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الإجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.	من 10 إلى 24
الفصل الرابع	الكشوف المالية	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية وكيفية إعداد وعرض الكشوف المالية.	من 25 إلى 30
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.	من 31 إلى 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.	من 37 إلى 40
الفصل السابع	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشر القانون 07-11 في الجريدة الرسمية.	من 41 إلى 43

المصدر: تم إعداده بناءً على القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25

1-3- الإحالات التي تضمنها قانون نظام المحاسبي المالي

يمثل القانون 07-11 النص الرئيسي الذي جاء بالخطوط العريضة لفحوى النظام المحاسبي المالي، التي تتطلب تفصيلات وشروحات وفق نصوص تنظيمية تصدر عن وزارة المالية.

يتضمن القانون 07-11 **تسعة إحالات** إلى المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرّخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمّن النظام المحاسبي المالي، **وإحالة** واحدة إلى المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، الذي يحدّد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

تحدد هذه المراسيم التنفيذية شروط وكيفيات تطبيق المواد التي وردت فيها هذه الإحالات، كما هي مبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم 02 : الإحالات الواردة في القانون 07-11

رقم الإحالة	القانون 07-11	محتوى الإحالة	المرسوم التنفيذي المحال إليه	المواد
01	5	المحاسبة المالية المبسطة	156 / 08	43
02	7	الإطار التصوري	156 / 08	من 02 إلى 28
03	8	المعايير المحاسبية	156 / 08	29 و30
04	9	مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها	156 / 08	31
05	22	الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات الصغيرة	156 / 08	43
06	24	مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي	110 / 09	من 01 إلى 26
07	25	محتوى وطرق إعداد وعرض الكشوف المالية	156 / 08	من 32 إلى 37
08	30	الحالات تختلف فيها السنة عن 12 شهر	156 / 08	38
09	36	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة	156 / 08	من 39 إلى 41
10	40	كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية	156 / 08	42

المصدر: تم إعداده بناء على المراسيم التنفيذية رقم 08-156 و110/09

2- النصوص الأخرى

بالإضافة إلى القانون 07-11 المتضمن القانون المحاسبي المالي، يتأثر القانون المحاسبي الجزائري بنصوص تشريعية أخرى، يجب أخذها في الحسبان عند إعداد وعرض الكشوف المالية هي كالآتي :

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا سيّما المادة 152 منه؛

الأمر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، المعدّل والمتمّم.

- الأمر 03-11 المؤرخ في 2003/08/26، المتعلق بالنقد والقرض، المعدّل، لا سيّما المادة 62؛
- الأمر 08-02 المؤرخ في 2008/07/24، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008؛[1]
- الأمر 09-01 المؤرخ في 2009/07/22، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009؛[2]

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، رقم 42، المؤرخة في 27 جويلية 2008.

[2] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، رقم 44، المؤرخة في 22 جويلية 2009.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- القانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، المتضمّن قانون المالية لسنة 2010؛[1]
- الأمر 10-01 المؤرخ في 2010/08/26، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010؛[2]
- القانون 10-13 المؤرخ في 2010/12/29، المتضمّن قانون المالية لسنة 2011.[3]

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

بالإضافة إلى الإطار التشريعي الذي يتضمن القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص الأخرى التي يخضع لها معدو القوائم المالية، بما فيها القانون التجاري، قانون النقد والقرض وقوانين المالية وقوانين المالية التكميلية، ينظم النظام المحاسبي المالي نصوص تنظيمية تصدر عن وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في شكل مراسيم تنفيذية، قرارات، أنظمة ونصوص أخرى، تهدف إلى شرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1- المراسيم التنفيذية (Décrets exécutifs)

تصدر المراسيم التنفيذية عن رئاسة الحكومة بعد استشارة الوزارة الوصية المتمثلة في وزارة المالية، وهي تتعلّق بتطبيق أحكام القانون المتضمّن النظام المحاسبي المالي، وهي كالآتي:

1-1- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمّن النظام المحاسبي المالي

جاء المرسوم التنفيذي 08-156 في 44 مادة، نصت الأولى منه على أنه يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية، مع مراعاة المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل مرسوم تنفيذي مستقلّ سيأتي تناوله.

تناول المرسوم التنفيذي 08-156 أيضا الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي عرض من خلاله أهدافه، أهمها اعتباره مرجع لوضع معايير جديدة، وكذلك تناوله للكشوف المالية، وتم التركيز على الخصائص النوعية للمعلومة المالية الواردة فيها.

---

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، رقم 78، المؤرخة في 30 ديسمبر 2009.

[2] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 49، المؤرخة في 29 أوت 2010.

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 80 المؤرخة في 30 ديسمبر 2010.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

تناول هذا المرسوم أيضا بعض المبادئ المحاسبية المتبناة من طرف النظام المحاسبي المالي كمبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني ومبدأ الصورة الصادقة.

حدّد هذا المرسوم محتوى مضمون عناصر الميزانية وحساب النتائج بما فيها الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النتيجة، المنتوجات والأعباء. كما تضمن أيضا الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة بقواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات وعرضها في الكشوف المالية، بما فيه المبادئ العامة والقواعد والكيفيات الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات.

وزّع المرسوم التنفيذي 08-156 المعايير المحاسبية على أربع كتل كالآتي:

جدول رقم 03: المعايير المحاسبية المبينة في المرسوم 08-156

كتل المعايير	المعايير
المعايير المتعلقة بالأصول	- التثبيتات العينية والمعنوية؛ - التثبيتات المالية؛ - المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.
المعايير المتعلقة بالخصوم والأموال الخاصة	- رؤوس الأموال الخاصة؛ - الإعانات؛ - مؤونات المخاطر؛ - القروض والخصوم المالية الأخرى.
المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة	- الأعباء؛ - المنتوجات.
المعايير ذات صفة الخاصة	- 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 بالعملة الأجنبية.

المصدر: تم إعداده بناء على المادة 30 من المرسوم التنفيذي 08-156

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

اشترك هذا المرسوم التنفيذي مع القانون 07-11 في تضمنه لستة عشر إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي:

- المادة رقم 04: حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي؛
- المادة رقم 16: حول تقييم الأصول وإدراجها في الحسابات؛
- المادة رقم 18: حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛
- المادة رقم 25: حول المنتوجات؛
- المادة رقم 30: حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11؛
- المادة رقم 31: حول مدونة الحسابات؛
- المادة رقم 33: حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية؛
- المادة رقم 34: حول محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج؛
- المادة رقم 35: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول سيولة الخزينة؛
- المادة رقم 36: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة؛
- المادة رقم 37: حول ملحق الكشوف المالية؛
- المادة رقم 38: حول إقفال السنة المالية في غير 12/31 من السنة؛
- المادة رقم 41: حول الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- المادة رقم 42: حول أخذ القوائم المالية بالاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبية؛
- المادة رقم 43: حول الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة.

الملاحظ على الكثير من الإحالات التي تمت الإشارة إليها في القانون 07-11، لم يتمّ معالجتها في المرسوم التنفيذي 08-156 بشكل واف، بل في معظم الأحيان يتم الإشارة إليها ثم إحالتها على التنظيم.

ولهذا يمكن القول بأن هذا المرسوم التنفيذي، الذي جاء في الأصل للإجابة على النقاط التي لم يتمّ معالجتها في القانون 07-11، لم يتضمن الجديد الذي كان منتظرا منه باستثناء محتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.[1]

[1] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 5.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1-2- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، الذي يحدّد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

جاء المرسوم التنفيذي 09-110 في ستة وعشرون مادة تضمنت تعريف نظام الإعلام الآلي، وكذا الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند مسك الكيانات للمحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وكذلك الشروط الواجب توفرها في برامج الإعلام الآلي، بما فيها إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

ينص هذا المرسوم التنفيذي أيضا على وجوب احترام المحاسبة الممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، الإجراءات الجبائية المعمول بها. كما ينصّ على مراقبة هذه المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية، طبقا للمادة 40 من القانون 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002.

تشمل هذه المراقبة مجموع المعلومات والمعطيات والمعالجات المعلوماتية الآلية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج محاسبية أو جبائية، وكذا في إعداد التصريحات الإجبارية التي يفرضها التشريع الجبائي، إضافة إلى الملف المتعلق بالتحليل والبرمجة وتنفيذ المعالجات.[1]

نص هذا المرسوم التنفيذي على وجوب إمكانية المحاسبة الممسوكة عن طريق الإعلام الآلي بإعادة تكوين عناصر الحسابات والكشوف والمعلومات على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة، أو انطلاقا من هذه الحسابات، الكشوف والمعلومات لإيجاد هذه المعطيات والوثائق الثبوتية.[2]

تضمّن هذا المرسوم إحالة عامة واحدة تفيد توضيح أحكام هذا المرسوم عند الاقتضاء، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. غير أنه بالإطلاع على الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي لا يوجد ما يثبت بأن هناك قرارات صدرت في هذا الشأن.[3]

2- القرارات (Arrêtés)

تصدر القرارات عن وزير المالية، وهي تحدّد قواعد التقييم والإدراج في المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بالإضافة إلى الأسقف المطبقة على الكيانات الصغيرة المعنية بمسك محاسبة مالية مبسطة، وهما اثنان كالآتي:

[1] - المادة 23 من المرسوم التنفيذي 09-110، المؤرخ في 2009/04/07.

[2] - المادة 24 من المرسوم التنفيذي 09-110، المؤرخ في 2009/04/07.

[3] - Mourad ELBESSEGHI, Op-cit, P : 10.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-1- القرار رقم 71 المؤرّخ في 2008/07/26 الذي يحدّد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدوّنة الحسابات وقواعد سيرها

يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد (4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42 و43) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، والمتضمن النظام المحاسبي المالي. وهو قرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية باعتباره مرفقا بثلاثة ملاحق تابعة له، وهي كالآتي:[1]

- الملحق الأول الذي يحدد قواعد تقييم محاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- الملحق 2 الذي يتضمن نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.
- الملحق 3 الذي يحدد معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

جاءت الملاحق الثلاثة للقرار رقم 71 في شكل أربعة أبواب توزعت كالآتي:[2]

الباب الأول: قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات

الفصل الأول: مبادئ عامة

الفصل الثاني: قواعد خاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات

الفصل الثالث: كيفيات خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات

الباب الثاني: الكشوف المالية

الفصل الأول: عرض الكشوف المالية

الفصل الثاني: الميزانية

الفصل الثالث: حساب النتائج

الفصل الرابع: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

الفصل الخامس: جدول تغير الأموال الخاصة (رؤوس الأموال)

الفصل السادس: ملحق الكشوف المالية

[1] - المواد 02 ، 03 و04 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

[2] - Mourad ELBESSEGHI, Op-cit, P : 09.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها

الفصل الأول: مدونة الحسابات

الفصل الثاني: سير الحسابات

الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

2-2- القرار رقم 72 المؤرّخ في 2008/07/26، الذي يحدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

2-2-1- عرض مضمون القرار

حدد هذا القرار الأسقف التي تسمح للكيانات بتطبيق مرجعية النظام المحاسبي المالي التي تعتمد على محاسبة مالية مبسطة تستند على فرضية الخزينة، على عكس المحاسبة المالية التي تستند على فرضية الالتزام.

تضمن هذا القرار تفصيل هذه الأسقف مع الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة النشاط الممارس من طرف الكيان، عدد مستخدميه المؤجرين بوقت كامل، ومبلغ رقم الأعمال المحقق سنويا.

يمكن للكيان الذي يمارس نشاطا تجاريا، ولا يتعدى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل، أن يمسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعماله السنوي 10 ملايين دينار جزائري.

أمّا إذا كان الكيان يمارس نشاطا إنتاجيا أو حرفيا، ولا يتعدى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل، يمكنه مسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعماله السنوي 06 ملايين دينار جزائري.

وبالنسبة للكيانات التي تمارس نشاط الخدمات والنشاطات الأخرى، ولا يتعدى عدد مستخدميها تسعة أجراء بوقت كامل، فيمكنها مسك محاسبة مالية مبسطة، إذا لم يتعدى رقم أعمالها السنوي 03 ملايين دينار جزائري.[1]

يبين الجدول الموالي الأسقف المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة.

[1] - المادة 02 من القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 04: أسقف مسك المحاسبة المالية المبسطة وفق النظام المحاسبي المالي

النشاط	التجاري	الإنتاجي أو الحرفي	الخدمات والأنشطة الأخرى
رقم الأعمال	لا يتعدى 10 مليون دج	لا يتعدى 6 مليون دج	لا يتعدى 3 مليون دج
عدد المستخدمين بتوقيت كامل	لا يتعدى 9 أجراء	لا يتعدى 9 أجراء	لا يتعدى 9 أجراء

المصدر: تمّ إعداده بناء على القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26

2-2-2- مقارنة أسقف مسك المحاسبة المالية المبسطة ما بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

يفرق النظام الجبائي الجزائري بين نظام الربح الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، غير أن الأسقف التي يحددها النظام الجبائي تتعارض مع تلك التي يحددها النظام المحاسبي المالي، ممّا يجعل الكيانات في حرج فيما يتعلق باختيار نظام المحاسبة الواجب الخضوع له (محاسبة مالية أم محاسبة مبسطة) بالمقارنة مع متطلبات القانون الجبائي.

حدد المشرع الجبائي الأسقف بموجب مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة وفق قانون المالية التكميلي لسنة 2011 كما يلي:

2-2-2-1- نظام الربح الحقيقي لتحديد الربح الخاضع الضريبة

مجال تطبيق نظام الربح الحقيقي والسقف المحدد له

تنص المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين لا يخضعون للنظام المبسط المنصوص عليه في المادة 20 مكرر حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا.[1]

وبالتالي كل مكلف بالضريبة يتعدى رقم أعماله السنوي 30.000.000 دج يخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي.

[1]- المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

مسك المحاسبة حسب نظام الربح الحقيقي

بموجب أحكام المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمسك المكلفون بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل،[1] والمتمثلة في الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي المؤسس بموجب القانون 07-11.

2-2-2-2- النظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة

السقف المحدد للنظام المبسط

وفقا لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج، للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة.[2]

مسك المحاسبة حسب النظام المبسط

تنص المادة 20 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بأنه يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط، أن يقدموا بدلا وعوضا عن الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من نفس القانون ما يلي:

- ميزانية ملخصة؛
- حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء؛
- جدول الإهتلاكات؛
- كشف المؤونات؛
- جدول تغيرات المخزون.

[1] - المادة 152 من المرجع السابق .

[2] - المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 2 من القانون رقم 11-11 المؤرخ في 2011/07/18 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2-2-3- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة لتحديد الربح الخاضع للضريبة

مجال تطبيق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة والسقف المحدد له

تنص المادة 282 مكرر 1، بأنه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء والأنشطة الأخرى المتمثلة في تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح التجارية والصناعية، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000 دج.[1]

الاستثناءات من النظام الجزافي

بالإضافة إلى الأشخاص المعنويين، يستثنى القانون الجبائي، من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة :

- عمليات البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي يقوم بها وكلاء معتمدون؛
- موزعو محطات الوقود؛
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير؛
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات، والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم؛
- الفرّازون وتجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

يبين الجدول الموالي الأسقف التي تحدد نظام فرض الضريبة على الربح الحقيق التي يخضع لها الكيان:

جدول رقم 05 : أسقف تحديد نظام فرض الضريبة

نظام فرض الضريبة	نظام الربح الحقيقي(دج)	النظام المبسط (دج)	نظام الضريبة الجزافية الموحدة (دج)
رقم الأعمال	يتعدى 30 مليون دج	يتعدى 10 مليون دج ولا يتعدى 30 مليون دج	لا يتعدى 10 مليون دج

المصدر : تمّ إعداده بناء على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

[1] - المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 3 من قانون رقم 11-11 المؤرخ في 2011/07/18 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

بمقارنة أسقف نظام المحاسبة المالية مع أسقف النظام المبسط لتحديد الضريبة، يتبيّن بأنهما غير متوافقتين، بحيث أنه من يمارس نشاطا تجاريا ويشغل 09 مستخدمين بوقت كامل، ويحقق رقم أعمال سنوي يساوي 11 مليون دينار، فهو يخضع للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي يحق له أن يمسك محاسبة مالية مبسطة وفق التشريع الجبائي. وهذا ما يتعارض مع التشريع المحاسبي الذي يفرض على الكيان أن يمسك محاسبة مالية كاملة، باعتبار أن رقم أعماله السنوي يتعدى 10 ملايين دج وهو يشغل من 01 إلى 09 أجراء بوقت كامل.

أما المكلف بالضريبة الذي ينشط في مجال الخدمات، ويحقق رقم أعمال سنوي لا يتعدى 3 مليون دج، فله الحق أن يمسك محاسبة مالية مبسطة وفق التشريع المحاسبي، غير أنه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الموحدة التي لا تستدعي مسك أي محاسبة.

أما من يمارس نشاطا صناعيا، ويحقق رقم أعمال سنوي يساوي 8 ملايين دج ويشغل تسعة أجراء بوقت كامل، فهو مجبر على مسك محاسبة مالية كاملة حسب قانون المحاسبة المالية، غير أنه يخضع للنظام المبسط لفرض الضريبة الذي يستلزم مسك محاسبة مبسطة تعتمد على فرضية الخزينة حسب القانون الجبائي.

بالإضافة إلى عدم توافق القرار رقم 72 فيما يتعلق بمسك المحاسبة المبسطة مع التشريع الجبائي، فهو لا يتوافق أيضا مع القانون 01-18، المؤرخ في 12 ديسمبر 2002، المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فيما يتعلق بتصنيف المؤسسات من حيث حجمها.[1]

3- الأنظمة (Règlements)

تصدر الأنظمة عن محافظ بنك الجزائر، وهي تتعلق بكيفيات مسك محاسبة البنوك والمؤسسات المالية، بما فيها قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ومدونة الحسابات وقواعد سيرها بالإضافة إلى عرض الكشوف المالية المتعلقة بالبنوك والقطاعات المصرفية الأخرى، وهي:

- النظام رقم 97-01 المؤرّخ في 1997/01/08، المتضمّن قيد العمليات الخاصة بالأوراق المالية.
- النظام رقم 09-04 المؤرّخ في 2009/07/23، المتضمّن مخطّط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسّسات المالية.

[1] - Mourad ELBESSGHI, Op-cit, P : 10.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- النظام رقم 09-05 المؤرّخ في 2009/10/18، المتضمّن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسّسات المالية ونشرها.
- النظام رقم 09-08 المؤرخ في 2009/12/29، المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسّسات المالية.

4- التعليمات (Instructions)

تتمثل في التعليمات الصادرة عن وزير المالية والمتعلقة أساسا بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة. ولم يصدر عن وزارة المالية إلاّ تعليمة واحدة هي التعليمة رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة، والتي سوف يتمّ شرح محتواها عند التعرض للإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة.[1]

5-المذكّرات المنهجية (Notes méthodologiques)

تتمثل في المذكرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة الذي هو تحت وصاية وزارة المالية، وهي تتعلق بتحديد طريقة الانتقال لأول مرة إلى النظام المحاسبي المالي وتبين عمليا المعالجات الواجب القيام بها عند تاريخ الانتقال، و هي كالآتي:

- المذكرة المنهجية رقم 341 المؤرخة في 2010/10/19، المتضمنة كيفيّات تطبيق التعليمة رقم 02 المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة؛
- المذكرة المنهجية المؤرخة في 2010/12/28، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة والمتعلّقة بالتثبيتات المعنوية؛
- المذكرة المنهجية المؤرخة في 2010/12/28، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة والمتعلّقة بالمخزونات؛
- المذكرة المنهجية المؤرخة في 2011/03/20، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة والمتعلّقة بالتثبيتات العينية؛
- المذكرة المنهجية المؤرخة في 2011/03/26، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة والمتعلّقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
- المذكرة المنهجية المؤرخة في 2011/05/05، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة والمتعلّقة بحسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال، وكذا حسابات تحويل الأعباء.

[1] - Instructions n° 02 du 29/10/2009, Ministère des finances, portant 1ère application du SCF.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- المذكرة المنهجية المؤرخة في 2011/05/24، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة والمتعلّقة بعقود الإنشاء؛
- المذكرة المنهجية المؤرخة في 2011/06/07، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة والمتعلّقة بالأصول والخصوم المالية.

يتمّ شرح محتوى هذه المذكرات المنهجية، عند دراسة الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

6- الإشعارات (Avis)

لم يصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة إلاّ إشعارا واحدا هو الإشعار رقم 89 المؤرّخ في 2011/03/10، المتضمّن مدونة وقواعد سير الحسابات وعرض الكشوف المالية لكيانات التأمين وإعادة التأمين.[1]

المبحث الثالث: مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي وانعكاساته على البيئة المحاسبية في الجزائر

إن النظام المحاسبي المالي الجديد، هو وليد الإستراتيجية المتبناة من طرف الجزائر لتوحيد نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية. ولضمان الانتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، كان لا بد على الهيئات المعنية بتطبيق هذه المرجعية المحاسبية الجديدة أن تبذل جهودا وتُسخّر إمكانات لتحضير عملية التجسيد الحقيقي لهذا النظام في واقع الأعمال.

من خلال واقع أعمال التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، سوف يكون له حتما آثار ستنعكس على الأطراف المكونة للبيئة المحاسبية في الجزائر.

المطلب الأول: مسايرة وزارة المالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي

باعتبارها الهيئة المركزية التنفيذية العليا المشرفة على تجسيد النظام المحاسبي المالي في واقع الأعمال، قامت وزارة المالية بمجهودات لمرافقة الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك عبر أجهزتها المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة من جهة، واللجنة المعينة من طرف السيد وزير المالية المكلفة بمتابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي ميدانيا من الجهة الأخرى.

[1] - Avis n° 89, du 10/03/2011, portant nomenclature et fonctionnement des comptes des établissements d'assurance et de réassurance.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1- المجلس الوطني للمحاسبة

بغض النظر عن الغموض الذي يكتنف عمل هذه الهيئة الوطنية المكلفة بعملية الإصلاح المحاسبي بالجزائر والظروف التي توصلت فيها إلى إرساء هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، والخيارات الإستراتيجية التي تبنتها من خلال أعمال التوحيد المحاسبي الدولي، تبقى الجهود التي بذلتها هذه الهيئة لضمان انتقال ناجح وسليم تكاد تكون عديمة التأثير في الواقع، نتيجة للقطيعة القائمة بينها وبين أصحاب المهنة، وكذلك علاقتها مع المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيق هذا النظام.[1]

1-1- إنجازات المجلس الوطني للمحاسبة

بالإضافة إلى الإشراف على صياغة الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد، قام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يتعلق بمواكبة تجسيد هذا النظام في واقع الأعمال بالخطوات المحتشمة الآتية:

- الإشراف على أيام دراسية لا تتعدى يومين، وذلك على مستوى الجهات الجهوية الأربع للوطن، استفاد منها عدد ضئيل جدا من ممارسي مهنة المحاسبة الأحرار، تمحورت حول مضمون النظام المحاسبي المالي والمبادئ العامة التي جاء بها، دون الولوج في أعماقه؛
- إعداد دليل باللغتين العربية والفرنسية يتضمن الإطار التنظيمي والتشريعي للنظام المحاسبي المالي، طُبع بالمؤسسة الوطنية للفنون المطبعية بوحدة الرغاية بالجزائر في سنة 2009، وهو يقتصر على النصوص الصادرة إلى غاية 2009؛
- مساهمة المجلس الوطني للمحاسبة كعضو فعّال في لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، مع إشراف الأمين العام لهذه الهيئة، على اللجنة الفرعية للإعلام الآلي والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؛

فيما يتعلق بكيفية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي أصدر المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بصفة جد متأخرة بالمقارنة مع تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، جملة من النصوص في شكل تعليمة ومذكرات منهجية تضمنت إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، وهي مبينة حسب تاريخ صدورها في الجدول الآتي:

[1] - مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 8.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 06 : التعليمات والمذكرات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة

التعليمة أو المذكرة	الموضوع	تاريخ الإصدار
التعليمة رقم 02	تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة	2009/10/29
المذكرة المنهجية رقم 341	كيفيّات تطبيق التعليمة رقم 02	2010/10/19
مذكرة منهجية	متعلّقة بالتثبيتات المعنوية	2010/12/28
مذكرة منهجية	متعلّقة بالمخزونات	2010/12/28
مذكرة منهجية	متعلّقة بالتثبيتات المادية	2011/03/20
مذكرة منهجية	متعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين	2011/03/26
مذكرة منهجية	متعلّقة بعقود الإنشاء	2011/05/05
مذكرة منهجية	متعلّقة بحسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال، وكذا حسابات تحويل الأعباء	2011/05/24
مذكرة منهجية	متعلّقة بالأصول والخصوم المالية	2011/06/07

المصدر : تم إعداده بناء على الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

1-2- المشاكل المرتبطة بضعف أداء المجلس الوطني للمحاسبة

و لعلّ أهم المشاكل المرتبطة بضعف أداء المجلس الوطني للمحاسبة يمكن إيجازها في العوامل الآتية.[1]

- انعدام برنامج تحسيسي وتكوين المكونين على المدى طويل؛
- عدم اعتماد تجارب نموذجية لاختبار نجاح عملية الانتقال، مثل التركيز على مؤسسات من قطاعات مختلفة ثم تعميم التجربة بعد إجراء محاكاة فعلية وتقييمها؛
- ضعف سياسة الاتصال المعتمدة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، خاصة فيما يتعلق باللقاءات، الملتقيات، الدراسات والآراء، الدوريات والمجلات؛
- الانشغال بعملية الانتقال وإهمال مستقبل العلاقة مع هيئة التوحيد، خاصة فيما يتعلق الأمر بمراجعة وإلغاء بعض المعايير أو اعتماد معايير جديدة. فعملية التكييف عملية دورية مستمرة تقتضي يقظة دائمة وعلاقة قوية مع هيئات التوحيد العالمية؛
- كما أن مسار التوحيد مسار معقد ومتداخل يقتضي تفعيل دور كل الفئات المعنية خاصة أصحاب المهنة والمؤسسات باعتبارهم المعنيين مباشرة بتطبيق هذا النظام الجديد، ناهيك على

[1] - مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 9.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

أن مساهمة هاتين الفئتين في المجلس تطوعية وهي الصفة التي تميز طبيعة عمل الفئات المكونة للمجلس، وهو ما يطرح مسألة جدية، في مساهمات هذه الفئات وقدرتها على العطاء.

- بالنسبة لبرامج الإعلام الآلي، اقتصر دور هيئة التوحيد على إصدار المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 2009/04/27، المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، وترك باقي العمل للسوق لإنجاز هذه البرامج، وترك المجال للإشاعات حول وجوب اعتماد هذه البرامج من قبل وزارة المالية.

2- لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

نظرا للدور المحتشم الذي لعبه المجلس الوطني للمحاسبة، لمواكبة التطبيق الميداني للنظام المحاسبي المالي، أنشأ السيد وزير المالية في الثلاثي الأول من سنة 2009 لجنة متابعة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، يرأسها السيد وزير المالية ويتكون أعضاؤها من الأطراف الآتية: [1]

- المدير العام للمحاسبة والميزانية لدى وزارة المالية؛
- المدير المكلف بالتنظيم المحاسبي لدى المديرية العامة للمحاسبة والميزانية؛
- الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة؛
- مكلف بالدراسات بالمجلس الوطني للمحاسبة؛
- أربعة خبراء محاسبين ممثلين للمصف الوطني للخبراء المحاسبي ومحافظي الحسابات؛
- ممثل وزارة الدفاع الوطني؛
- ممثل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛
- ممثل وزارة التربية والتعليم؛
- ممثل وزارة العمل والتكوين المهني؛
- ممثل جمعية البنوك والمؤسسات المالية (ABEF)؛
- ممثل جمعية شركات التأمين؛
- ممثل منتدى رؤساء الأعمال؛
- ممثل بنك الجزائر؛
- ممثل المركز الوطني للإحصاء؛
- ممثل المعهد المتخصص للتسيير والتخطيط (ISGP)؛

[1] - قرار التعيين الصادر عن وزير المالية بتاريخ 28 مارس 2009.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

لتنفيذ مهامّها، تمت هيكلة هذه اللجنة في أربع لجان فرعية كالآتي:

2-1- اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي

كُلّفت اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي، برئاسة الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة، بالسهر على إعداد النصوص في شكل تعليمات ومذكرات منهجية، تحدد كيفية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. كما كلفت أيضا، بالإشراف رفقة المختصين في الإعلام الآلي، بمتابعة إعداد هؤلاء لبرامج الإعلام الآلي المتعلقة بمعالجة المعلومة المحاسبية والمالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد، لاسيّما المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 2009/04/27 المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي.[1]

2-2- اللجنة الفرعية للإعلام

ترأس اللجنة الفرعية للإعلام ممثل المركز الوطني للإحصاء، الذي قام بإعداد استبيان تضمن أسئلة حول واقع تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تم توزيعه على عينة من المؤسسات مست مختلف القطاعات بما فيها الصناعية، التجارية، الخدماتية والمهنية.[2]

2-3- اللجنة الفرعية للتكوين

عُيّن على رأس هذه اللجنة الفرعية ممثل المعهد المتخصص في التسيير والتخطيط (ISGP)، واقتصر دورها على الإطلاع على وضعية تدريب المختصين في المحاسبة بمن فيهم المهنيين والأجراء.

لم يكن دور هذه اللجنة الفرعية فعّالا في مجال التكوين لعدم إشرافها ميدانيا على ملتقيات ومؤتمرات ودورات التكوين.[3]

اكتفت هذه اللجنة بإحصاء نشاطات التكوين في مجال النظام المحاسبي المالي التي تقوم بها الأطراف الأخرى، المعهد المتخصص في التسيير (ISGP) والمجالس الجهوية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

2-4- اللجنة الفرعية للجباية

يتمثل دور هذه اللجنة الفرعية، التي عين على رأسها ممثل المديرية العامة للضرائب، في حصر المسائل الجبائية التي يجب تكييفها لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، واقتراح تعديلات على

[1] - Rapport d'évaluation, des travaux du comité de la mise en place du SCF du 24 Mars 2010, P : 05.
[2] - Rapport d'évaluation, Op-cit, P : 07.
[3] - Rapport d'évaluation, Op-cit, P : 12.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

قانون الضرائب لتتضمنها قوانين المالية بهدف التوفيق ما بين التشريع الجبائي والتشريع المحاسبي. اقتصر دور هذه اللجنة الفرعية على تدوين انشغالات ممثلي الأجهزة الأخرى لطرحها أمام المديرية العامة للضرائب المكلفة بصياغة النصوص لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.[1]

المطلب الثاني : مسايرة الهيئات الأخرى لتطبيق النظام المحاسبي المالي

بالإضافة إلى مسايرة وزارة المالية لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، بواسطة للهيئات الممثلة لها المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي، فإنّ ذلك يهمّ هيئات أخرى من واجبها هي أيضا مرافقة عملية تجسيد النظام المحاسبي المالي ميدانيا، ألا وهي، الهيئة الممثّلة للمحاسبين المهنيين وقطاع التعليم بمختلف أطواره والقطاع الاقتصادي.

1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

أهمّ ما يميز مهنة المحاسبة في الجزائر، هو ضعفها وعدم تأثيرها بصورة جدية في بيئة المحاسبة وفي عملية إعداد المعايير. وهذا ناتج من جهة عن الصراع الدائم بين أصحاب المهنة في الجزائر منذ تنظيمها، ومن جهة ثانية راجع لسوء العلاقة مع الإدارة وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة.

إن عملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد تمثل لأصحاب المهنة فرصة متعددة الأبعاد، نتيجة لتوفر مجال جدّ مهم يزيد من فرص المهنيين بالحصول على أشغال محاسبية جديدة تفرضها عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، تتمثل في أعمال المرافقة والاستشارة والمساعدة التي تطلبها المؤسسات، ناهيك عن السباق في إعداد برامج إعلام آلي توافق متطلبات المرجعية المحاسبية الجديدة.

حتى لو كان منطق أصحاب المهنة وردود أفعالهم تجاه هذا الواقع المحاسبي الجديد هو تحصيل المكاسب، وهو أمر مشروع، فإن هذه النقطة بحد ذاتها ليست واحدة بالنسبة لجميع مهنيي المحاسبة في الجزائر، وهذا نتيجة لاختلاف مستوى التكوين والتأهيل لأصحاب المهنة، ثقافتهم المحاسبية وكذا التوزيع الجغرافي لهذه الفئة على المستوى الوطني.

حرصت المنظمة الوطنية لمهني المحاسبة في الجزائر، قبل صدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على الاستعانة بخبراء من فرنسا لضمان تكوين المكونين من أصحاب المهنة، يتولى هؤلاء فيما بعد عملية التكوين لفائدة نظرائهم في كل المناطق في الجزائر. ولكن ما ميّز هذه الدورات التكوينية

[1]- Procès verbal de la réunion du 24/12/2009 du comité du suivi de la mise en œuvre du SCF, p : 06.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

اهتمامها بالجانب التقني الذي يساعد أصحاب المهنة على مسايرة عملية الانتقال وضمان العمل بالنظام الجديد، ومساعدتهم حتى في أعمال تدقيق الحسابات التي تتطلب منهم الكثير من الاجتهاد، حتى يتمكنوا من الإدلاء بشهاداتهم حول مصداقية الحسابات الاجتماعية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.[1]

2- الكيانات الاقتصادية

بالنسبة للكيانات التي كانت معنية في السابق بتطبيق قواعد المخطط الوطني للمحاسبة، يمكن تقسيمها في سياق الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد إلى:[2]

2-1- كيانات معنية بالمحاسبة المبسطة

بالنسبة للكيانات المعنية بقواعد المحاسبة المبسطة، والتي تعتمد على فرضية الخزينة وليس فرضية التعهد، فقد يكون الأمر ملائم بالنسبة لها، لأن إجراءات التصريح الجبائي وتقديم القوائم المالية لإدارة الضرائب سيخفّ كثيرا نتيجة لتبسيط هذه الإجراءات. عكس ما كان عليه الأمر مع قواعد المخطط الوطني للمحاسبة التي كانت واحدة بالنسبة لكل المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، مهما كان حجمها.

2-1-1- كيانات معنية بقواعد المحاسبة المالية ولها الإمكانيات المالية والبشرية

بالنسبة للكيانات المالية المعنية بتطبيق قواعد المحاسبة المالية، ولها الإمكانيات المالية والبشرية، فإنه بإمكانها التعامل مع عملية الانتقال بشكل عادي وقد تلجأ لاستيراد حلول جاهزة من خلال الاستعانة بخبرات أجنبية. هذا ما تمّ بالفعل مع بعض المؤسسات الوطنية مثل شركة سونطراك التي قامت بإرسال مجموعة من الموظفين لتلقي تكوين خاص في فرنسا، كما تم التعاقد مع مؤسسات متخصصة لإنجاز برامج إعلام آلي قوية وجيدة.

إن اهتمام شركة سونطراك بالموضوع كان مبكرا، نتيجة البعد الدولي لبعض أنشطتها وعملها منذ زمن، على تقريب ممارستها المحاسبية بالمعايير الدولية.

---

[1]- مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2]- المرجع نفسه، ص 11.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-1-2- كيانات معنية بقواعد المحاسبة المالية وليس لها الإمكانيات المالية والبشرية

أما بالنسبة للكيانات المعنية بقواعد المحاسبة المالية وليس لها الإمكانيات المالية والبشرية الكافية، فإنها حتما سوف تواجه صعوبات في ضمان انتقال جيد وسليم نحو التنظيم الجديد، خاصة وأن عملية الانتقال لا تتوقف عند تحويل الحسابات وشكل القوائم المالية، ولكنها تقتضي تغيير جذري في الثقافة والممارسة المحاسبيتين السائدتين في هذه الكيانات منذ عقود من الزمن. كما تتطلب استثمارا حقيقيّا في الوسائل المادية كبرامج الإعلام الآلي وكل الوثائق الضرورية للمعالجات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.

إضافة إلى ما سبق، يبقى الاعتبار الجبائي حاضرا بقوة خاصة إذا ما تعلق الأمر بمعالجات محاسبية جديدة وبالأخص عند إعداد الميزانية الافتتاحية لسنة 2010، انطلاقا من معطيات ميزانية سنة 2009 المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة، وإعادة معالجتها وفق قواعد التنظيم الجديد. وأيّ خطأ في إعادة المعالجة قد يترتب عليه سوء في التقييم، وبالتالي خطأ في تقدير النتائج.

3- بالنسبة للتعليم المحاسبي

إن أكثر المواضيع التي سقط الاهتمام بها في مرحلة التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد هو موضوع التعليم المحاسبي، بحيث جاء رد فعل الوزارة المعنية متأخر جدا من خلال المراسلة التي وجهت لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009 بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرفق بتعليمة وزارة المالية رقم 2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010، والتي اعتبرت حسب مراسلة الوزارة بأنها وثيقة عمل بيداغوجية أساسية ينبغي أن يسترشد بها أساتذة ميدان المحاسبة. كما تؤكد هذه المراسلة على ضرورة أن يولي مسؤولو الكليات المعنية اهتماما كبيرا أثناء تقديم وتقييم عروض التكوين بأن تتضمن هذه الأخيرة المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري.[1]

لم تتضمن المراسلة أية إشارة لمحتوى برامج التدريس الجديدة أو دعوى لتقديم مقترحات بخصوص هذه البرامج. كما أنه لم يسبق هذه المراسلة، ولم يعقبها أية دعوة لعقد لقاءات ودورات تكوينية تحت إشراف الوزارة لضمان توحيد هذه البرامج وتجانس طرق التدريس في مختلف الجامعات، وبذلك استعراض ومناقشة المشاكل التي قد تواجه العملية التعليمية خلال المرحلة الانتقالية.

[1] - مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص12.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

وعوض أن تكون الجامعة هي القاطرة لعملية الانتقال، تخلّت عن هذا الدور نتيجة للمشاكل التي تتخبط فيها الجامعة الجزائرية وعدم ارتباطها بالبيئة وواقع الأعمال.

المطلب الثالث: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر

على غرار باقي دول العالم، فإن لعملية التوحيد المحاسبي في الجزائر، المبنية على تبني معايير المحاسبة الدولية ذات الخلفية الأنقلوسكسونية، بدون شك، انعكاسات على مختلف الأطراف التي تكوّن البيئة المحاسبية في الجزائر، وذلك في شتى الجوانب، بما فيها الانعكاسات الكلية المتعلقة بالجوانب القانونية، السياسية، التربوية والاقتصادية، والانعكاسات الجزئية المتعلقة بالكيانات الاقتصادية.

1- الانعكاسات الكلية

تتمثل الانعكاسات الكلية على البيئة المحاسبية في الجزائر من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي في الآثار التي تمس الجوانب السياسية، القانونية، التربوية والاقتصادية.

1-1- الانعكاسات السياسية

بالرغم من أن معايير المحاسبة الدولية صادرة عن هيئة مهنية غير حكومية، المتمثلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) الكائن مقرها بلندن، والتي يتكون أعضاؤها البارزون من جنسيات مختلفة، إلاّ أنها أصبحت تُعتمد من طرف العديد من الدول بمختلف مستوياتها دون أي ضغط خارجي مباشر.

وعلى غرار باقي دول العالم، قامت الجزائر بنقل قواعد أجنبية تعتمد على معايير محاسبية عالمية في شكل قوانين ومراسيم وقرارات وطنية صدرت في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وهي تمثل أساس الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد، الذي جعل المكلفين بمسك المحاسبة المالية وإعداد وعرض الكشوف المالية ملزمين باحترام وتطبيق قواعده، وهذا أحسن مثال على انعكاسات العولمة على التشريع المحاسبي في الجزائر.

1-2- الانعكاسات القانونية

إن تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي ذي خلفية عالمية، يؤثر بالضرورة على التشريع الجزائري، لأن الجزائر اعتمدت هذا النظام بموجب نصوص تشريعية وتنظيمية تعتبر كقاعدة للقانون المحاسبي الجزائري

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الجديد، الذي أصبح يؤثر في التشريعات الأخرى كالقانون الجبائي والقانون التجاري التي يجب عليها مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

إذا كانت المحاسبة في النظام السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي، وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية[1].

وبهذا يجب على السلطات المخولة بالتشريع في الجزائر بتشكيل لجان تقنية تختص بإعادة النظر في مختلف التشريعات التي لها علاقة بالقانون المحاسبي الجزائري الجديد، وذلك لصياغة نصوص تشريعية وتنظيمية تهدف إلى جعل التشريعات الأخرى متوافقة مع القانون المحاسبي الجديد، الذي هو في حد ذاته يحتاج إلى مراجعة مستمرة ودائمة لجعله يتواءم ومعايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر.

1-3- الانعكاسات التربوية

1-3-1- ضرورة تأهيل المكوّنين

إن النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يعتمد على إطار فكري وقواعد تقييم وعرض وإدراج في الحسابات، يختلف بصورة جذرية عن المخطط الوطني للمحاسبة الذي يعطي أهمية أكثر لمدونة الحسابات وكيفية سيرها، ممّا يجعل مهنيي المحاسبة والأساتذة المكلفين بتدريس هذه المادة مجبرين على تعلّم القواعد الجديدة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي الذي يرتكز على معايير المحاسبة الدولية، بما فيها مبادئ الإطار التصوري، معايير التقييم والعرض والإدراج في المحاسبة ومدونة الحساب الجديدة وقواعد سيرها.

1-3-2- ضرورة تعديل محتويات برامج تدريس المحاسبة

يجب على المؤسسات التربوية في الجزائر، وعلى رأسها الجامعات الجزائرية، أن تقوم بتأهيل المكونين في مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد والعمل على تعديل محتويات برامج الدراسة بمختلف مقاييسها كالآتي:[2]

---

[1] - عاشور كتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، سنة 2008، ص 299.

[2] - شعيب شنوف، الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الإشكالات والتحديات ، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 09.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- مشكلة تطبيق بعض المفاهيم في مقياس المحاسبة العامة مثل القيمة العادلة، تقييم الإرادات بطريقة نسبة تقدم الأشغال، على مستوى السنوات الأولى لأن أغلبية الطلبة لم يكونوا قد درسوا بعد مقياس الرياضيات المالية؛
- يجب تكييف مقياس المحاسبة المعمقة ومقياس المحاسبة الخاصة مع متطلبات المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الجديد؛
- يجب إحداث بعض التغييرات على محتوى برنامج مقياس التحليل المالي وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة؛
- يجب إعطاء أهمية أكبر لمقياس المحاسبة التحليلية وبالخصوص الفصول المتعلقة بالمخزونات، والعقود طويلة المدى.

1-3-3- ضرورة إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات

بهدف نشر الثقافة المحاسبية الجديدة، يجب العمل على إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات، يتكون أفرادها من أكاديميين باحثين وخبراء مهنيين مختصين في النظام المحاسبي المالي، يعملون على رصد ومتابعة تطورات معايير المحاسبة الدولية وكيفية إسقاطها على النظام المحاسبي المالي الجزائري، حتى يساير المستجدات التي تعرفها البيئة المحاسبية العالمية والجزائرية.

1-4- الانعكاسات الاقتصادية

إن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد من طرف الجزائر له من الايجابيات التي تتجلى في متطلبات الإفصاح والشفافية والمساءلة، وبالتالي إمكانية جلب رؤوس أموال خارجية ودخول الكيانات الوطنية إلى أسواق المال المحلية والعالمية، وتحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، وإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات، ممّا يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية إقليميا ودوليا.[1]

[1]- منصوري الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 11.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2- الانعكاسات الجزئية

تتمثل الانعكاسات الجزئية في الآثار الناجمة عن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة على مستوى الكيانات الاقتصادية، التي يجب عليها أن تتأقلم مع متطلبات هذه المرجعية المحاسبية الجديدة، التي تفرض عليها ما يلي:

2-1- ضرورة تأهيل المحاسبين

يرتكز النظام المحاسبي المالي الجديد على إطار فكري ومعايير محاسبية تحدد كيفية تقييم وإدراج البيانات المالية في الحسابات وكيفية عرضها في القوائم المالية مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، وهو ما يتطلب تدريب وتكوين المحاسبين على مستوى المؤسسات، وذلك بتأهيلهم بشكل يتوافق مع متطلبات سوق عمل مهنيّي المحاسبة.[1]

إن المختص في مهنة المحاسبة المبنية على أسس ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد، سواء كان حرا أو أجيرا، بالإضافة إلى معرفته التامة النظرية والعملية لمختلف مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد، يجب عليه أن يكون ملمّا بمبادئ مواد أخرى لها علاقة مباشرة مع المحاسبة المالية مثل الرياضيات المالية، المحاسبة التحليلية، وطرق الإحصاء ناهيك على وجوب تحكمه في كيفية تحرير البيانات الوصفية غير العددية الواجب إدراجها في ملحق الكشوف المالية.

باعتبار النظام المحاسبي المالي مرجعية محاسبية مرنة، تتفاعل مع البيئة المحاسبية الجزائرية وتتأثر بالمعايير المحاسبية الدولية، التي هي في تطور مستمر وسريع، يُفرض على الكيان أن يعد برنامج تكوين وتدريب متواصل لمختلف الأطراف المعنية بتطبيق المحاسبة على مستوى الكيان، بمن فيهم المحاسبون ومستعملو الكشوف المالية، كالمدير والمديرين المساعدين مثلا.

2-2- مراجعة نظام الإعلام الآلي

إن تبني النظام المحاسبي المالي الجديد يفرض على الكيانات التي تمسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، احترام الإجراءات التنظيمية التي ينص عليها المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009، المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، ممّا يحتم عليها إعادة النظر في برامج الإعلام الآلي التي كانت مستعملة لمسك المحاسبة وفق المخطط الوطني للمحاسبة، وفي حالة عدم إمكانية تكييفها لاستيعاب مدخلات النظام المحاسبي المالي، وبالتالي عدم إمكانيتها إعطاء مخرجات

[1]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 07.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

توافق قواعد عرض الكشوف المالية التي حددها النظام المحاسبي المالي، فما على الكيان إلاّ استبدالها ببرامج إعلام آلي جديدة تحترم الشروط التي نص عليها المرسوم التنفيذي 09-110.

إن عملية مراجعة نظام الإعلام الآلي للكيان، يفرض عليه كلفة مالية تتمثل في ثمن اقتناء برنامج الإعلام الآلي الجديد ومصاريف تدريب المحاسبين على كيفية استعماله.[1]

2-3- إجراءات التسيير

بتبني الكيانات للنظام المحاسبي المالي الجديد، يتحتم عليها إعادة النظر في إجراءات تسيرها لجعلها تتواءم ومتطلبات هذا النظام.

يفرض النظام المحاسبي المالي الجديد على الكيانات التي تعد الكشوف المالية، أن تفصح عن السياسات المالية المعتمدة، بإرفاق دليل السياسات المحاسبية المتبناة من طرف الكيان في ملحق الكشوف المالية، أين يوضح مسيرو الكيان الخيارات المحاسبية المختارة، بما فيها الخيارات التفضيلية والخيارات البديلة المقترحة من طرف النظام المحاسبي المالي.

2-4- الانعكاسات المالية

تتطلب عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد من طرف الكيان أن يعد برنامج عمل يعتمد على إستراتيجية واضحة المعالم، يجب أن يعدها فوج العمل بالاستعانة بالخبير الخارجي.

تتضمن الإستراتيجية المعدة مراحل عدة يجب السهر على تنفيذها بجدية واحترافية، وهذا ما يجعل الكيان يتحمل أعباء مالية ناجمة عن تبني النظام المحاسبي الجديد لأول مرة كالآتي :

- مصاريف التعاقد مع مكتب الخبرة الخارجي المختص في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية؛
- أعباء تأهيل وتكوين المحاسبين والمستخدمين المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- الأعباء الناجمة عن إعادة النظر في إجراءات تسيير الكيان، واقتنائه لنظام الإعلام الآلي الجديد المتوافق وشروط مسك المحاسبة، وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد، ومصاريف تكوين المستخدمين الذين يستعملون هذا النظام.

[1] - Le Quotidien d'ORAN, Quelle stratégie de passage au SCF pour les PME. Le 10/05/2010. P : 8.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

خلاصة الفصل الأول

تناول الفصل الأول إستراتيجية التوحيد المحاسبي التي تبنتها الجزائر فجر الاستقلال، وذلك بالاستمرار في مواصلة تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، تنفيذا لأحكام القانون رقم 62-157 الصادر في 31 ديسمبر 1962، الذي ينص على استمرار تطبيق التشريعات الفرنسية ما لم تعارض السيادة الوطنية.

نظرا لعدم موائمة المخطط المحاسبي العام الفرنسي، الذي ولد في بيئة اقتصادية مبنية على أسس اقتصاد السوق الحر، للنمط الاقتصادي الجديد الذي انتهجته الجزائر، المبني على أسس الاشتراكية والاقتصاد المخطط، عكفت الجزائر على التحضير لبناء مرجعية محاسبية جديدة، تخدم الأهداف الجديدة المسطرة للاقتصاد، تمثلت في المخطط الوطني للمحاسبة الصادر بموجب الأمر رقم 75-35 بتاريخ 1975/04/29.

خدم المخطط الوطني للمحاسبة البيئة المحاسبية الجزائرية، في صيغته التي أنشئ بها، لمدة تعدت ثلاث وثلاثون سنة، ونظرا لجموده وعدم مسايرته لتفاعلات البيئة المحاسبية الجزائرية، التي أصبحت تتفاعل تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية، أصبح من الضروري التفكير مليّا بإجراء إصلاح على النظام المحاسبي للمؤسسات، يهدف إلى تحقيق توافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

تمثلت إستراتيجية توفيق الجزائر لنظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية، بتبنيها الخيار الذي يقوم على إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وتبني مرجع محاسبي مالي جديد، يكون مستوحى من مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية. وهو ما تجسد في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

ولضمان الانتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، سايرت الهيئات المعنية عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، ببذل جهود وتسخير إمكانات لتحضير عملية التجسيد الحقيقي لهذا النظام في واقع الأعمال، الذي نتج عنه آثار انعكست على مختلف الأطراف المكوّنة للبيئة المحاسبية في الجزائر.

تُبنى الإستراتيجية التي يعتمدها الكيان، للانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، على أساس مقاربة نظرية تعتمد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المدعم بقواعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 " **تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى** " IFRS 1، وهو ما سيتمّ تناوله في الفصل الموالي.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

بعد عرض إستراتيجية التوحيد المحاسبي في الجزائر التي تمخض عنها النظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، تم استعراض مضمون هذه المرجعية المحاسبية الجديدة، من خلال إبراز الإطار التشريعي والتنظيمي لقانون المحاسبة الجزائري الجديد.

تقتضي عملية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، الإلمام بأسس وقواعد ومبادئ ومعايير النظام المحاسبي المالي الجديد، بالإضافة إلى التحكم في القواعد النظرية التي تحدد شروط وكيفيات الانتقال لأول مرة من مرجعية محاسبية قديمة إلى مرجعية محاسبية جديدة مستلهمة من معايير المحاسبة الدولية.

إن شروط وكيفيات تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة لم تحدد من طرف المشرع الجزائري في شكل معيار مستقل بذاته، وإنما تمت الإشارة إليها من خلال نصوص تنظيمية في شكل تعليمة ومذكرات منهجية صادرة عن وزارة المالية، على عكس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي خصصت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"** (IFRS1)، الذي يهدف إلى تحديد الشروط التي يجب على الكيان أن يلتزم بها عند إعداده لقوائم مالية وفق المعايير الدولية لأول مرة.

حتى يتسنى للكيان إنجاح عملية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يجب عليه أن يتبنى إستراتيجية تعتمد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، بتدعيمه بمبادئ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "**(IFRS1).

بغية معرفة الإطار النظري للانتقال، الذي يعتمد عليه الكيان لصياغة إستراتيجية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، جاء هذا الفصل بالمباحث الآتية:

المبحث الأول: الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة

المبحث الثاني: الإطار النظري الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية لأول مرة

المبحث الثالث: الإستراتيجية العامة لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المبحث الأول: الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة

مواكبةً لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، من طرف الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق المحاسبة المالية، أعدت وزارة المالية، عن طريق اللجان الفنية للمجلس الوطني للمحاسبة، جملة من النصوص التنظيمية، تضمنت تعليمة واحدة مدعمة بمذكرة منهجية رئيسية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى مذكرات منهجية تكميلية حددت قواعد تقييم ومعالجة عناصر الميزانية وحساب النتائج، عند تاريخ الانتقال في 01 جانفي 2010، بالإضافة إلى كيفية إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة.

جاءت هذه النصوص التنظيمية بصفة جدّ متأخرة، بالمقارنة مع تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المحدد يوم 2010/01/01، وهي مبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم 7: تواريخ صدور تعليمة ومذكرات المجلس الوطني للمحاسبة

التعليمة أو المذكرة	الموضوع	تاريخ الإصدار
التعليمة رقم 02	تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرة	2009/10/29
المذكرة المنهجية رقم 341	كيفيّات تطبيق التعليمة رقم 02	2010/10/19
مذكرة منهجية	التثبيتات المعنوية	2010/12/28
مذكرة منهجية	المخزونات	2010/12/28
مذكرة منهجية	التثبيتات المادية	2011/03/20
مذكرة منهجية	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	2011/03/26
مذكرة منهجية	عقود الإنشاء	2011/05/05
مذكرة منهجية	حسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال، وحسابات تحويل الأعباء	2011/05/24
مذكرة منهجية	متعلّقة بالأصول والخصوم المالية.	2011/06/07

المصدر : تمّ إعداده بناءً على الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المطلب الأول: التعليمة رقم 2 المؤرخة في 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

صدرت هذه التعليمة عن وزارة المالية، وهي تتضمن الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. وهذا ما أكّد عزم وزارة المالية – المجلس الوطني للمحاسبة- على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 01 جانفي 2010.

تضمنت هذه التعليمة توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد المحاسبي-المجلس الوطني للمحاسبة- على اعتبار النظام المحاسبي المالي عاملا سوف يشكل تحولا عميقا، لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وكذلك طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية مرتبطة بالواقع الاقتصادي للأنشطة أكثر من ارتباطها بواقعها القانوني.[1]

تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، بطريقة يتمّ من خلالها إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010، وكأن الكيانات أقفلت دائما حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي بما فيها أرصدة سنة 2009، والتي تعتبر سنة مقارنة، ممّا يبين بأن هذا النظام يطبق بأثر رجعي بحيث يجب.[2]

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛
- إعادة معالجة البيانات المقارنة لسنة 2009 وفق التنظيم الجديد لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 المتضمنة جميعا في القوائم المالية لسنة 2010؛
- تحميل الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية بقيم التعديلات الناجمة عن إعادة المعالجة التي يفرضها التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الجديد؛
- الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى النظام الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة؛
- الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد؛

[1] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[2] - Instruction n°02 du ministère des finances du 29 octobre 2009.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛
- إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
- الاستثناء في التطبيق بالأثر الرجعي للتنظيم الجديد خاصة ذلك الذي يكون له أثر على ملائمة المعلومات المالية لمستعملي القوائم المالية؛
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية.

المطلب الثاني: المذكرة المنهجية رقم 341 المؤرخة في 2010/10/19

صدرت هذه المذكرة المنهجية عن وزارة المالية، وجاءت لتكمل التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، غير أنها أتت جد متأخرة بالمقارنة مع تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيّز التطبيق يوم 01 جانفي 2010.

حاولت هذه المذكرة إبراز مفهوم تبني النظام المحاسبي لأول مرة، مع توضيح كيفية الاستعداد وإجراءات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، عن طريق التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وتسيير التغيرات التي أحدثها مع الحرص على عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

إن تبني النظام المحاسبي المالي يلزم الكيانات المعنية بتطبيقه تبني منهجية للانتقال تتمحور حول المراحل الآتية:

1- تنفيذ برنامج تكوين ملائم

يستعين الكيان بخبير ملمّ بالجانب النظري والتطبيقي للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، لتلقين مبادئ النظام الجديد لمحاسبي الكيان وكل المستخدمين الآخرين المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

2- إعداد مخطط حسابات داخلي طبقا للنظام المحاسبي المالي

استنادا لجدول المطابقة الذي تضمنته التعليمة رقم 02، يعد الكيان مدونة حسابات جديدة للنظام المحاسبي المالي عوض المدونة القديمة الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة.[1]

[1] - Note méthodologique n° 341 du ministère des finances du 19/10/2010, portant modalités d'application de l'instruction de première application du système comptable financier, P : 04.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

3- إعداد جدول المطابقة العددي وتحويل أرصدة الحسابات

يُعرّف التحويل بالنشاط الذي يهدف إلى نقل أرصدة حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى الحسابات المعادلة لها في النظام المحاسبي المالي، مدعمة بالتحاليل الخاصة بها. غير أن عملية التحويل ليست مجرد عملية منتظمة يتم بموجبها تحويل الأرصدة من حساب إلى آخر كما تبدو من الوهلة الأولى، بل هي عمل يتطلب مسبقا إعادة ترتيب حسابات المخطط الوطني للمحاسبة وتقسيم وتجمع بعض الحسابات الأخرى مع إعداد سجل لتحويل الحسابات.[1]

4- إعادة ترتيب الحسابات

تتمثل عملية إعادة ترتيب الحسابات في تفرع حساب إلى عدة حسابات أخرى، أو على العكس جمع عدة حسابات داخل حساب واحد، مع العلم أن هذه العملية تتطلب تحليلا مسبقا.

5- تقسيم أو تجميع بعض الحسابات

مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة، فإن مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي تتميز بإدخال حسابات جديدة، حذف حسابات أخرى، الإبقاء على الرموز ونفس التسميات، تغيير الترميز وتغير التسميات.

كما يمكن أن يفرع حساب في المخطط الوطني للمحاسبة إلى عدة حسابات في المخطط المحاسبي المالي، ويمكن أن يضم حساب في مخطط النظام المحاسبي المالي عدة حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة.

6- إعداد سجل التحويل

يعد سجل التحويل وثيقة لا تدخل ضمن الوثائق المحاسبية الملزم بها تعرض، انطلاقا من جدول المطابقة العددي، كل قيود تحويل أرصدة حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الموافقة لها.

7- إعادة المعالجة

تتمثل هذه المرحلة في إعادة معالجة أرصدة حسابات الأصول والخصوم، الأعباء والمنتوجات، حسب قواعد التقييد المحاسبي وقواعد التقييم، كما وضحتها المرجعية المحاسبية الجديدة.

[1]- Note méthodologique n° 341, op-cit, P : 05.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

إن آثار إعادة المعالجة على حسابات النتائج تقيد في حساب الرصيد المحول الجديد، كتعديل للنتائج غير الموزعة، كما هو منصوص عليه في التعليمة رقم 2.

تعالج الآثار المتولدة عن عملية إعادة التقييم وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي المؤطرة لها.[1]

8- إتمام الانتقال وإعداد الكشوف المالية لسنة 2009

إن ميزان المراجعة لسنة 2009، المعد بعد إعادة المعالجة وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي، يسمح بإعداد الكشوف المالية لسنة 2009، وذلك طبقا لمتطلبات المقارنة مع تلك الخاصة بسنة 2010.

إن جدول تدفقات الخزينة الذي سيُعدّ لسنة 2009، دون سنة مقارنة، يتطلب اللجوء إلى معلومات تكميلية تستخلص عند الاقتضاء من سجلات الخزينة (الصندوق والبنك).

لا يبين جدول تغيرات الأموال الخاصة سوى الرصيد بتاريخ 2008/12/31 ومعطيات سنة 2009 دون سنة مقارنة.

يتضمن الملحق بالكشوف المالية لسنة 2010 معلومات سردية أي وصفية وعددية متعلقة بالانتقال، بما فيها الطرق والخيارات المحاسبية المعتمدة، إعادة الترتيبات الحاصلة، إعادة المعالجات الرئيسية التي تتطلب تفسيرات، تبرير الآثار الواردة على النقل من جديد، وإعداد جدول يعرض الآثار على الأموال الخاصة.[2]

9- مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال

يُبدي محافظ الحسابات رأيه حول الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، المتضمنة لأرصدة سنة 2009 المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

10- المصادقة على الميزانية الافتتاحية

تصادق الأجهزة الاجتماعية لتسيير الكيان على الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، وتقدر أثر إعادة المعالجة على الأموال الخاصة بتاريخ 2010/01/01.

[1] - Note méthodologique n° 341, op-cit, P : 06.
[2] - Note méthodologique n° 341, op-cit, P : 07.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المطلب الثالث: المذكرات التكميلية للمذكرة المنهجية رقم 341

تدعيما للتعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، وكذا للمذكرة المنهجية رقم 341 المؤرخة في 19 أكتوبر 2010، المتعلقة بكيفيات تطبيق التعليمة رقم 02، أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مذكرات منهجية تكميلية تتعلق بمعالجة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

1- المذكرة المؤرخة في 2010/12/28 المتعلقة بالتثبيتات المعنوية

تضمنت المذكرة المتعلقة بالتثبيتات المعنوية تعريف التثبيتات المعنوية، كما حددت العمليات المتعلقة بهذا النوع من التثبيتات عند الانتقال للنظام المحاسبي المالي لأول مرة، وهي كالآتي [1]:

- معالجة الاستثمارات المعنوية المبينة في الميزانية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبية بتاريخ 2009/12/31، وذلك بتحويلها من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات مدونة النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى إعادة معالجتها وفق ما تقتضيه مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- معالجة المصاريف الإعدادية المبينة في الميزانية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة بتاريخ 2009/12/31، وذلك بتحديد المصاريف الإعدادية التي تمثل مصاريف بطبيعتها والمصاريف الإعدادية التي لا تمثل مصاريف بطبيعتها؛
- حصر الإيضاحات الوصفية والعددية المتعلقة بمعالجة التثبيتات المعنوية، عند التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، الواجب إدراجها في ملحق الكشوف المالية.

بينت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها المتعلقة بمعالجة التثبيتات المعنوية، عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

2- المذكرة المؤرخة في 2010/12/28 المتعلقة بالمخزونات

تضمنت المذكرة المتعلقة بالمخزونات إبراز مفهوم المخزونات من منظور النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة، وحدّدت الإجراءات الواجب اتخاذها بالنسبة للمخزونات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

[1] - Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux immobilisations incorporelles, du 28/12/2010.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

بينت هذه المذكرة أيضا معالجة المخزونات في إطار الحسابات المدمجة كما ركزت على الآثار الناجمة عن الانتقال كما يلي:[1]

- أثر الانتقال على ترتيبات حسابات المخزونات؛
- أثر الانتقال على تحديد كلفة المخزونات (أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج)؛
- أثر الانتقال على تقدير المخزونات في آخر السنة (كإقصاء الخسارة في القيمة مثلا)؛
- أثر الانتقال على طرق تقييم المخزونات (كتغيير طريقة تقييم المخزون مثلا)؛

بينت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها عند معالجة المخزونات عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

تفرض هذه المذكرة أن يتضمن ملحق الكشوف المالية البيانات الوصفية والعددية ذات الأهمية، المتعلقة بعمليات معالجة وإعادة معالجة حسابات المخزونات، عند التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

3- المذكرة المؤرخة في 2011/03/20 المتعلقة بالتثبيتات العينية

بعد ما بينت هذه المذكرة مفهوم التثبيتات العينية، حددت الإجراءات والعمليات الواجب القيام بها، بالنسبة لهذا النوع من التثبيتات، عند التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، بما فيها مرحلة تحويل حسابات الاستثمارات المحددة بتاريخ 2009/12/31، وفق المخطط الوطني للمحاسبة، إلى الحسابات المقابلة لها وفق مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي.

بينت هذه المذكرة أيضا مختلف عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بالتثبيتات العينية الضرورية عند عملية الانتقال كما يلي:[2]

- تجزئة التثبيتات العينية إلى عناصر منفصلة، إذا كانت مدة انتفاع كل عنصر مختلفة عن مدة العنصر الآخر، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، مع تحديد إهتلاك كل منها على حدا؛
- إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات، إذا كان استعمالها مرتبطا بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة؛

[1] - Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux stocks, du 28/12/2010.
[2] - Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux immobilisations corporelles, du 20/03/2011.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- حصر التثبيتات العينية غير المستعملة والتي لا تدُرّ أي منفعة اقتصادية، بالإضافة إلى حصر التثبيتات العينة المستعملة والمهتلكة بصفة كلية؛
- تحديد العقارات الموظفة مع اختيار طريقة تقييمها في نهاية السنة المالية، باستعمال طريقة الكلفة المهتلكة أو طريقة القيمة العادلة؛
- تحديد مصاريف القروض والاستثمارات؛
- حصر وإعادة معالجة عقود الإيجار بالتمويل؛
- إعادة تقدير التثبيتات العينية؛
- حساب كلفة التفكيك وإعادة تهيئة الموقع؛
- حساب مؤونة المصاريف المتعلقة بالتثبيتات العينية الواجب توزيعها على عدة سنوات.

بينت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها عند معالجة التثبيتات العينية عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

4- المذكرة المؤرخة في 2011/03/26 المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين

حددت هذه المذكرة مفهوم المنافع الممنوحة للمستخدمين، سواء كانت قصيرة الأجل أو الامتيازات طويلة الأجل، مع الأخذ بعين الاعتبار حالة كيان لم يكن يقيد من قبل الالتزامات في مجال المعاش والتعويضات المقدمة عند التقاعد، وكيان سبق له أن قيد في دفاتره هذا النوع من الالتزامات.

بينت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها بالنسبة للامتيازات الممنوحة للمستخدمين عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

تبعا لهذه المذكرة، يجب أن يدرج الكيان في ملحق الكشوف المالية الأولى، الممسوكة وفق النظام المحاسبي المالي، مبلغ الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، وتلك التي تثبت كدين على الكيان والطرق الحسابية المعتمدة لحسابها، وكذا المنافع العينية التي استفاد منها المستخدمون وكل بيان مالي ذو أهمية بالنسبة للكيان.[1]

5- المذكرة المؤرخة في 2011/05/05 المتعلقة بالعقود طويلة الأجل

بينت هذه المذكرة تعريف العقد طويل الأجل، كما حددت العمليات التي يجب القيام بها عند الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، المتمثلة في معالجة العقود طويلة

[1]- Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF , relative aux avantages au personnel, du 26/03/2011.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الأجل المبينة في الميزانية المقفلة بتاريخ 2009/12/31 وفق المخطط الوطني للمحاسبة، بما فيها عملية التحويل وعمليات إعادة المعالجة.

تؤكد هذه المذكرة على مبدأ ربط المنتوجات مع الأعباء المقابلة لها كما تحدد قواعد تقييم العقود طويلة الأجل وإدراجها في المحاسبة مع تبيان كيفية حساب نسبة تقدم الأشغال.

حددت هذه المذكرة أيضا العمليات الحسابية عند الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، مع التأكيد على أن تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل حسب طريقة التقدم التي تمثل الطريقة الاختيارية، وإذا كان ذلك مستحيلا يطبق الكيان طريقة الإتمام التي تمثل الطريقة البديلة.

أوجبت هذه المذكرة على الكيان، أن يدلي في الملحق بالكشوف المالية جميع البيانات ذات الأهمية المتعلقة بالعقود طويلة الأجل عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، بما فيها :

- العقود طويلة الأجل قيد الإنجاز، مبالغها والمدة الباقية لإنجازها بتاريخ 2009/12/31؛
- المبلغ الإجمالي لكلفة إنجاز تلك العقود والأرباح المسجلة بتاريخ 2009/12/31؛
- تقييم الأثر الناجم عن الانتقال والمتعلق بالعقود طويلة الأجل؛
- الأرباح المحتملة أو الخسائر المحتملة والتكاليف الأخرى الناجمة عن عملية الانتقال.

بينت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها بالنسبة للعقود طويلة الأجل، عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.[1]

6- المذكرة المؤرخة في 2011/05/24 المتعلقة بحسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال، وكذا حسابات تحويل الأعباء[2]

حددت هذه المذكرة كيفيات تحويل وإعادة معالجة حسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال وكذا حسابات تحويل الأعباء، كما وردت في المخطط الوطني للمحاسبة، وهي كالآتي[3]:

- الحساب 692 "القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة"؛
- الحساب 792 "منتوجات الاستثمارات المتنازل عنها"؛
- الحساب 696 "تكاليف السنوات المالية السابقة"؛

[1]- Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux contrats à long terme, du 05/05/2011.

[2]- Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux charges et produits hors exploitation et comptes de transfert de charges PCN, du 24/05/2011.

[3] - المركز الوطني لتنشيط المؤسسات ومعالجة المعلومات الخاصة بقطاع البناء، المخطط الوطني للمحاسبة، CNAT، الجزائر، 1987، ص 19.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- الحساب 750 "تحويل مصاريف الإنتاج"؛
- الحساب 780 "تحويل مصاريف الاستغلال"؛
- الحساب 697 "استرجاع من منتوجات السنوات المالية السابقة"؛
- الحساب 698 "تكاليف استثنائية"؛
- الحساب 699 "مخصصات استثنائية"؛
- الحساب 796 "استرجاع من تكاليف السنوات المالية السابقة"؛
- الحساب 797 "منتوجات السنوات المالية السابقة"؛
- الحساب 798 "منتوجات استثنائية".

بيّنت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها بالنسبة للحسابات أعلاه، عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

وفي الأخير بينت هذه المذكرة أيضا البيانات ذات الأهمية، بما فيها العددية والوصفية، التي يجب على الكيان إدراجها في ملحق الكشوف المالية المعدة لأول مرة وفق النظام المحاسبي المالي.

7- المذكرة المؤرخة في 2011/06/07 المتعلقة بالأصول والخصوم المالية

عرفت هذه المذكرة مفهوم كل من الأصول المالية والخصوم المالية، وبينت كيفية تحويل حساباتها من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، مع تحديد عمليات إعادة معالجة التثبيتات المالية والقيم المنقولة الموظفة والخصوم المالية.[1]

بينت هذه المذكرة أيضا معالجة الخصوم والأصول المالية المقيدة بالعملة الأجنبية بما فيها:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي تسمح للكيان بممارسة نفوذه على الشركة التي تصدر هذه السندات؛
- السندات المحتفظ بها لنشاط المحفظة المالية بهدف توفير مردودية مرضية للكيان دون أن تكون له النية في ممارسة أي نفوذ على الكيانات المصدرة لتلك السندات؛
- السندات الأخرى المحتفظ بها التي تمثل توظيفات ذات أمد طويل إلى حين حلول أجل استحقاقها؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان، والتي لا ينوي أو لا يسعه بيعها في الأجل القصير؛

[1] - Note méthodologique du CNC portant première application du SCF, relative aux actifs et passif financiers, du 07/06/2011, P : 04.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

بينت هذه المذكرة القيود المحاسبية الواجب تسجيلها بالنسبة للأصول والخصوم المالية عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان.

حددت هذه المذكرة أيضا البيانات ذات الأهمية، بما فيها العددية والوصفية المتعلقة بالأصول والخصوم المالية، الواجب إدراجها بالكشوف المالية المعدة للمرة الأولى وفق النظام المحاسبي المالي، وهي كما يلي:[1]

- ذكر إن تم تطبيق جميع القواعد المتعلقة بمعالجة وإعادة معالجة الأصول والخصوم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛
- ذكر الأسباب التي حالت دون تطبيق عمليات إعادة المعالجة المتعلقة ببعض أصناف الأصول والخصوم المالية؛
- حصر طرق التقييم والإدراج في المحاسبة المعتمدة من طرف الكيان لقياس الأصول والخصوم المالية؛
- شرح أثر التغيير في الطرق الحسابية المعتمدة سلفا؛
- ذكر كل البيانات المالية المتعلقة بعملية الانتقال.

المطلب الرابع: تقييم منهجية التبني لأول مرة من منظور النظام المحاسبي المالي

بالإطلاع على الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، يبدو جليا أن القانون والمراسيم التنفيذية والقرارات المتضمنة النظام المحاسبي المالي وكيفيات تطبيقه، لم تتعرض في أي من نصوصها لعملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.

كما أن المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، جاءت خالية من أي معيار يحدد قواعد تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، على عكس معايير المحاسبة الدولية التي ضبطت كيفية الانتقال من مرجعية محاسبية قديمة إلى المرجعية المحاسبية الجديدة المبنية على أسس معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وذلك وفق معيار مستقل عن المعايير الأخرى سُمّي بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **1 " تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** (IFRS1).

لتدارك هذا النقص، حاولت وزارة المالية عن طريق هيئة التوحيد المحاسبي ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة، مرافقة الكيانات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، وذلك بإصدارها للتعليمة رقم

[1] - Note méthodologique du CNC portant première application du SCF, relative aux actifs et passif financiers, du 07/06/2011, P :19.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

02 والمذكرة المنهجية رقم 342 والمذكرات التكميلية لهما، التي أفادت كثيرا معدي الكشوف المالية لأول مرة وفق النظام المحاسبي المالي، غير أنه لم تخلو من بعض النقائص إذا ما تمت مقارنتها بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"** (IFRS1) الصادر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB).

1- مميزات منهجية التبني وفق منظور النظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي لأول مرة، المتمثل في التعليمة رقم 02 والمذكرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، مرجعا وطنيا مهما لشرح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

حاولت هذه النصوص شرح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد بإبرازها للعناصر الآتية:

- المبادئ العامة حول الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، بطريقة يتم من خلالها إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010، وكأن الكيانات أغلقت دائما حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، بما فيها أرصدة سنة 2009 التي تعتبر سنة مقارنة؛
- الاستثناء في التطبيق بالأثر الرجعي للتنظيم الجديد، خاصة ذلك الذي يكون له أثر على ملائمة المعلومات المالية لمستعملي القوائم المالية؛
- التذكير بتعاريف عناصر الميزانية وحساب النتائج الواجب إعادة معالجتها؛
- عمليات المعالجة والتحويل الواجب القيام بها من طرف الكيان؛
- عمليات إعادة المعالجة وفق طرق التقييم المعتمدة من طرف الكيان؛
- القيود المحاسبية الواجب تسجيلها عند الانتقال؛
- البيانات ذات الأهمية العددية والوصفية، الواجب إرفاقها بملحق الكشوف المالية المعدة لأول مرة وفق النظام المحاسبي المالي؛
- شرح الأثر الناجم عن عملية إعادة المعالجة وتقديره والمصادقة عليه.

2- نقائص منهجية التبني وفق منظور النظام المحاسبي المالي

بالرغم من أن منهجية التبني وفق منظور النظام المحاسبي المالي لها عدة إيجابيات، فإنها لا تخلو من النقائص التي يمكن حصرها في النقاط الآتية:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- عدم التفرقة بين تاريخ الانتقال وتاريخ التحول، حيث أن معايير المحاسبة الدولية تفرق ما بين تاريخ الانتقال وتاريخ التحول، بحيث يسبق تاريخ الانتقال تاريخ التحول بسنة واحدة، وفي حالة الجزائر إذا ما اعتبرنا تاريخ التحول هو 2010/01/01، فإن تاريخ الانتقال هو 2009/01/01.
- وهذا ما يجعل الكيانات تمسك محاسبة سنة 2009، وفق المرجعية المحاسبية السابقة وهي المخطط الوطني للمحاسبة وهذا ما يعتبر إجباري، بالإضافة إلى مسك المحاسبة وفق المرجعية المحاسبية الجديدة (النظام المحاسبي المالي)، وهذا بصفة شكلية لأن تاريخ بداية تطبيقه الفعلي هو ابتدءا من سنة 2010. وبالتالي فإن عمليات إعادة المعالجة تمس أرصدة سنة 2008 وما سبقها لأن سنة 2009 تسمك أيضا وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- الاكتفاء بذكر الاستثناءات والإعفاءات، فيما يتعلق بالمبدأ الذي يفيد بوجوب التزام بيان المركز المالي الافتتاحي للمنشأة بكل معيار من معايير النظام المحاسبي المالي، دون تحديد وحصر الإعفاءات الاختيارية من متطلبات معايير النظام المحاسبي المالي والاستثناءات الإلزامية من التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب معايير النظام المحاسبي المالي، كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **" تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** **(IFRS1)**.[1]
- باستثناء التعليمة رقم 02، التي صدرت بتاريخ 2009/10/29، وهو تاريخ يسبق تاريخ تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة بشهرين فقط، فإن المذكرة المنهجية رقم 341 الصادرة بتاريخ 2010/10/09، وجميع المذكرات التكميلية لها المتضمنة كيفية تطبيق تعاليم التعليمة رقم 02 المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، صدرت بصورة جدّ متأخرة، حيث صدرت مذكرتان في نهاية سنة 2010 وباقي المذكرات صدرت في السداسي الأول من سنة 2011، وهذا ما قلّل من أهميتها باعتبار أن معدي القوائم المالية لم يستفيدوا من مضامينها في حينها.
- اكتفاء هذه النصوص بذكر وجوب شرح الأثر الناجم عن عملية إعادة المعالجة وتقديره، دون تبيان كيفية ذلك، وعدم تبيان كيفية معالجته من الجانب المحاسبي ومن الجانب الجبائي.
- عدم تحديد المقاربات الواجب القيام بها، بالخصوص تلك المتعلقة بالأموال الخاصة، بحساب النتائج وبجدول التدفقات النقدية.

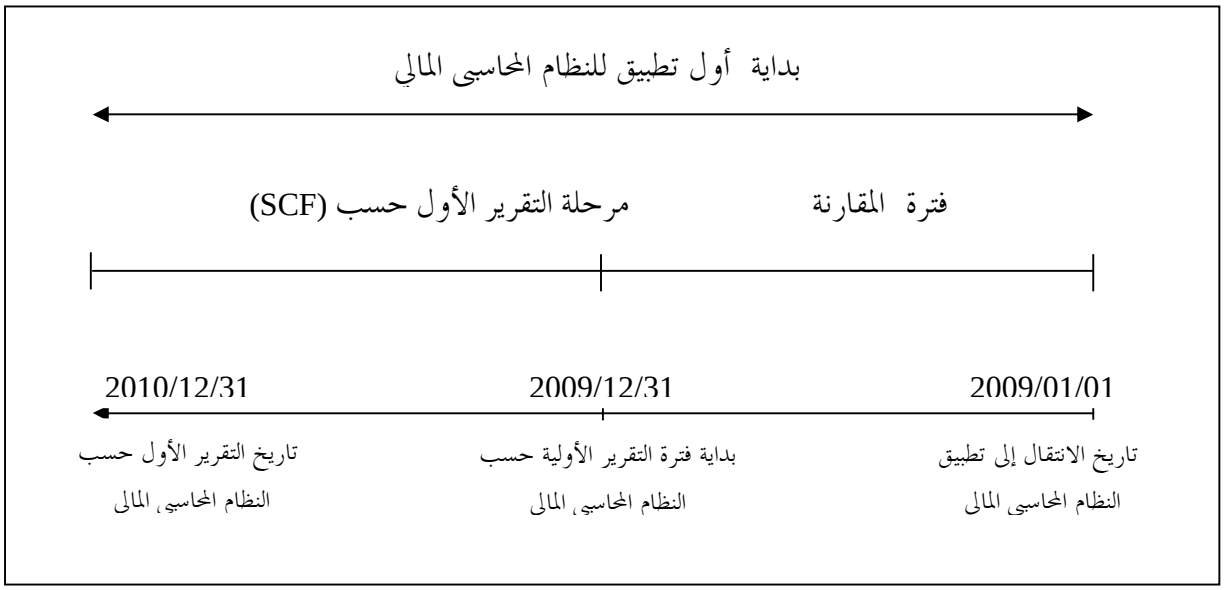
[1] - أحمد زغدار ومحمد سفير ، خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 07، 2010، ص87.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- عدم تحديد تفصيلات التعديلات على الكشوف المالية بعد التحول إلى النظام المحاسبي المالي؛
- عدم ذكر كيفية التعامل مع الخسارة في قيمة الأصول المعاينة عند التحول إلى النظام المحاسبي المالي.
- عدم ذكر معالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة في الحسابات عند التحول إلى النظام المحاسبي المالي، وعدم ذكر الحالة التي لم يسبق للكيان مسك كشوف مالية.
- عدم ذكر كيفية إعداد التقارير المالية المرحلية عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

تكون عملية الانتقال إلى الإفصاح لأول مرة، إذا ما طبقت الكيانات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS1)، كما هو موضح في الشكل الآتي:[1]

الشكل رقم 01 : عملية الانتقال إلى الإفصاح وفق (SCF)



المصدر : أحمد زغدار ومحمد سفير، خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 07، 2010، ص 88.

[1] - أحمد زغدار، مرجع سبق ذكره، ص 88.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المبحث الثاني: الإطار النظري الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية لأول مرة

إن الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية يقتضي الالتزام بمجموعة من الشروط التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*)، وهذا من أجل ضمان الحد الأدنى من المعلومات ذات النوعية الجيدة، ومن أجل ضمان الشفافية لمستعملي القوائم المالية، حتى تكون هذه الأخيرة معدة وفقا للمعايير الدولية لأول مرة وقابلة للمقارنة مع الدورات اللاحقة.

لذا يجب على الكيان التقيّد بما جاء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** (IFRS1)، الذي يضع شروطا ومبادئ واستثناءات للانتقال.

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة يعتبر تغييرا في الطرق المحاسبية، حسب المعيار الدولي رقم 08 **"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"** *(IAS8)*، الذي يطبق بطريقة رجعية في معالجة المعطيات المحاسبية للسنوات الماضية، وهذا من أجل المحافظة على تجانس المعلومات المالية عند مقارنتها بين دورات الاستغلال، وينتج ذلك لأن طرق التقييم المحاسبية بين النظام القديم والمعايير الدولية مختلفة.

المطلب الأول: طبيعة المعيار الدولي للانتقال لتطبيق المعايير لأول مرة (IFRS1)

تمّ إصدار **المعيار** الدولي لإعداد التقارير المالية 1 "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى " (IFRS1)، من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في 19 جوان 2003[1].

حلّ هذا المعيار محل تفسير اللجنة الدائمة 8 "تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة"، الصادر من قبل لجنة التفسيرات الدائمة (IFRIC) في جويلية سنة 1998[2].

على **المنشأة** تطبيق هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى ،المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تغطي فترة تبدأ في 1 جانفي 2004 أو بعد ذلك التاريخ، مع تشجيع التطبيق المبكر له.[3]

---

[1]- DFCG collection, ANDFCG, Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? Edition d'Organisation, 2eme édition, Paris, 2004, 2005, P: 540.

[2]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات كما هو مصادق عليها في 01 جانفي 2008، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمّان المملكة الهاشمية الأردنية، 2008، ص 95.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 101.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1- خلفيات إصدار معيار التقرير المالي الأول

إن الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية يقتضي الالتزام بمجموعة من الشروط التي وضعها المجلس (IASB)، وهذا من أجل ضمان الحد الأدنى من المعلومات ذات النوعية الجيدة، ومن أجل ضمان الشفافية لمستعملي القوائم المالية.

وحتى تكون البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية لأول مرة قابلة للمقارنة مع الدورات اللاحقة، يجب على الكيان التقيّد بالشروط والمبادئ واستثناءات الانتقال التي جاء بها المعيار الدولي (IFRS1).

1-1- الحاجة إلى إصدار المعيار

كان التركيز على الأخذ للمرة الأولى بمعيار التقارير المالية الدولية (IFRS1)، عندما اقترحت اللجنة الأوروبية، أنه ينبغي على كل الشركات ذات الاكتتاب العام المنشأة في الاتحاد الأوروبي أن تعدّ حساباتها المجمعة، بمقتضى المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي (IFRS)، بدءً من عام 2005 كحد أقصى.

وبعد أن صار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على علم بالصعوبات العملية الكبيرة المحيطة بالتطبيق لأول مرة، بمقتضى التفسير (SIC8)، فقد أعلن أنه في سبيل لإعداد مشروع منفصل عن هذا الموضوع.

وتبعا لذلك، ففي جويلية 2002 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المسودّة ED(1) للتطبيق لأول مرة للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS). ووضع المجلس تغيرات هامة للمشروع المعروض قبل إنهائه في جوان 2003 باسم (IFRS1).[1]

1-2- أسباب إصدار المعيار

أدت بعض متطلبات التفسير 8، الذي يقتضي التطبيق الكامل بأثر رجعي، تكبّد تكاليف تجاوزت المنافع المحتملة المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن التفسير 8 لم يقتضي التطبيق بأثر رجعي، عندما يكون ذلك غير عملي، إلا أنه لم يبين ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تفسر ذلك كعائق رئيسي أو ثانوي، كما لم يحدد أية معالجة خاصة في الحالات غير العملية.

[1]- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 140.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

كما يمكن أن يقتضي التفسير 8، من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، تطبيق إصدارين مختلفين من المعيار إذا تمّ إدخال نسخة جديدة خلال الفترات التي تغطيها بياناتها المالية الأولى التي تم إعدادها بموجب معايير المحاسبة الدولية[1].

ومن الأسباب الأخرى أيضا، بعض الشكوك حول كيفية تفاعل التفسير 8 مع أحكام انتقالية محددة في المعايير المختلفة، ممّا استدعى إلغائه وتعويضه بالمعيار (IFRS1).

1-3- هدف المعيار

إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمنشأة، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتقاريرها المالية المرحلية لجزء من الفترة التي تغطيها تلك البيانات المالية، على معلومات ذات جودة عالية تتّسم بما يلي:[2]

- واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوع العرض؛
- توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية للمستخدمين.[3]

2- نطاق المعيار ومفاهيم عامة

يهدف المعيار *(IFRS1)* إلى ضمان نوعية عالية للمعلومات المالية المحتواة في القوائم المالية المعدة لأول مرة حسب معايير (*IAS/IFRS*)، والتي يجب أن تتميز بالشفافية لمستعمليها وقابلية المقارنة بين السنوات السابقة، كما تمثل نقطة انطلاق للمحاسبة وفقا للمعايير الدولية، وتسمح بمقارنة المؤسسة مع مؤسسات أخرى وتخضع المبالغ المحتواة في القوائم المالية لنفس المعالجة السارية المفعول في المعايير عند تاريخ تطبيقها لها لأول مرة.

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ذكره، ص 100.

[2] - Collection les codes RF, Code IFRS-Normes et interprétations, Groupe Revue Fiduciaire, 4ème Edition, Paris 2009, P : 541.

[3]- جوزف رزق، المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين بالتعاون مع المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر، دورة تدريبية بعنوان "مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة"، عنابه، نوفمبر 2008، ص 164.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-1- مجال تطبيق المعيار

2-1-1- من حيث المنشآت

يُطبق المعيار (*IFRS1*) على كل المنشآت التي تعرض بياناتها المالية لأول مرة بناءً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(*IFRS*).[1]

2-1-2- من حيث البيانات المالية

يجب على المنشأة تطبيق المعيار (*IFRS1*) في:[2]

- بياناتها المالية الأولى المعدّة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- كل تقرير مالي مرحلي، إن وجد، تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي **34 "التقارير المالية المرحلية"** لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2-2- مفاهيم عامّة

2-2-1- البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير(IAS/IFRS)

يعرف المعيار (IFRS1) البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بأول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الالتزام بهذه المعايير.[3]

2-2-2- حالات أوّل بيانات مالية معدة وفق المعايير (IFRS)

تكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، هي أول بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير، إذا قامت المنشأة بعرض أحدث بيانات مالية سابقة لها:[4]

- بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛
- بالانسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، باستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بيانًا صريحا وغير متحفظا يفيد التزامها بهذه المعايير؛
- تحتوي على بيان صريح بالالتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛

[1] - DFCG collection, op cit, 2004, 2005, P: 541.
[2] - Collection les codes RF, op cit,2009, P: 541.
[3] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 102.
[4] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، نفس المرجع أعلاه، ص 102.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- .بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو باستخدام بعض هذه المعايير الإفرادية لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ أو
- .بموجب متطلبات وطنية، مع تسويات لقيم بعض بنود القوائم المالية بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- أعدت بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للاستخدام الداخلي فقط، دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين؛[1]
- أعدت مجموعة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد، دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية ،كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي (IAS1) "عرض البيانات المالية"، أو لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.[2]

2-2-3- الحالات التي لا تستوجب تطبيق المعيار (IFRS1)

يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ولا يجب تطبيقه في الحالات التالي ذكرها:

- عندما تتوقف المنشأة عن عرض البيانات المالية بموجب متطلبات وطنية، حيث أنها عرضتها سابقًا بالإضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات المالية التي احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛[3]

- عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة بموجب متطلبات وطنية وتكون تلك البيانات المالية قد احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛[4]

- عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كان تقرير مدقّق الحسابات متحفظًا على تلك البيانات المالية.

---

[1]- طارق عبد العال حماد، ص 143.

[2] - Collection les codes RF, op cit, P: 542.

[3] - DFCG collection, op cit, 2004, 2005, P: 541.

[4]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 103.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2-4- حالة التغيرات في السياسات المحاسبية

لا يطبق المعيار (IFRS1) على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتخضع هذه التغيرات لما يلي:[1]

- متطلبات حول التغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي **8 "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"**؛
- متطلبات انتقالية محددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

المطلب الثاني: فلسفة المعيار (IFRS1) مقارنة بالتفسير الثامن

لقد استُكمل هذا المعيار بعدد من التوصيات التي تحدد استثناءات تطبيق مبدأ الرجعية الذي شكل عائقا في تطبيق التفسير السابق، حيث يجبر هذا المعيار تطبيق كل المعايير بطبعتها سارية المفعول عند تاريخ الانتقال لتطبيق المعايير ويمنع تطبيق الطبعات السابقة.

إن تطبيق المعايير لأول مرة يعتبر تغييرا في الطرق المحاسبية، حسب المعيار الدولي رقم *(IAS8)*، الذي يطبق بطريقة رجعية في معالجة المعطيات المحاسبية للسنوات الماضية، وهذا من أجل المحافظة على تجانس المعلومات المالية عند مقارنتها بين دورات الاستغلال. وينتج ذلك لأن طرق التقييم المحاسبية بين النظام القديم ومعايير المحاسبة الدولية مختلفة.

1- فلسفة المعيار

يطبق المعيار (IFRS1) عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بها. ويلزم المنشأة تطبيق كل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ساري المفعول في نهاية فترة إعداد التقارير الأولى، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما يتطلب منها القيام بإعداد قائمة المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدة ،وذلك كنقطة بداية للمحاسبة.

تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تقييم كافة الأصول والخصوم المعترف بها، غير أن المعيار (IFRS1) يمنح إعفاءات محددة من هذه المتطلبات في مجالات معينة، من المحتمل أن تتجاوز تكلفة الالتزام بها المنافع المتوقعة لمستخدمي البيانات المالية.

[1] - Collection les codes RF, op cit, P: 542.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

كما يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بعض المجالات، خاصة عندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي أحكاما تصدرها الإدارة حول ظروف سابقة بعد أن تكون مخرجات عملية معينة معلومة مسبقًا.[1]

يتطلب هذا المعيار إفصاحات توضح كيف أثر التحول، من مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المركز المالي المبلغ عنه للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

2- تغيرات المعيار (IFRS1) بالمقارنة مع التفسير 8

خلافًا للتفسير 8 الذي يقتضي التطبيق بأثر رجعي في معظم المجالات، فإن المعيار (IFRS1) جاء بمتطلبات أكثر مرونة ووضوح كالآتي:[2]

- يتضمن المعيار (IFRS1) إعفاءات تهدف إلى تجنب التكاليف التي يحتمل أن تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية، وعدد ضئيل من الاستثناءات الأخرى لأسباب عملية؛
- يوضح أن المنشأة تطبق أحدث نسخة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يوضح كيف ترتبط تقديرات المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالتقديرات التي أعدتها لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة؛
- يحدد أن الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى لا تنطبق على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى؛
- يتطلب المزيد من الإفصاح بشأن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

3- الاعتراف والقياس

3-1- إعداد المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير (IFRS)

على المنشأة إعداد وعرض بيان المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتكون هذه بمثابة نقطة البداية للمحاسبة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[2]- نفس المرجع، ص 101.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

3-2- التعديلات الواجبة عند إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي

باستثناء الإعفاءات التي يحددها المعيار، عند أول تطبيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تلزم المنشأة عند إعدادها لبيان المركز المالي الافتتاحي، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، القيام بما يلي:[1]

- الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات، كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- عدم الاعتراف بالبنود كأصول أو التزامات، إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل ذلك الاعتراف؛
- إعادة تصنيف البنود التي تم الاعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة كنوع واحد من الأصول أو الالتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، ولكن كنوع مختلف من الأصول أو الالتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تقييم كافة الأصول والالتزامات المعترف بها.

3-3- السياسات المحاسبية

3-3-1- ثبات السياسات المحاسبية المعتمدة

يتعين على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية المعتمدة في بيان المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وخلال جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار.[2]

3-3-2- التطبيق الثابت لأحدث إصدار من المعايير (IFRS)

يجب أن تلتزم السياسات المحاسبية المعتمدة بكل معيار دولي لإعداد التقارير المالية، ساري المفعول في نهاية فترة إعداد التقارير الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الأخذ في الحسبان الإعفاءات والاستثناءات التي يحددها هذا المعيار.[3]

يجب على المنشأة أيضا، أن لا تطبق إصدارات مختلفة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت سارية المفعول في تواريخ سابقة.

[1] -Stéphan BRUN, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris 2006, P : 383.
[2]- Collection les codes RF, op cit, P: 542.
[3] - Stephan BRUN, Op cit, P 383.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ويمكن لها أن تطبق معيارا دوليا جديدا لإعداد التقارير المالية لا يوجد التزام بتطبيقه بعد إذا سُمح بالتطبيق المبكر له.[1]

3-3-3- الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير (IFRS)

تنطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي استخدمت بشكل مسبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تطبق هذه الأحكام على تحول المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.[2]

3-3-4- أثر التعديلات الناجمة عن الأحداث والمعاملات قبل تاريخ التحويل إلى المعايير (IFRS)

يمكن للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في بيان المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تختلف عن تلك التي تستخدمها لنفس التاريخ باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة.

وبهذا تنشأ التعديلات الناجمة عن الأحداث والمعاملات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ونتيجة لهذا على المنشأة أن تعتر ف مباشرة بتلك التعديلات في الأرباح المحتجزة أو، إذا كان مناسبا، في فئة أخرى من حقوق الملكية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[3]

المطلب الثالث: الاستثناءات فيما يتعلق بالالتزام بجميع المعايير (IFRS) عند تاريخ التحول

يحدد هذا المعيار فئتين من الاستثناءات فيما يتعلق بالمبدأ الذي يفيد بوجوب التزام بيان المركز المالي الافتتاحي للمنشأة بكل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

- إعفاءات اختيارية من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.
- استثناءات إلزامية من التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[2]- DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 543.

[3]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 105.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1- الإعفاءات الاختيارية من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يمكن للمنشأة أن تستخدم واحدًا أو أكثر من الإعفاءات التالية:

1-1- اندماج الأعمال

على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بعمليات اندماج الأعمال التي اعترفت بها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يمكن أن تختار منشأة، تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 "اندماج الأعمال" بأثر رجعي على عمليات اندماج أعمال سابقة، حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

لكن، إذا قامت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أي عملية اندماج أعمال من أجل الالتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3، يتعين عليها إعادة عرض كافة عمليات اندماج الأعمال اللاحقة، كما يتعين عليها أيضًا تطبيق معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، كما هو معدل في عام 2008 ابتداء من نفس ذلك التاريخ.[1]

1-2- القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

1-2-1- بالنسبة للتثبيتات العينية

يمكن للمنشأة أن تختار تقييم بند من التثبيتات العينية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بقيمته العادلة، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ[2].

يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعيد تقييم بند في التثبيتات العينية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو قبل ذلك التاريخ، كتكلفة مقدرة في تاريخ إعادة التقييم، إذا كانت إعادة التقييم في ذلك التاريخ قابلة للمقارنة على نطاق واسع مع القيمة العادلة أو التكلفة أو التكلفة المستهلكة، بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر أسعار عام أو محدد.

[1] - Bachir SMAIL, Apprendre les normes IAS/IFRS, Edition Dar El Quods El Arabi, Oran, 2009, P: 326.
[2] - Stéphan BRUN, Op cit, P: 384.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1-2-2- بالنسبة لعقارات التوظيف وللتثبيتات المعنوية

إن اختيارات التقييم التي أوردها المعيار (IFRS1) بالنسبة للتثبيتات العينية، عند تبني المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرّة، يمكن تطبيقها أيضا على ما يلي:[1]

- عقارات التوظيف، إذا اختارت المنشأة استعمال نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي 40 "عقارات التوظيف"؛

- التثبيتات المعنوية التي تلبي شروط الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي 38 "التثبيتات العينية"، بما في ذلك التقييم للتكلفة الأصلية الذي يمكن الاعتماد عليه، والشروط الواردة في نفس المعيار المتعلقة بإعادة التقييم في حالة وجود سوق نشط.

1-2-3- بالنسبة للأصول الأخرى أو الخصوم

عند تبنيها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، لا يحق للمنشأة استخدام اختيارات تقييم التثبيتات العينية، التثبيتات المعنوية وعقارات التوظيف، لتقييم باقي الأصول الأخرى أو الخصوم.[2]

1-2-4- حالة التكلفة المقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة

يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تكون قد وضعت تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة لبعض أو جميع أصولها وخصومها، من خلال تقييمها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد، نتيجة لحدث معين مثل الخصخصة أو الاكتتاب العام الأولي. ويمكن للمنشأة أن تستعمل تلك التقويمات باستعمال القيمة العادلة المستندة إلى الأحداث كتكلفة مقدرة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ ذلك القياس.[3]

1-3- منافع الموظفين

1-3-1- الاعتراف والتقييم

بموجب معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظفين"، يمكن للمنشأة أن تختار استخدام الطريقة التي تتيح لها المجال لعدم الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية. ويتطلب التطبيق بأثر رجعي لهذا

[1]- Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, S'initier aux IFRS, Editions de la Performance et Francis Lefebvre, p:233.
[2]- Collection les codes RF, op cit, P: 545.
[3]- Stephan BRUN, Op cit, P 385.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الأسلوب أن تجزئ المنشأة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة، من بداية خطة منافع الموظفين وحتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى أجزاء معترف بها وأخرى غير معترف بها[1].

ولكن يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بكافة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى وإن استخدمت الأسلوب المتعلق بالأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة.[2] وعليه إذا استخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الاختيار، يتعين عليها تطبيقه على جميع خطط منافع الموظفين.[3]

1-3-2- الإفصاح

يمكن للمنشأة الإفصاح عن المبالغ المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظفين"، حيث يتم تحديد تاريخ المبالغ لكل فترة محاسبية بأثر مستقبلي، من تاريخ الانتقال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[4]

1-4- فروقات ترجمة العملات المتراكمة

يقتضي معيار المحاسبة الدولي 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" أن تقوم المنشأة بما يلي:[5]

- الاعتراف ببعض فروقات ترجمة العملات في بيان الدخل الشامل والمتراكم الآخر كعنصر منفصل من عناصر حقوق الملكية؛
- عند التصرف بعملة أجنبية، تتمّ إعادة تصنيف ترجمة العملات المتراكمة الخاصة بتلك العملة الأجنبية من حقوق الملكية للربح أو الخسارة كجزء من الأرباح أو الخسائر الناتج عن مثل هذا التصرف.

أمّا بالنسبة لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، من غير الضروري أن تلتزم بهذه المتطلبات المرتبطة بفروقات ترجمة العملات المتراكمة، التي كانت موجودة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[6] وإذا استخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإعفاء تقوم بما يلي:[7]

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[2] - Pascal BARNETO, Normes IAS/IFRS Application aux états financiers, Dunod, Pris, 2004, P: 213.

[3] - DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 548.

[4] - Collection les codes RF, Op cit, P: 545.

[5] - Stéphan BRUN, Op cit, P 386.

[6] - Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, Op cit, p: 239.

[7] - Collection les codes RF, Op cit, P: 546.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- تعتبر فروقات ترجمة العملات المتراكمة لكافة العمليات الأجنبية بأنها تساوي صفرًا في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تستبعد فروقات ترجمة العملات المتراكمة، التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من الأرباح والخسائر ويجب أن تتضمن فروقات الترجمة النهائية.

1-5- الأدوات المالية المركبة

يقتضي معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: العرض" في البداية من المنشأة، تجزئة الأداة المالية المركبة إلى عناصر منفصلة من الخصوم وحقوق الملكية. فإذا لم يعد عنصر الالتزام قائمًا، فإن التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي 32 ينطوي على فصل جزأين من حقوق الملكية هما:[1]

- الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل، الفائدة المتراكمة المضافة إلى عنصر الخصوم.
- والجزء الآخر يمثل عنصر حق الملكية الأصلي.

ولكن لا تحتاج منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب هذا المعيار أن تفصل هذين الجزأين إذا لم يكن عنصر الالتزام قائمًا في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية[2].

1-6- أصول وخصوم الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

1-6-1- تبني الشركة التابعة للمعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبني هذه المعايير من قبل الشركة الأم

إذا تحوّلت شركة تابعة إلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبني هذه المعايير من قبل الشركة الأم، يتعين على الشركة التابعة تقييم أصولها وخصومها في بياناتها المالية بأي من القيم التالية:[3]

- وفق المبالغ المحملة التي تتضمنها البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، بناءًا على تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات على إجراءات التوحيد وآثار اندماج الأعمال التي بموجبها تشتري الشركة الأم الشركة التابعة؛
- وفق المبالغ المحملة التي يقتضيها هذا المعيار، بناءًا على تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

[1] - Stéphan BRUN, Op cit, P 386.
[2] - Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, Op cit, p: 240.
[3] - DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 551.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ويمكن أن تختلف المبالغ المحدّدة وفق التقييم الثاني عن تلك المشار إليها وفق التقييم الثاني:[1]

- عندما ينتج عن الإعفاءات من هذا المعيار طرق قياس تعتمد على تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية للشركة التابعة عن تلك المستخدمة في البيانات المالية الموحدة.

تتاح المعالجة المماثلة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه.[2]

1-6-2- تبني المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة لها

إذا تبنت المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة لها أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، يتعين على المنشأة، في بياناتها المالية الموحدة، تقييم أصول وخصوم الشركة التابعة أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بنفس المبالغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، بعد إجراء التعديل لاستيعاب متطلبات التوحيد والتعديلات المحاسبية لحقوق الملكية واستيعاب آثار اندماج الأعمال التي اشترت فيها المنشأة الشركة التابعة.[3]

وعلى نحو مماثل، إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية للمرة الأولى في إعداد بياناتها المالية المنفصلة قبل أو بعد إعداد بياناتها المالية الموحدة، يجب عليها تقييم أصولها وخصومها بنفس المبالغ في كل من البيانين الماليين، باستثناء تعديلات التوحيد.[4]

1-7- تصنيف الأدوات المالية المعترف بها سابقًا

ينصّ معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والتقييم" على تحديد الأصل المالي عند الاعتراف الأوّلي على أنه متوفر للبيع، أو أن تحدد الأداة المالية، تحت شروط معينة على أنها أصل مالي أو خصم مالي بالقيمة العادلة من خلال حساب النتائج.

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 107.

[2] - Stéphan BRUN, Op cit, P: 387.

[3] - Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, Op cit, p: 241.

[4] - Collection les codes RF, Op cit, P: 547.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

بالرغم من هذا المتطلب، تنطبق بعض الاستثناءات، حيث يسمح لأية منشأة أن تحدد الأداة المالية على أنها متوفرة للبيع في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبالتالي تقيّمها وفق القيمة العادلة من خلال حساب النتائج.[1]

1-8- معاملات الدفع على أساس الأسهم

1-8-1- أدوات حقوق الملكية

يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 " الدفع على أساس الأسهم " على :

- أدوات حقوق الملكية الممنوحة بتاريخ 7 نوفمبر 2002 أو قبل ذلك التاريخ؛
- أدوات حقوق الملكية الممنوحة بعد 7 نوفمبر 2002 التي تستحق قبل آخر أجل من التاريخين المواليين:[2]
  - ü تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
  - ü 1 جانفي 2005.

لكن، إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 "الدفع على أساس الأسهم"، على أدوات حقوق الملكية تلك، فيمكنها أن تفعل ذلك فقط إذا أفصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لتلك الأدوات المحددة في تاريخ القياس، كما تم تعريفها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2.[3]

أمّا بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2، كأدوات حقوق الملكية الممنوحة في 7 نوفمبر 2002 أو قبل ذلك التاريخ، فيجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 "الدفع على أساس الأسهم".

[1] - DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 548.
[2] - Jean-Jacques JULIAN, Les Normes comptables internationales IAS/IFRS, Editions Foucher, 2ème Edition, Vanves, 2007, P: 192.
[3] - DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 549.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1-8-2- أدوات الخصوم

يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 "الدفع على أساس الأسهم"، على الخصوم الناتجة من معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمت تسويتها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[1]

أمّا بالنسبة للخصوم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2، فلا يُطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، إعادة عرض معلومات مقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة ما قبل 7 نوفمبر 2002.[2]

1-9- عقود التأمين

يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 "عقود التأمين". ويحدّ ذلك المعيار من التغيرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين، بما فيها التغيرات التي تجريها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.[3]

1-10- التغيرات في الخصوم الحالية للإزالة والاستعادة والخصوم المماثلة الداخلة ضمن تكلفة التثبيتات العينية

يتطلب التفسير 1 للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة تغييرات معينة في خصوم الإزالة والاستعادة والخصوم المماثلة إلى تكلفة الأصل الذي تتعلق به أو خصمها منها. وبعد ذلك استهلاك المبلغ القابل للاستهلاك المعدل للأصل وذلك بأثر مستقبلي على مدى عمره النفعي المتبقي.[4]

لا تحتاج المنشأة المتبنية للمرة الأولى أن تمتثل لهذه المتطلبات الخاصة بالتغييرات في هذه الخصوم التي حدثت قبل تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا استخدمت هذا الاستثناء عليها القيام بما يلي:[5]

- تقييم الخصوم في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات، الخصوم والأصول المحتملة"؛

---

[1] - Collection les codes RF, Op cit, P: 548.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 109.

[3] - Jean-Jacques JULIAN, Op cit, P: 192.

[4] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، نفس المرجع أعلاه، ص 110.

[5] - Collection les codes RF, Op cit, P: 549.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- تقدير المبلغ الذي كان سيتم إدخاله في تكلفة الأصل ذي العلاقة عندما نشأ الالتزام للمرة الأولى، وذلك بخصم الالتزام حتى ذلك التاريخ باستخدام أفضل تقدير للمنشأة لأسعار الخصم التاريخية المعدلة حسب المخاطرة التي كانت ستنطبق على ذلك الالتزام على مدى الفترة التي تتخلل ذلك؛
- حساب الاستهلاك المتراكم لذلك المبلغ ،كما في تاريخ الانتقال إلى المعايير لإعداد التقارير المالية، على أساس التقدير الحالي للعمر النفعي للأصل باستخدام سياسة الاستهلاك التي تتبناها المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

1-11- عقود الإيجار

يمكن للمنشأة، المتبنية للمرة الأولى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تطبيق الأحكام الانتقالية في التفسير 4 للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار".

وبناءً على ذلك، يمكن للجهة المتبنية للمرة الأولى، تحديد ما إذا كان ترتيب قائما في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يحتوي على عقد إيجار على أساس الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ.[1]

1-12- قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الخصوم المالية

يمكن للمنشأة تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف والتقييم" المتعلقة بقياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الخصوم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار للأثر المستقبلي على المعاملات.[2]

1-13- ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

يمكن للجهة التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في التفسير 12 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات".[3]

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 110.

[2]- Collection les codes RF, Op cit, P: 549.

[3]- Idem, P: 550.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1-14- تكاليف الاقتراض

يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 23 "تكاليف الاقتراض"، كما تم تعديله في عام 2007، مع التركيز على الأحكام المؤقتة الواردة فيه.[1]

2- الاستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المتعلقة بإلغاء الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية، محاسبة التحوّط، التقديرات، الأصول المصنفة بأنها أصول محتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة وبعض جوانب محاسبة الحصص غير المسيطرة.

2-1- إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والخصوم المالية

يجب على منشأة، تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، تطبيق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف و التقييم"، بأثر مستقبلي للمعاملات التي تحدث في 1 جانفي 2004 أو بعد ذلك التاريخ.[2]

وبمعنى آخر، إذا ألغت منشأة، تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بأصول مالية غير مشتقة أو التزامات مالية غير مشتقة، بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا السابقة نتيجة معاملة حدثت قبل 1 يناير 2004، يتعين عليها عدم الاعتراف بتلك الأصول والخصوم بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم تكن مؤهلة للاعتراف نتيجة حدث أو معاملة لاحقة.

يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف و التقييم" بأثر رجعي بموجب تاريخ تختاره المنشأة، بشرط أن تكون المعلومات اللازمة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي 39 على الأصول المالية والخصوم المالية التي ألغي الاعتراف بها نتيجة معاملات سابقة، قد تم الحصول عليها عند بداية المحاسبة لتلك المعاملات.[3]

2-2- محاسبة التحوّط (التغطية)

يفرض معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والتقييم" في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، على المنشأة قياس كافة المشتقات بالقيمة العادلة، وإلغاء كافة الخسائر

[1] -Collection les codes RF, Op cit, P: 550.
[2] - Stéphan BRUN, Op cit, P: 387.
[3] - Jean-Jacques JULIAN, Op cit, P: 192.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

والأرباح المؤجلة الناتجة عن المشتقات التي تمّ الإبلاغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، كما لو كانت أصولا أو خصوما.[1]

إذا وصفت المنشأة مركزا ماليا صافيا على أنه بند محوّط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، فيمكنها أن تصف بندًا مفردًا ضمن ذلك المركز المالي الصافي كبند محوّط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط أن تفعل ذلك في موعد أقصاه تاريخ التحول إلى هذه المعايير.[2]

وإذا وصفت المنشأة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معاملة ما على أنها تحوط، لكن لم يلبي التحوّط شروط محاسبة التحوّط الواردة في معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية : الاعتراف و التقييم"، فعلى المنشأة أن تطبق متطلّبات معيار المحاسبة الدولي 39، كما هو معدل في عام 2003، من أجل عدم الاستمرار في محاسبة التحوّط .أما المعاملات التي أبرمت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب عدم وصفها بأثر رجعي على أنها تحوّطات.[3]

2-3- التقديرات

يجب أن تتوافق تقديرات المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير مع التقديرات التي أعدت لنفس التاريخ، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة بعد إجراء التعديلات لتعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية، إلاّ إذا كان هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.[4]

يمكن للمنشأة أن تتلقى معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن تقديرات أعدتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، يجب أن تتعامل معها بنفس الطريقة التي تتعامل بها مع الأحداث التي لا تستوجب التعديل بعد تاريخ إعداد التقارير بموجب معيار المحاسبة الدولي 10 "الأحداث بعد فترة إعداد التقارير".

يجب أن لا تعكس المنشأة تلك المعلومات الجديدة في بيان مركزها الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم تحتاج التقديرات إلى تعديل نتيجة لاختلافات في السياسات المحاسبية أو كان هناك دليل موضوعي بأن هذه التقديرات كانت خاطئة.[5]

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 111.

[2] - Jean-Jacques JULIAN, Op cit, P: 192.
[3] - Collection les codes RF, Op cit, P: 551.
[4] - DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 549.
[5] - Stephan BRUN, Op cit, P: 389.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

من أجل تحقيق الثبات في التطبيق مع معيار المحاسبة الدولي 10 "الأحداث بعد فترة إعداد التقارير"، يجب أن تعكس تلك التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ظروف العمل التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير. و يجب أن تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أحوال السوق في ذلك التاريخ.[1]

تطبق الفقرات أعلاه على بيان المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما تنطبق أيضًا على الفترة المقارنة المعروضة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، التي يتم فيها استبدال الإشارات إلى تاريخ التحول لهذه المعايير بالإشارات إلى نهاية تلك الفترة المقارنة.[2]

2-4- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع والعمليات التشغيلية المتوقفة

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 "الأصول المعدة للبيع والعمليات المتوقفة "، بأن يتم تطبيقه بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة التي تنطبق عليها معايير التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع، والعمليات التشغيلية التي تنطبق عليها معايير التصنيف على أنها عمليات تشغيلية متوقفة بعد تاريخ نفاذ معيار التقرير 5.[3]

يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 "الأصول المعدة للبيع والعمليات المتوقفة" بتصنيف الأصول الجاهزة للتصرف على أنها محتفظ بها لغرض البيع، وهي معدة لأن تصبح عمليات تشغيلية متوقفة .بما يتناسب مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية[4].

على المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل 1 جانفي 2005، أن تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5، وعلى المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى هذه المعايير في 1 جانفي 2005 أو بعد ذلك التاريخ أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 بأثر رجعي.

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 112.

[2] - Collection les codes RF, Op cit, P: 551.

[3] - Jean-Jacques JULIAN, Op cit, P: 193.

[4] - DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 550.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-5- بعض جوانب محاسبة الحصص غير المسيطرة

تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، كما تم تعديلها في عام 2008، بصورة مستقبلية من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما يلي:

- المتطلبات المتعلقة بأن ينسب مجموع الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم وإلى الحصص غير المسيطرة، حتى لو أدى ذلك إلى وجود عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة؛
- متطلبات محاسبة التغييرات في حصص ملكية الشركة الأم في شركة فرعية التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة؛
- متطلبات محاسبة فقدان السيطرة على شركة تابعة.

لكن إذا اختارت منشأة، تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 "اندماج الأعمال" بصورة رجعية على اندماج الأعمال السابقة، فإنها تطبق أيضًا معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة".[1]

المطلب الرابع: العرض والإفصاح

فيما يتعلق بالعرض والإفصاح، فإن المعيار (IFRS1) لا يقدم أية إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. غير أنه يشترط تقديم إيضاحات في شكل معلومات مقارنة، مقاربات وتفسيرات تتعلق بعملية الانتقال من المرجعية المحاسبية القديمة إلى معايير المحاسبة الدولية.

1- المعلومات المقارنة

امتثالا لمعيار المحاسبة الدولي 1 "عرض البيانات المالية (IAS1)"، ينبغي أن تشمل البيانات المالية للمنشأة التي تعد وفقًا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1، على الأقل ثلاثة بيانات عن الوضع المالي وبيانين عن الدخل الشامل وبيانين عن التدفقات النقدية وبيانين عن التغيرات في حقوق الملكية والملاحظات ذات العلاقة، بما في ذلك المعلومات المقارنة.[2]

[1] - Collection les codes RF, Op cit, P: 552.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 113.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2- المعلومات غير المقارنة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والملخصات التاريخية

تعرض بعض المنشآت ملخصات تاريخية لبيانات محددة لفترات تسبق الفترة الأولى، التي عرضت لها معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا يتطلب هذا المعيار التزام تلك الملخصات بمتطلبات الاعتراف والتقييم الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[1]

وعلاوة على ذلك، تعرض بعض المنشآت معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، بالإضافة إلى المعلومات المقارنة التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي 1 "عرض البيانات المالية" (IAS1). أين يتعين على المنشأة:[2]

- عرض المعلومات المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة بشكل واضح على أنها معلومات لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد مقدار ما تمثله تلك التعديلات.

3- تفسير أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

3-1- وجوب تفسير أثر التحول

على المنشأة أن تفسر، كيف أن التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قد أثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية[3].

3-2- المقاربات

للقيام بالتفسيرات اللازمة، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة، حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما يلي:

3-2-1- مقاربة حقوق الملكية

يقارب الكيان حقوق الملكية المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكل من التاريخين الآتيين:[4]

- تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

---

[1] - Stéphan BRUN, Op cit, P: 389.
[2] - Collection les codes RF, Op cit, P: 553.
[3] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 114.
[4] - Jean-Jacques JULIAN, Op cit, P: 193.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- نهاية آخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة.

3-2-2- مقاربة حساب النتائج

مقاربة حساب النتائج المعدّ وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة لأحدث فترة في البيانات المالية السنوية الأخيرة الخاصة بالمنشأة، مع حساب النتائج المعدّ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة.[1]

3-2-3- مقاربة جدول التدفق النقدي

إذا عرضت المنشأة جدول التدفق النقدي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة الخاصة بها، يجب عليها أن تقارب بياناته مع تلك الواردة في جدول التدفق النقدي المعدّ وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة، كما توضح أيضًا التعديلات المادية على هذا الجدول.[2]

4- الإفصاحات الأخرى

4-1- تفصيلات التعديلات على القوائم المالية

يجب على المنشأة أن تفصح عن التفصيلات الكافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على بيان المركز المالي، حساب النتائج وجدول التدفق النقدي.[3]

4-2- انخفاض قيمة الأصول

تفصح المنشأة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول"، إذا اعترفت المنشأة بخسائر انخفاض القيمة أو الاسترجاعات في الفترة التي تبدأ من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك عند إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[4]

[1] - Bachir SMAIL, Op cit, P: 339.
[2] - DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 552.
[3] - Collection les codes RF, Op cit, P: 553.
[4] - Idem, P: 553.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4-3- تصحيح الأخطاء المرتكبة

إذا علمت المنشأة بوجود أخطاء ارتكبت عند تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، يجب أن تميز التسويات التي يتطلبها المعيار (IFRS1)، بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغيرات في السياسات المحاسبية.[1]

لا يتناول معيار المحاسبة الدولي 8 "التغيرات في السياسات المحاسبية" التي تحدث عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. وعليه، لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 8 الخاصة بالإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية على البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

4-4- حالة عدم عرض المنشأة لبيانات مالية سابقة

إذا لم تعرض المنشأة البيانات المالية لفترات سابقة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.[2]

4-5- وصف الأصول المالية أو الخصوم المالية

يسمح للمنشأة بوصف أصل مالي أو خصم مالي، معترف به سابقًا على أنه أصل مالي أو خصم مالي، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو على أنه محتفظ به لغرض البيع. وعلى المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول أو خصوم مالية موصوفة في كل فئة بالإضافة إلى تصنيفها ومبلغها المحمل في البيانات المالية السابقة.

4-6- استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة

إذا استخدمت المنشأة القيمة العادلة في بيان المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفة مقدرة لبند من التثبيتات العينية، أو عقارات التوظيف، أو تثبيت معنوي، على المنشأة أن تفصح في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لكل بند من بنود المركز المالي الافتتاحي حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عن مجموع القيم العادلة، مجموع التعديلات على المبالغ المحملة المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة.[3]

---

[1] - Stephan BRUN, Op cit, P: 390.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[3] - DFCG collection, Op cit, 2004, 2005, P: 553.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4-7- التقارير المالية المرحلية

إذا عرضت المنشأة تقريرا ماليا مرحليا، بموجب معيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المرحلية"، لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فيجب أن يتضمّن جميع الإفصاحات اللاّزمة للبيانات المالية السنوية.[1]

لضمان جودة المعلومات وتحقيق الشفافية المطلوبة في القوائم المالية، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار التقرير المالي الدولي الأول "تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة" بهدف ضمان انتقال سليم وفق أسس وضوابط تحكم عملية إعداد التقارير المالية.

بالإضافة إلى الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يستعمل الإطار النظري الدولي المتمثل في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"** (IFRS1)¤ صياغة إستراتيجية عامة يمكن للكيانات تبنيها لتسيير عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وهو ما سيتم تناوله في المبحث الموالي.

المبحث الثالث: الإستراتيجية العامة لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان

قبل التطبيق الميداني لعملية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان، يجب عليه إعداد إستراتيجية شاملة تحدد بصفة منهجية المراحل التي يجب المرور بها لإنجاح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

ونظرا لافتقار الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي الجزائري لمعيار قائم بذاته يحدد إستراتيجية واضحة المعالم لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، على غرار معايير المحاسبة الدولية، يتمّ من خلال هذا المبحث صياغة إستراتيجية تبين منهجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان، وذلك بالاعتماد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة المتمثل في التعليمة رقم 02 والمذكرات المنهجية التابعة لها من جهة، وعلى الإطار النظري الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية لأول مرة، المتمثل في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** ***(IFRS1)***.

[1] - Stéphan BRUN, Op cit, P: 391.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

يعرض هذا المبحث إستراتيجية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يمكن اعتمادها من طرف الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، مع إمكانية تعديلها وإثرائها وفق خصوصيات كل كيان مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاطه، حجمه، عدد مستخدميه، والبيئة الاقتصادية التي ينشط فيها.

المطلب الأول: تحضير عملية الانتقال من طرف الكيان

لا تقتصر عملية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة في عملية تحويل الأرصدة من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي، والمحاسبة المالية قبل أن تكون محاسبة معالجات فهي محاسبة أحكام، تبنى على أساس السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف هيئات تسيير الكيان، التي أصبح لها صلاحية التوحيد المحاسبي على النطاق المحلي للكيان على غرار المجلس الوطني للمحاسبة المخول قانونا بعملية التوحيد المحاسبي في الجزائر.

إن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، تعتبر بمثابة مشروع مهم بالنسبة للكيان، يرتكز على فلسفة محاسبية جديدة تستوجب إعطاءه أهمية كبيرة من طرف جميع الأعضاء الفاعلة في الكيان، ممّا يستوجب التحضير له بجدية من خلال القيام بما يلي:

1- مفهوم الكيان وتصنيفاته

قبل التطرق إلى التحضير لعملية الانتقال، سيتم إلقاء الضوء على مفهوم الكيان وتصنيفه من حيث حجمه كما يلي:

1-1- مفهوم الكيان

يطلق على مفهوم الكيان تسميات عديدة كالمؤسسة، المنشأة، المقاولة، ويمكن تعريفه بوحدة اقتصادية تجتمع فيها مجموعة من الوسائل المادية والمالية التي تستغلها أفراد بشرية لممارسة نشاط صناعي، تجاري أو خدماتي بهدف تحقيق الربح.[1]

1-2- تصنيفات الكيان

من حيث طبيعته القانونية، يُصنّف الكيان إلى كيان طبيعي يملكه شخص طبيعي واحد وكيان معنوي يملكه شخص طبيعي أو معنوي واحد أو أكثر.

[1] - Jean-Marie Albertini, Lexique d'économie, 6ème édition, LTV édition, Italie , Aout 1999, P : 263.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

أما من حيث الحجم، فيمكن تصنيف الكيانات إلى كيانات مصغرة، كيانات صغيرة، كيانات متوسطة،كيانات صغيرة ومتوسطة وكيانات كبرى.

غير أنه تختلف معايير تصنيف الكيانات لتأخذ هذه الأحجام باختلاف القوانين التي تنظمها كالآتي:

1-2-1- القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يهدف القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12، المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إلى تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتحديد تدابير مساعدتها ودعم ترقيتها.[1]

صنف هذا القانون المؤسسات من حيث حجمها مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر الآتية :

- الحدود المعتبرة لتحديد رقم الأعمال أو مجموع الحصيلة السنوية التي تعني مجموع الميزانية السنوي للمؤسسة؛
- عدد المستخدمين؛
- معايير الاستقلالية.

1-2-1-1- المؤسسة الصغيرة والمتوسطة

تعرف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، مهما كانت طبيعتها القانونية، بأنها مؤسسة إنتاج السلع و/أو الخدمات، شريطة أن تشغل من 01 إلى 250 شخص، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2 مليار دج، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دينار، مع استيفائها معايير الاستقلالية، بأن لا يمتلك رأسمالها بمقدار 25 % فما أكثر، من قبل مؤسسة أو مجموعة مؤسسات أخرى لا ينطبق عليها تعريف المؤسسات الصغيرة أو المتوسطة.[2]

1-2-1-2- المؤسسة المتوسطة

تعرف المؤسسة المتوسطة وفق القانون 01-18، بأنها مؤسسة تشغل ما بين 50 إلى 250 شخص، ويكون رقم أعمالها ما بين 200 مليون إلى ملياري دينار أو يكون مجموع حصيلتها السنوية ما بين 100 إلى500 مليون دينار.[3]

1- المادة الأولى من القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12.

2- المادة 04 من القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12.

3- المادة 05 من القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1-2-1-3- المؤسسة الصغيرة

أما المؤسسة الصغيرة، تعرف وفق هذا القانون بأنها مؤسسة تشغل ما بين 10 إلى 49 شخص، ولا يتجاوز رقم أعمالها 200 مليون دج أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 100 مليون دينار.[1]

1-2-1-4- المؤسسة المصغرة

بالإضافة إلى تعريفه للمؤسسة الصغيرة، عرف هذا القانون المؤسسة المصغرة بالمؤسسة التي شغل من عامل إلى 9 عمال، وتحقق رقم أعمال يقل عن 200 مليون أو مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز 10 مليون دينار.[2]

1-2-1-5- المؤسسة الكبرى

لم يعرف هذا القانون المؤسسة الكبرى، غير أنه بمفهوم مخالفة التصنيفات التي أشار إليها الواردة سابقا، فإن المؤسسة التي تشغل أكثر من 250 شخص، ويتعدى رقم أعمالها ملياري دينار أو يتجاور مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دينار يمكن اعتبارها مؤسسة كبرى.

يبين الجدول الموالي مختلف تصنيفات الكيانات من حيث حجمها، بناء على القانون التوجيهي 18-01 المؤرخ في 2001/12/12، كالآتي:

جدول رقم 08 : تصنيف الكيانات من حيث حجمها

حجم المؤسسة	رقم أعمالها السنوي	مجموع الحصيلة السنوية	عدد المستخدمين
الصغيرة والمتوسطة	لا يتعدى 2 مليار دج	لا يتعدى 500 مليون دج	من 01 إلى 250 شخص
المتوسطة	ما بين 200 مليون دج و2 مليار دج	ما بين 100 و 500 مليون دج	ما بين 50 و250 شخص
الصغيرة	لا يتعدى 200 مليون دينار	لا يتعدى 100 مليون دج	ما بين 10 و49 شخص
المصغرة	لا يتعدى 20 مليون دج	لا تتعدى 10 مليون دج	من 01 إلى 09 شخص
الكبرى	يتعدى 2 مليار دج	يتعدى 500 مليون دج	أكثر من 250

المصدر: تمّ إعداده بناء على مضمون القانون التوجيهي رقم 01-18

[1]- المادة 06 من القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12.

[2]- المادة 07 من القانون رقم 01-18 المؤرخ في 2001/12/12.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1-3- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي على الكيانات بمختلف أصنافها

بمفهوم القانون 01-18، فإن جميع المؤسسات بمختلف أصنافها تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، بمسكها لمحاسبة مالية كاملة باستثناء بعض المؤسسات المصغرة التي يمكن لها أن تمسك محاسبة مبسطة، وفق مبدأ الخزينة، إذا توفرت فيها الشروط التي حدّدها القرار 72 المؤرخ في 2008/07/26، كالآتي:

- إذا كان الكيان يمارس نشاطا تجاريا، ولا يتعدى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل و لم يتعدى رقم أعماله السنوي 10 ملايين دينار جزائري؛
- إذا كان الكيان يمارس نشاطا إنتاجيا أو حرفيا، ولا يتعدى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل و لم يتعدى رقم أعماله السنوي 06 ملايين دينار جزائري.
- إذا كان الكيان يمارس نشاط الخدمات والنشاطات الأخرى، ولا يتعدى عدد مستخدميه تسعة أجراء بوقت كامل و لم يتعدى رقم أعمالها السنوي 03 ملايين دينار جزائري.[1]

1-4- مجال تطبيق النظام الجبائي على الكيانات بمختلف أصنافها

بمفهوم القانون 01-18، فإن المؤسسات الكبرى والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات المتوسطة وبعض المؤسسات الصغيرة، إذا تعدى رقم أعمالها 100 مليون دينار، تخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي لتحديد الربح الخاضع للضريبة. وفي هذه الحالة، تُسيير ملفاتها الجبائية من طرف مديرية المؤسسات الكبرى لدى المديرية العامة للضرائب، باعتبار أن رقم أعمالها السنوي يتعدى 100 مليون دينار.

أمّا المؤسسات المصغرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 10 ملايين دينار والمؤسسات الصغيرة التي لم يتعدى رقم أعمالها السنوي 30 مليون دينار تخضع لنظام الربح المبسط.[2]

أما المؤسسات المصغرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10 ملايين دينار، تخضع لنظام الضريبة الجزافية الموحدة شريطة أن يكون الكيان شخصا طبيعيا.

[1] - المادة 02 من القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26.

[2] - المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2- تحضير عملية الانتقال من طرف الكيان

2-1- تشكيل فوج عمل لتسيير عملية الانتقال

بهدف إنجاح تسيير مشروع تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يجب على الكيان أن يشكل فوج عمل توكل له مهمة تسيير ومتابعة مشروع الانتقال، يتشكل من جميع الأطراف الفاعلة على مستوى الكيان، وعلى رأسها المدير العام للكيان بمساعدة المسؤولين على أهم الوظائف في الكيان بما فيها المحاسبة والمالية، الإعلام الآلي، تسيير المستخدمين، التموين، الإنتاج والتوزيع.

يستعين فوج عمل تسيير عملية الانتقال بجميع الكفاءات الداخلية من جميع الاختصاصات، وفي حالة عدم تواجدها داخليا، يلجئ الكيان للخبرة الخارجية التي هي على دراية كافية بالنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

2-2 – الاستعانة بالخبرة الخارجية

جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بفلسفة جديدة تقتضي التحكم في مبادئه وقواعد التقييم والعرض والإدراج في الحسابات، بالخصوص أنها تستمد فحواها من مرجعية محاسبية عالمية حديثة النشأة.

كما أن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تحدده قواعد يجب احترامها لإعداد أول قوائم مالية تمسك وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، التي تعتبر بمثابة نقطة الانطلاق للإفصاح المحاسبي والمالي وفق هذه المرجعية المحاسبية الجديدة. وكثيرا ما تفتقر الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم داخليا للكفاءات ذات الخبرة في هذا المجال، مما يستدعي الاستعانة بالخبرة الخارجية.

ما تّمت ملاحظته ميدانيا وهو استعانة بعض الكيانات المهمة في الجزائر بالخبرة الأجنبية في مجال معايير المحاسبة الدولية لتسيير مشروع الانتقال، غير أنه من المستحسن الاستعانة بالخبرة الخارجية الوطنية نظرا لإلمامها بخصوصيات البيئة المحاسبية الوطنية.

2-3- إعداد إستراتيجية للانتقال

مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات الكيان المتمثلة في طبيعة نشاطه وحجمه والبيئة الاقتصادية التي ينشط فيها، يعد فوج العمل، بالاستعانة بالخبير الخارجي وتحت إشراف محافظ الحسابات، إستراتيجية للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، مع وضع جدول زمني لتنفيذ مختلف مراحلها ومتابعة تطور الأشغال.[1]

[1]- Guide investir en Algérie, KPMG Algérie, 2011, P : 158.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-4- تدريب وتكوين المستخدمين

إن عملية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لا تعني المشرفين على مصلحة المحاسبة والمالية فقط بل تعني أكثر من طرف فاعل على مستوى الكيان، وبهدف إنجاح عملية تسيير الانتقال، يجب على الكيان أن يكّون ويدرب الأطراف الفاعلة على المبادئ والقواعد المسيرة للنظام المحاسبي المالي الجديد.

من المستحسن أن توكل مهمة التكوين لخبير في معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، ملم بالجانب النظري والجانب التطبيقي لمختلف أحكام المرجعية المحاسبية الجديدة على أن تكون المادة النظرية المتاحة مدعمة بأمثلة تطبيقية مستوحاة من واقع البيئة الاقتصادية التي ينشط فيها الكيان.

2-5- تشخيص نظام الإعلام الآلي لمعالجة البيانات المحاسبية

يقوم الكيان بتشخيص برنامج الإعلام الآلي المخصص لمسك المحاسبة، لمعرفة إن كان بإمكانه أن يتلاءم ومتطلبات مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي، التي حددها الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

و هنا يجد الكيان نفسه أمام ثلاث حالات كالآتي:

الحالة الأولى: مطابقة نظام الإعلام الآلي القديم لمعالجة البيانات المحاسبية مع شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية، كما حددها النظام المحاسبي المالي الجديد. وفي هذه الحالة يتم الاحتفاظ به لاستعماله لمسك المحاسبة المالية؛

الحالة الثانية: عدم مطابقة نظام الإعلام الآلي القديم لمعالجة البيانات المحاسبية مع شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية، كما حددها النظام المحاسبي المالي الجديد، مع قابليته للتكيف معها، وفي هذه الحالة يتم الاحتفاظ به وإطراء عليه التعديلات اللازمة لجعله صالحا لمسك المحاسبة المالية؛

الحالة الثالثة: عدم مطابقة نظام الإعلام الآلي القديم لمعالجة البيانات المحاسبية مع شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية، كما حددها النظام المحاسبي المالي، وفي نفس الوقت عدم قابليته للتكيف معها، وفي هذه الحالة يتمّ التخلي عنه واستبداله بنظام إعلام آلي جديد يتلاءم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-6- إعداد مخطط الحسابات الداخلي (دليل الحسابات)

إن الحاجة إلى لغة محاسبية متجانسة ومتداولة بين جمهور المحاسبين تسهل التفاهم والتعاون فيما بينهم وتكون مناسبة للنظام المحاسبي، حيث جعلت المنظمات المحاسبية والهيئات المختصة في كل بلد تبحث عن دليل موحد للحسابات يلزم تطبيقه.

ويعرف الدليل المحاسبي على أنه عملية اختيار وتحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتم بالوحدة المحاسبية، وتجميعها وتبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، ثم وضعها في إطار عام وإعطائها رموزا أو أرقاما مميزة لكل منها.[1]

ويبين هذا المفهوم أن الدليل المحاسبي يعتبر المفتاح الرئيسي لأي نظام محاسبي لاشتماله على ترجمة للمدخلات والمخرجات في المعاملات المالية التي يشملها هذا النظام.[2]

تنفيذا لأحكام الفقرة 311-1 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل، ملائما لهيكله ونشاطه ويلبي المنظومة المعلوماتية للتسيير.[3]

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا محاسبيا ذي رقمين اثنين، يُطبق على جميع الكيانات مهما كان نشاطها أو حجمها، وبالإضافة إلى ذلك يمكن للكيانات أن تفتح داخل هذا الإطار المحاسبي الحسابات الفرعية الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها.[4]

يُعدّ مخطط الحسابات الداخلي المشرفون على المحاسبة داخل الكيان مستعينين بالخبير الخارجي المختص في النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: إعداد دليل السياسات المحاسبية

طبقا لأحاكم المادة 25 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية المتمثلة في الميزانية، حساب

1- منير محمود سالم، رمضان محمد غنيم، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة القاهرة، مصر، 1986، ص38.

2- أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول ، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001، ص61.

3- عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 59.

4- الفقرة 312-01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة. ترفق هذه الكشوف بملحق يبين السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الكيان ويوفر معلومات عددية ووصفية مكملة للكشوف المالية.

من واجب كل كيان، معني بتطبيق النظام المحاسبي المالي، أن يعدّ دليلا للسياسات المحاسبية المعتمدة، مع وجوب المصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للكيان.

1- تعريف السياسات المحاسبية

أطلق المشرع الجزائري على السياسات المحاسبية تسمية الطرق المحاسبية، التي عرفها من خلال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي كما يلي: "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية".[1]

تسمي لجنة معايير المحاسبة الدولية هذه الطرق بالسياسات المحاسبية، طبقا لأحكام الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم 01 "إعداد وعرض القوائم المالية"، الذي يعرفها بالمبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، على أن يتم الأخذ بمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية.[2]

2- عناصر السياسات المحاسبية

من خلال تعريف النظام المحاسبي المالي للطرق المحاسبية، يتبين بأن السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الكيان تتكون من المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة والقواعد والتطبيقات الخصوصية.

2-1- المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة

تتمثل المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، في الفرضيات والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي نص عليها الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.

---

[1]- المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر، 2009 ، ص 18.

[2]- سعد براوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 11.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-1-1- الفرضيات الأساسية

ينص الإطار التصوري على أن الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تُعدُّ وتعرض على أساس فرضيتين أساسيتين هما:

فرضية محاسبة الالتزام، التي بموجبها تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام، عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث، وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.[1]

فرضية استمرارية الاستغلال، التي بموجبها تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل قريب. وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.[2]

2-1-2- الخصائص النوعية للمعلومة المالية

اكتفى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بسرد أربع خصائص نوعية، يجب على المعلومة الواردة في الكشوف المالية أن تتسم بها، وترك تعريفها لمعجم التعاريف الملحق بالقرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، الذي عرفها كما يلي:

الدلالة: التي تتمثل في جودة المعلومة، عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستعملين، من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها.[3]

المصداقية: التي تعبر عن جودة المعلومة، عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر، والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عمّا هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن يُنتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.[4]

---

[1]- المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156/08.

[2]- المادة 7 من المرسوم التنفيذي 156/08.

[3]- التعريف رقم 72 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية الجزائرية مؤرخة في 25-03-2009، العدد رقم 19.

[4]- التعريف رقم 41 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

قابلية المقارنة: التي تسمح لمستعملي الكشوف المالية إجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات في ظل احترام استمرارية الطرق المعتمدة من طرف الكيان.[1]

قابلية الفهم: التي تجعل المعلومة سهلة الفهم من طرف أي مستعمل ذي معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.[2]

2-1-3- الاتفاقيات المحاسبية

عند إعداد وعرض الكشوف المالية، يقضي النظام المحاسبي المالي باحترام ثلاث اتفاقيات محاسبية، عرفها الإطار التصوري كما يلي:

اتفاقية وحدة الكيان: التي على أساسها يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومتوجاته، والذمة المالية للمشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه. ويجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.[3]

اتفاقية الوحدة النقدية: التي تلزم الكيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية، حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، وعرضها في الكشوف المالية. وفق هذه الاتفاقية لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي التي تذكر في الملحق بالكشوف المالية، عندما تكون ذات أثر مالي.[4]

اتفاقية الوحدة التاريخية: التي بموجبها تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.[5]

1- التعريف رقم 14 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26.
2- التعريف رقم 54 من معجم التعاريف، الملحق الثالث للقرار المؤرخ في 2008/07/26.
3- المادة 9 من المرسوم التنفيذي 08 / 156.
4- المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156/08.
5- المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-1-4- المبادئ المحاسبية

يُبرزُ دليل السياسات المحاسبية، المرفق بملحق الكشوف المالية، المبادئ المحاسبية التي على أساسها، يعد الكيان كشوفه المالية ويعرضها كما حددها النظام المحاسبي المالي.

يبين الجدول الآتي المبادئ المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والنصوص التشريعية والتنظيمية التي تضمنتها.

جدول رقم 09 : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

المبدأ المحاسبي	المصدر
عدم المقاصة	المادة 15 من القانون 07-11
القيد المزدوج	المادة 16 من القانون 07-11
الأهمية النسبية	المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156
استقلالية السنة المالية	المادة 12 من المرسوم التنفيذي 08-156
الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال	المادة 13 من المرسوم التنفيذي 08-156
الحيطة والحذر	المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156
ديمومة الطرق	المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156
ثبات الميزانية الافتتاحية	المادة 17 من المرسوم التنفيذي 08-156
أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني	المادة 06 من القانون 07-11 المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156
مبدأ الصورة الصادقة	المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156
ربط الأعباء بالمنتوجات	الفقرة من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26

المصدر: تمّ إعداده بناء على الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

2-2- القواعد والتطبيقات الخصوصية

تتمثل القواعد والتطبيقات الخصوصية، في الخيارات المتاحة من طرف معايير النظام المحاسبي المالي للتقييم والإدراج في الحسابات لمختلف عناصر الميزانية، من أصول وخصوم وأموال خاصة وعناصر حساب النتائج من أعباء ومنتوجات، وكذا طرق عرضها في الكشوف المالية.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

نصت معايير النظام المحاسبي المالي على خيارات تفضيلية يجب على الكيان اعتمادها، وعند استحالة تطبيقها يلجأ الكيان إلى الخيار البديل، مع تبرير هذا الاختيار في ملحق الكشوف المالية والأسباب التي أدّت إلى ذلك.

حدّدت نصوص الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي الخيارات المحاسبية، بما فيها الخيارات التفضيلية والخيارات البديلة، بالنسبة لمختلف عناصر الميزانية وحساب النتائج وعرض الكشوف المالية، والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعات متجانسة كما يلي:

2-2-1- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات

2-2-1-1- التقييم اللاحق للتثبيتات العينية

عند إدراجها الأول في الحسابات، تُقيّم التثبيتات العينية في الحسابات بتكلفتها التاريخية[1]. وعند إدراجها في الحسابات لاحقا، عند إقفال السنة المالية، يتم تقييمها بكلفتها منقوص منها الإهتلاكات وخسائر القيمة، وهو ما يعرف **بطريقة الكلفة.**

غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه[2]، أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوص منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة[3]، وهو ما يعرف **بطريقة القيمة الحقيقية.**

2-2-1-2- طرق إهتلاك التثبيتات

يمثل الإهتلاك انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدُرّها التثبيت بوتيرة تحدد وفق الطريقة المعتمدة من طرف مسيري الكيان. يقترح النظام المحاسبي المالي ثلاثة خيارات تمثل طرق إهتلاك التثبيت، بما فيها **الطريقة التناقصية** أو **طريقة وحدات الإنتاج**، اللتان تعتبران **طريقتان بديلتان للطريقة الخطية** التي تمثل **الطريقة التفضيلية** المعتمدة، في حالة عدم التمكّن من تحديد وتيرة الاهتلاك بصورة صادقة.[4]

---

[1]- الفقرة 121-05 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[2]- الفقرة 121-20 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[3]- الفقرة 121-21 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[4]- الفقرة 121-07 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2-1-3- التقييم اللاحق للعقارات الموظفة

بعد أن يتم الإدراج الأولي للعقارات الموظفة في الحسابات، باعتبارها تثبيتا عينيا وفق كلفتها التاريخية، تدرج في الحسابات لاحقا، إما **بطريقة الكلفة** أو بطريقة **القيمة الحقيقية**[1]. كلتا الطريقتان **اختياريتان** ولا تتسم أيّ منهما بالأفضلية بالمقارنة مع الأخرى.

2-2-1-4- التقييم الأولي للتثبيتات المقتناة بعقود إيجار-تمويل

يمثل الإيجار التمويلي عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى المستأجر، يؤدي عند انتهاء مدته إلى تحويل الملكية أو عدم تحويلها.[2]

عند التقييم الأولي للأصل الذي تمّ اقتناؤه بموجب عقد إيجار-تمويل، يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية، **بقيمته الحقيقية** أو **بالقيمة المحيّنة الدنيا للمدفوعات** بمقتضى عقد الإيجار، إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.[3]

في هذه الحالة، لا يمكن تفضيل طريقة على الأخرى، بل يجب على الكيان تطبيق إحدى الطريقتين الاختياريتين متى كانت إحداهما أقل ثمنا من الأخرى.

2-2-1-5- التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة

طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل.[4] ويمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة، كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تمّ استخدامها فيها، وعليه، فإنها لا تُدرج في الحسابات في شكل تثبيتات بل تقيّد كأعباء في حساب نتائج السنة المالية.[5]

في هذه الحالة، على الكيان أن يحدد، في دليل السياسات المحاسبية الواجب إرفاقه بملحق الكشوف المالية، مبلغ الحد الأعلى لقيمة التثبيتات العينية التي تدرج في الحسابات كأعباء.

---

[1]- الفقرة 121-17 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[2]- الفقرة 135-01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[3]- الفقرة 135-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[4]- الفقرة 121-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[5]- الفقرة 121-04 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2-2- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات

2-2-2-1- التقييم الأولي لتكلفة المخزونات

وفقا للقواعد العامة للتقييم، تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها. تحسب هذه التكاليف إما على أساس **التكاليف الحقيقية**، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا أو ما يعرف **بالتكاليف الموحدة القياسية** التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.[1]

كلتا الطريقتان **اختياريتان** ولا تتسم أيّ منهما بالأفضلية بالمقارنة مع الأخرى. غير أنه بمقارنتهما بطرق التقييم البديلة الموالية يمكن اعتبارهما **طريقتين تفضيليتين** باعتبارهما من القواعد العامة للتقييم.

وعندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها **بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها**، تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة[2]، وهذا ما يمثل **الطريقة البديلة الأولى** للطريقتين التفضيليتين المشار إليهما أعلاه.

في حالة ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف، تنجرّ عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات، من غير التموينات، يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية[3]. وهو ما يُعرف **بطريقة هامش الربح** التي تعتبر **الطريقة البديلة الثانية** للطرق المشار إليها أعلاه.

2-2-2- طرق المتابعة المحاسبية للمخزونات

ينص النظام المحاسبي المالي على أن اختيار طريقة المتابعة المحاسبية للمخزون تعود إلى قرار مسيري الكيان، الذين لهم أن يختاروا إما **طريقة الجرد الدائم** أو **طريقة الجرد المتناوب**[4]. لا يمكن اعتبار طريقة تفضيلية بالمقارنة مع الأخرى، وللمسيرين الحق في اختيار طريقة الجرد التي يرون أنها تلائم خصوصيات الكيان، على أن يبينوا بوضوح الطريقة المعتمدة في دليل السياسات المحاسبية الذي يرفق بملحق الكشوف المالية مع الحرص على ديمومة تطبيقها احتراما للمبدأ المحاسبي **ثبات الطرق المحاسبية**.[5]

---

[1]- الفقرة 123-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

[2]- الفقرة 123-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

[3] - الفقرة 123-04 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26..

[4]- المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص148.

[5]- المادة 717 من القانون التجاري.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-2-2-3- تقييم السلع المتعاوضة

يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما **الوارد أولا الصادر أولا**، وإما **بطريقة الكلفة المتوسطة المرجحة** للشراء أو للإنتاج. يختار الكيان الطريقة التي تناسب ظروفه دون تفضيل إحداهما على الأخرى.

ويجب على الكيان أن يبين بوضوح الخيار المحاسبي المعتمد لتقييم المخزونات أو متابعتها في ملحق الكشوف المالية.[1]

2-2-3- الخيارات المحاسبية المتعلقة بعرض الكشوف المالية

2-2-3-1- معالجة أثر التغير في الطرق المحاسبية

تخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يطبقها أي كيان لإعداد وتقديم كشوفه المالية[2]. ولا 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.[3]

بعد موافقة أجهزة التسيير المؤهلة على الأثر الناتج عن تغيير الطرق المحاسبية يتمّ تقديمه في الكشوف المالية بتحميله في **حساب الترحيل من جديد لأرباح السنة المالية الجارية** وفق **الطريقة التفضيلية.** وإذا تعذر ذلك، يُحمّل إلى حساب الترحيل من جديد الذي يناسب **النتائج غير الموزعة للسنوات المالية** السابقة **وفق الطريقة البديلة.**[4]

2-2-3-2- طريقة عرض حساب النتائج

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية. يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا أو خسارة.[5]

يجب على الكيان إعداد **حساب النتائج حسب طبيعته،** بالاعتماد على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب طبيعتها، وهذا ما يمثل **الطريقة التفضيلية** لإعداد حساب النتائج.

---

[1]- الفقرة 123-06 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[2]- الفقرة 138-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[3]- الفقرة 138-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[4]- الفقرة 138-04 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[5]- الفقرة 230-01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

كما للكيان أيضا إمكانية تقديم **حساب للنتيجة حسب الوظيفة** في الملحق باستعماله لمدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصياتها واحتياجاتها، وهو ما يمثل **الطريقة البديلة المكملة** لإعداد حساب النتائج.[1]

2-2-3-3- طريقة عرض جدول سيولة الخزينة

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.[2]

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية، إمّا **بالطريقة المباشرة** التي يوصي بها النظام المحاسبي المالي مما يجعلها **طريقة تفضيلية**، أو **بالطريقة غير المباشرة** التي يمكن وصفها **بالطريقة البديلة**.[3]

2-2-4- الخيارات المحاسبية المتعلقة بالعناصر الأخرى

2-2-4-1- إدراج إعانات تمويل تثبيتات غير قابلة للاهتلاك في الحسابات

تدرج الإعانات التي تمول تثبيتات قابلة للاهتلاك في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج على مدى عدة سنوات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب.[4]

وفيما يخص الإعانات التي تموّل تثبيتات غير قابلة الإهتلاك، تدرج في الحسابات كمنتوجات وفق الإهتلاك المتناسب المحسوب على مدى **الفترة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف**، وهذا ما يمثل **الطريقة التفضيلية**. وفي حالة عدم تحديد شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل في حساب النتائج كمنتوج على مدى **10 أعوام** حسب **طريقة خطية**[5]، وهذا ما يعرف **بالطريقة البديلة**.

2-2-4-2- التقييم اللاحق للأصل البيولوجي

عند إدراج الأصل البيولوجي في الحسابات للمرة الأولى، يتمّ تقييمه بقيمته الحقيقية. وعند إدراجه اللاحق في الحسابات يتم تقييمه بالقيمة الحقيقية منقوص منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وهو ما

---

[1]- الفقرة 03-230 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[2]- الفقرة 01-240 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[3]- الفقرة 03-240 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[4]- الفقرة 02-124 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[5]- الفقرة 04-124 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

يمثل **الطريقة التفضيلية.** غير أنه إذا تعذر تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة يتم تقييم الأصل البيولوجي **بكلفته منقوص منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة**[1] التي تمثل في هذه الحالة **الطريقة البديلة.**

2-2-4-3- إدراج تكاليف القروض في الحسابات

تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها[2]. غير أنه يمكن إدماج التكاليف المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل، يتطلب مدة طويلة من التحضير تتعدى 12 شهرا، قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل.[3]

لا يمكن تفضيل طريقة على الأخرى، وللكيان الحق في اختيار الطريقة التي تناسبه على أن يبرزها بوضوح في دليل السياسات المحاسبية المرفق بملحق الكشوف المالية.

.

2-2-4-4- إدراج أعباء ومنتوجات العقود طويلة الأجل في الحسابات

تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات، التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأمد، حسب وتيرة تقدم العملية، عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية، وفق **طريقة التقدم** التي تعتبر **الطريقة التفضيلية.**[4]

غير أنه إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، يسمح للكيان، على سبيل التبسيط، أن يسجل المنتوجات التي يكون تحصيلها محتملا، وفق مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة، وفق **طريقة الإتمام** التي تعتبر **طريقة بديلة.**[5]

المطلب الثالث: مقاربة وتحويل الأرصدة وإعادة المعالجة

عند قيامه بعملية مقاربة الحسابات، يأخذ الكيان بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي، كما يستبعد بعض الأصول

---

[1]- الفقرة 121-19 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[2]- الفقرة 126-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[3]- الفقرة 126-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[4]- الفقرة 133-02 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.
[5]- الفقرة 133-03 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها، مع إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية.

1- إعداد جدول مقاربة الحسابات

يقوم الكيان بإعداد جدول مقاربة، من خلاله يبين الحساب وفق المخطط الوطني للمحاسبة والحساب المقابل له وفق النظام المحاسبي المالي، مع الأخذ بعين الاعتبار الحالات الآتية:

- تفرّع حساب واحد من المخطط الوطني للمحاسبة إلى عدة حسابات من النظام المحاسبي المالي؛
- تجميع عدة حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة في حساب واحد من النظام المحاسبي المالي؛
- تفريغ حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة التي ليس لها حساب مقابل في النظام المحاسبي المالي في حسابات انتقالية إلى حين معالجتها.

2- إعادة ترتيب الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي

يقوم الكيان بإعادة ترتيب حسابات الميزانية، بعد تفريغ أرصدتها في حسابات النظام المحاسبي المالي، وفق معايير عرض الكشوف المالية، في شكل أصول غير جارية وأصول جارية وخصوم غير جارية وخصوم جارية. تجدر الإشارة إلى أن الأموال الخاصة تعرض في أعلى الميزانية بصفة مستقلة عن الخصوم.

3- فتح يومية تحويل الحسابات وإعداد الكشوف المالية قبل إعادة المعالجة

يفتح الكيان بتاريخ 2009/12/31، يومية مساعدة يقيد فيها، انطلاقا من جدول مقاربة الحسابات، عمليات تحويل الأرصدة من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي.

بعد إتمام عملية تحويل الحسابات، يعد الكيان ميزان مراجعة بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة، يُستعمل لإعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2009/12/31، قبل عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، وهي:

- الميزانية بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة؛
- حساب النتائج بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4- إعادة معالجة وإعداد الكشوف المالية بعد إعادة المعالجة

إن تبيني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يمثل في حد ذاته تغيرا في الطرق المحاسبية الذي يقتضي إعادة معالجة أرصدة سنة 2009، بما فيها الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والنواتج، وذلك وفق قواعد التقييم والإدراج في المحاسبة، وقواعد إعداد وعرض الكشوف المالية، المبنية على أسس الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية التي نص عليها.

يقوم الكيان بعمليات إعادة المعالجة، مع الأخذ بعين الاعتبار الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرفه، والمبينة في دليل السياسات المحاسبية المصادق عليها من أعلى هيئات تسيير الشركة.[1]

عند إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، يراعي الكيان الاستثناءات والإعفاءات المحددة من طرف الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة. كما يراعي الفائدة المرجوة من المعلومة المالية والمحاسبية بعد إعادة معالجتها والكلفة التي تتطلبها عملية إعادة المعالجة تجسيدا للمبدأ المحاسبي المهم الموازنة ما بين أهمية المعلومة وكلفة إنتاجها.

في إطار احترام مبدأ الموازنة ما بين الفائدة المرجوة من المعلومات وكلفة إنتاجها، وكذا احترام الاستثناءات والإعفاءات المحددة من طرف الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يحصر الكيان العناصر المعنية بإعادة المعالجة، انطلاقا من الخيارات المحاسبية المعتمدة وفق النظام المحاسبي المالي، والتي تتطلب تغيرا في الطرق المحاسبية مقارنة بتلك المطبقة وفق المخطط الوطني للمحاسبة.

4-1- اليومية المساعدة لتسجيل عمليات إعادة المعالجة

بعد الانتهاء من الأعمال الفنية لعمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، يفتح الكيان بتاريخ 2009/12/31، يومية مساعدة يسجل فيها جميع القيود المحاسبية الناجمة عن إعادة المعالجة بما فيها قيود إثبات الضرائب المؤجلة.

4-2- إعداد الكشوف المالية بعد عمليات إعادة المعالجة

يعد الكيان بتاريخ 2009/12/31، ميزان مراجعة يتضمن أرصدة حسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج للسنة المقفلة 2009 بعد إعادة المعالجة. ويستعمل الكيان ميزان المراجعة لإعداد الكشوف المالية بتاريخ 2009/12/31، بعد إعادة المعالجة، والتي تستعمل للمقارنة، عند إعداد الكشوف

[1] - Instruction n° 02 du 29/10/2010, op-cit, P : 04.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المالية لسنة 2010، وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد، بما فيها الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.[1]

4-3- الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01

يقفل الكيان حسابات الوضعية المالية المعدة بتاريخ 2009/12/31، بعد إعادة المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي، ويقوم بإعادة فتح الحسابات بتاريخ 2010/01/01، ليتحصل على ميزانية افتتاحية تعتبر أرصدتها نقطة البداية لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية لسنة 2010، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، بما فيها أرصدة سنة 2009 المقفلة وفق نفس المبادئ، ممّا يجعلها قابلة للمقارنة.

تتضمن الميزانية الافتتاحية الحساب 115 "**حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**"، الذي يبين الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، والذي يجب تفسيره.

المطلب الرابع: تفسير عملية الانتقال، مراجعتها والتصديق على الميزانية الافتتاحية

إن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، ينتج بالضرورة أثرا على الوضعية المالية للكيان وعلى نجاعته، أساسه عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة.

بعد حساب هذا الأثر وتقييمه ومراجعته من طرف محافظ الحسابات تقوم الأجهزة الاجتماعية للكيان بالمصادقة عليه.

1- تحديد الأثر الناجم عن إعادة المعالجة وقياسه

يقوم الكيان بحساب قيمة الأثر بالنسبة لكل عنصر من عناصر الميزانية، طرأت عليه عملية إعادة المعالجة سواء كان من عناصر الخصوم أو من عناصر الأصول، وبغض النظر على أنه إيجابي أو سلبي.

يحسب المبلغ الإجمالي للأثر الناجم قبل وبعد حساب الضرائب المؤجلة، مع تحديد إذا كان موجبا أو سالبا، ومن المستحسن تبيان ذلك في جدول تلخيصي لحساب الأثر الناجم عن عملية إعادة المعالجة.

بعد حساب المبلغ الإجمالي للأثر الناتج عن عملية إعادة المعالجة، يقوم الكيان بقياسه من خلال مقارنته مع مختلف كتل الميزانية عن طريق النسب كالآتي:

- قياس الأثر على الأصول غير الجارية والأصول الجارية؛

[1] - Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010, op-cit, P :07.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- قياس الأثر على الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية؛
- قياس الأثر على الوضعية المالية (الأموال الخاصة)؛
- قياس الأثر على نتيجة السنوات المالية السابقة غير الموزعة؛
- قياس الأثر على نتيجة السنة المالية الجارية؛
- قياس الأثر على الأصول الصافية؛
- قياس الأثر على مجموع الديون؛
- قياس الأثر على رأس المال الاجتماعي.

2- مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال

بالنسبة للكيانات الخاضعة للمراقبة القانونية الموكلة لمحافظ الحسابات، فإن الانتقال يجب أن يكون موضوع معاينة من طرف محافظ الحسابات، في إطار مهمة خاصة طبقا لأحاكم المادة 03 من القرار المؤرخ في 1994/11/07، وذلك بوضع الإجراءات الملائمة حيّز التنفيذ.[1]

يبدي محافظ الحسابات رأيه حول الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، بمعزل عن رأيه حول الحسابات التي تمّ ضبطها إلى غاية 2009/12/31 وفق المخطط الوطني للمحاسبة. كما يبدي رأيه بجميع التحفظات الخاصة التي يرى أنها ملزمة في هذا الإطار.

3- المصادقة على الميزانية الافتتاحية

تصادق الأجهزة الاجتماعية لتسيير الكيان على الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، وتقدر أثر عمليات إعادة المعالجة التي لها تأثير على الأموال الخاصة عند فتح حسابات سنة 2010.

تقوم الجمعية العامة العادية للكيان بالتصديق على الميزانية الافتتاحية وتقدير أثر إعادة المعالجة، على أبعد تقدير خلال الجمعية العامة التي تبتُّ في حسابات السنة المالية 2010.

بالنسبة للكيانات غير الخاضعة للرقابة القانونية، فإن معاينة إعادة المعالجات التي نتجت عن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي تتمّ من طرف الأجهزة النظامية، كمسير شركة التضامن.

و فيما يخص الكيانات المصغرة، توكل عملية المصادقة على الانتقال للمستغل، الذي يقوم بإعداد وثيقة قانونية يؤشر عليها بنفسه، تتضمن ميزانية الانتقال وحساب النتائج، يُحتفظ بها من طرف الكيان مع الوثائق الثبوتية الأخرى.[2]

[1] - Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010, op-cit, P : 08.
[2] - Idem, P :08.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4- معالجة مبلغ الأثر الناجم عن عملية الانتقال

يؤدي تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لأول مرة بالكيان لاعتماد خيارات محاسبية جديدة، عادة ما تتضمن طرقا محاسبية، تختلف عن تلك التي كانت مستعملة من طرف الكيان، عند تطبيقه للمخطط الوطني للمحاسبة. وهذا ما يثبت، بأن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، هو في حد ذاته تغيرا في الطرق المحاسبية، الذي ينتج عنه أثرا، يجب على الكيان تقديره والمصادقة عليه وتخصيصه حسب حالته إذا كان سالبا أو موجبا، وفق متطلبات الفقرة 138-4 من القرار رقم 71 المؤرخ 2008/07/28 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي.

إن معالجة مبلغ الأثر الناجم عن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة تتطلب مراعاة أحكام القانون المحاسبي، القانون الجبائي والقانون التجاري، ممّا يستدعي معالجته من الجوانب الثلاث.

4-1- معالجة الأثر من الجانب المحاسبي

إن مبلغ الأثر السالب أو الموجب، الناجم عن إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، يُسجّل في مدين أو دائن الحساب 115 **"حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال"**، الذي يظهر في الميزانية الافتتاحية بعد إعادة المعالجة بتاريخ 2010/01/01، ويبقى رصيده بنفس المبلغ بالميزانية المقفلة بتاريخ 2010/12/31.

عند المصادقة على الحسابات الاجتماعية المقفلة بتاريخ 2010/12/31، تصادق الجمعية العامة العادية للشركة على كيفية التصرف في الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وذلك وفق أحد الخيارين المحاسبيين الآتيين:

الخيار التفضيلي: الذي بموجبه، يُحمّل الأثر إلى حساب نتيجة السنة المالية 2010، إذا كان موجبا أو كان سالبا و يمكنُ تغطيته باستعمال ربح سنة 2010.

الخيار البديل: الذي ينصّ على تحميل الأثر السلبي إلى احتياطي الأرباح غير الموزعة للسنوات السابقة، في حالة عدم إمكانية تغطيته باستعمال الربح الصافي لسنة 2010.

بالنسبة لشركات المساهمة، تُدرج كيفية المعالجة المحاسبية للأثر في جدول أعمال مجلس إدارة الشركة، الذي يقترح كيفية معالجته، حسب حالته وحسب نتيجة السنة المالية الجارية والنتائج غير الموزعة للسنوات المالية السابقة.

يُرصّد الحساب 115 **"حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال"**، مباشرة بعد انعقاد الجمعية العامة العادية لسنة 2010، وذلك بمدين أو دائن الحساب 11 **"الترحيل من جديد"**،

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المتعلق بنتيجة السنة المالية الجارية أو النتائج غير الموزعة للسنوات المالية السابقة، حسب حالة الأثر إذا كان موجبا أو سالبا، وحسب الطريقة التفضيلية أو البديلة المعتمدة من طرف الكيان، على أن يدرج هذا القيد في حسابات سنة 2011، وفق محتوى محضر الجمعية العامة العادية لسنة النشاط 2010.

4-2- معالجة الأثر من الجانب الجبائي

عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، الذي يعتبر تغيرا في الطرق المحاسبية، تدرج في الحسابات الضرائب المؤجلة على الخصوم، عندما يكون الأثر سالبا، والضرائب المؤجلة على الأصول عندما يكون الأثر موجبا.

في إطار مواكبة تبني النظام المحاسبي المالي، أصدر المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من النصوص، تهدف إلى موائمة القانون الجبائي مع النظام المحاسبي المالي الجديد. غير أن هذه النصوص لم تشر بوضوح إلى كيفية معالجة الأثر الناجم عن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، باستثناء المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المعدل للمادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي حددت كيفية معالجة فرق إعادة التقدير الناتج عن إعادة تقدير التثبيتات عند الانتقال، وذلك بإدراجه في حساب النتائج بصفة متدرجة خلال الخمس سنوات الموالية الأولى، ابتداءا من سنة 2010، التي تعتبر أول سنة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.[1]

إن معالجة الأثر من الجانب الجبائي تقتضي مراعاة حالته إذا كان موجبا أو سالبا.

في حالة الأثر الموجب: يتحمل الكيان ضرائب مؤجلة على الخصوم، تؤخذ في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2010، الواجب خضوعها للضريبة على أرباح الشركات.

عند إعداده للجدول رقم 9 من التصريح الجبائي لسنة 2010، يضيف الكيان مبلغ الأثر الموجب، قبل حساب الضرائب المؤجلة على الخصوم، إلى النتيجة الصافية.

بعد حساب الضريبة على أرباح الشركات، وقيدها في حسابات سنة 2010 كأعباء، في الحساب 695 **"الضرائب عن الأرباح المبنية عن الأنشطة العادية"**، يُرصّد الحساب 134 **"ضرائب مؤجلة على الخصوم"**، بجعله مدينا بدائن الحساب 693 **"فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم"**.

[1]- المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المعدل للمادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

في حالة الأثر السالب: يستفيد الكيان من وفرة ضريبية ناتجة عن إثبات ضرائب مؤجلة على الأصول، تؤخذ في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2010، الواجب خضوعها للضريبة على أرباح الشركات.

عند إعداده للجدول رقم 9 من التصريح الجبائي لسنة 2010، يُخفّض الكيان مبلغ الأثر السالب، قبل حساب الضرائب المؤجلة على الأصول، من النتيجة الصافية.

بعد حساب الضريبة على أرباح الشركات وقيدها في حسابات سنة 2010 كأعباء، في الحساب 695 **"الضرائب عن الأرباح المبنية عن الأنشطة العادية"**، يُرصّد الحساب 133 **"ضرائب مؤجلة على الأصول"**، بجعله دائنا بمدين الحساب 692 **"فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول"**.

4-3- معالجة الأثر من جانب القانون التجاري

إن الأثر الناجم عن عملية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يزيد من قيمة الأموال الخاصة للكيان إذا كان موجبا، ويخفض من قيمتها إذا كان سالبا. وبالتالي هو يؤثر على الوضعية المالية للكيان، ممّا يقتضي التقرير في مصير هذا الأثر من طرف هيئات تسيير الكيان.

في غياب تشريعات جديدة صادرة عن المشرع الجزائري، توضح كيفية التعامل مع الأثر الناجم عن الانتقال، من جانب القانون التجاري، تبقى عدّة نقاط مطروحة تنتظر حلولا وتفسيرات من طرف المختصين بمن فيهم الأكاديميين والمهنيين، تتعلق بالعناصر الموالية:

- توزيع مبلغ الأثر الموجب على المساهمين كحصص من الربح؛
- رسملة مبلغ الأثر الموجب بإدماجه في رأسمال الشركة؛
- إعفاء الأثر الموجب المدمج في رأسمال الشركة من الضريبة على أرباح الشركات؛
- إمكانية الكيان التنازل مستقبلا عن الأسهم الناتجة عن رسملة مبلغ الأثر الموجب؛
- حالة امتصاص مبلغ الأثر السالب للقيمة القصوى لأموال الخاصة؛
- توزيع الأرباح على المساهمين في حالة الأثر السّالب.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

خلاصة الفصل الثاني

تناول هذا الفصل المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان، حيث خلص بأن الإطار التشريعي والتنظيمي لقانون المحاسبة الجزائري، لم يحدد معيارا قائما بذاته يبين إجراءات وقواعد الانتقال لأول مرة للنظام المحاسبي المالي، على غرار لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي قامت بصياغة معيار منفصل يبين كيفية الانتقال للمرة الأولى إلى معايير المحاسبة الدولية، ألا وهو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" (IFRS1).

عرض هذا الفصل الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، الذي جاء في شكل تعليمة ومذكرات منهجية، صدرت عن وزارة المالية وهيئة التوحيد المحاسبي المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، كما عرض أيضا الإطار النظري الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية المتمثل في المعيار (IFRS1).

وبالاعتماد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي لأول مرة، وعلى الإطار النظري الدولي لتبني معايير المحاسبة الدولية لأول مرة، تمّت صياغة إستراتيجية عامة، يمكن للكيان الاعتماد عليها للانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

تضمنت إستراتيجية الانتقال المصاغة، أعمال التحضير لعملية الانتقال، مختلف مراحل الانتقال بما فيها التكوين والتأهيل، إعداد دليل السياسات المحاسبية، المخطط الداخلي للحسابات، مقاربة وتحويل الحسابات وإعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، مع التركيز على مراجعة عملية الانتقال والتصديق عليها ومعالجة الأثر الناجم عن إعادة المعالجة.

وللتحكّم أكثر في الموضوع، سيتمّ تطبيق الإستراتيجية المصاغة ميدانيا، على كيان صغير ومتوسط الحجم، وهو ما سيتناوله الفصل الموالي.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

من خلال عملية التقديم التي تمت في الفصول النظرية، والتي تم التطرق من خلالها إلى الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، والمقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، مع الأخذ بعين الاعتبار الإطار النظري الوطني والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **" تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** ***(IFRS1)*** ، سوف يتم في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي بغرض إثراء الجانب النظري، وذلك بدراسة حالة كيان متوسط وصغير الحجم المتمثل في الشركة ذات الأسهم المسماة «قريف الجزائر» الكائن مقرها بالمنطقة الصناعية أرزيو.

تم اختيار شركة «قريف الجزائر»كدراسة حالة، باعتبار أنها تدخل في مجال تطبيق المحاسبة المالية، وباشرت عملية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010/01/01.

من أجل توضيح وشرح الجانب العملي المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالآتي :

المبحث الأول: التعريف بالشركة وأعمال التحضير لتبيني النظام المحاسبي المالي لأول مرة

المبحث الثاني: عمليات إعادة المعالجة وإدراجها في الحسابات

المبحث الثالث: أثر تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة على الكشوف المالية.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المبحث الأول: التعريف بالشركة وأعمال التحضير لتبيني النظام المحاسبي المالي لأول مرة

تعتبر الصناعة في الجزائر من الركائز الأساسية لتطوير وتحديث الاقتصاد الوطني، لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة، النقل، البناء، وفي الصناعات الأخرى كالصناعات الميكانيكية والبترولية، زيادة على تثمين الثروات الطبيعية وتوفير فرص للعمل. ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات المتوسطة والصغيرة المختلطة والخاصة، التي أصبح عددها يتزايد في النسيج الاقتصاد الجزائري بصورة عامة، ومن بينها الشركة ذات الأسهم المسماة "قرايف الجزائر".

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة ودراسة هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى أهميتها الاقتصادية، والأعمال التي قام بها مسيرو الشركة للتحضير لعملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الأول: التعريف بشركة «قريف الجزائر»

يتناول هذا المطلب التعريف بشركة "قريف الجزائر"، من خلال عرض مسار نشأتها، طبيعتها القانونية، موضوع نشاطها وقدرتها الإنتاجية وتطور رقم أعمالها وأرباحها ابتداء من تاريخ نشأتها.

1- نشأة الشركة

تعود نشأة شركة "قريف الجزائر" إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب "SNS"، التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب، ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الوحدتين "SOTUABAL" و"ALTUME"، وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة تعاون تقني لثلاث سنوات، من عام 1968 إلى عام 1972 مع مؤسسة "VOLLOVEC" بغرض المساعدة في التسيير التقني، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر.

وفي إطار إعادة هيكلة الشركات الوطنية، تم تقسيم الشركة الوطنية للحديد والصلب "SNS" إلى عدة شركات هي:

- شركة "SIDER" التي تشرف على مركب الحجار بعنابة؛
- شركة "ENIPL" التي تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية؛
- شركة "ENGL" المختصة في صناعة الغازات الصناعية؛
- شركة "ANABIB" وهي الشركة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة؛

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

§ شركة "EMB" لصناعة المنتجات الخاصة بالتغليف، المختصة بإنتاج البراميل الحديدية بمختلف أنواعها، بالإضافة إلى أوعية التغليف البلاستيكية ومواد التعبئة أخرى، كنتيجة لزيادة الطلب الداخلي على أدوات التغليف في هذه الفترة وخاصة في القطاع البترولي.

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية، وبعد إصدار القانون رقم 01/88، تمت إعادة هيكلة الشركة فأصبحت تسمى "المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعات أداوت التغليف" "EMB"، "والتي استقلت بمجلس إدارة خاص بها ورأس مال تابع للدولة، وتفرعت عنها عدة وحدات منها وحدة "EMB" الجزائر العاصمة ووحدة "EMB" أرزيو.

و في إطار تطبيق سياسة خصخصة المؤسسات العمومية، قرر مجلس مساهمات الدولة برئاسة السيد رئيس الحكومة، التنازل عن الجزء الأكبر من رأسمال شركة "EMB" أرزيو، لفائدة المجمع العالمي لصناعة البراميل "GREIF INTERNATIONAL" الكائن مقره الرئيسي بهولندا.

2- الطبيعة القانونية للشركة

تعتبر شركة "قريف الجزائر" شركة مساهمة ذات رأسمال مختلط خاضعة للقانون العام الجزائري باعتبارها تملك الجنسية الجزائرية. يبلغ رأسمالها الاجتماعي 325.500.000,00 دج يتوزع على المساهمين كما هو مبين في الجدول الآتي:

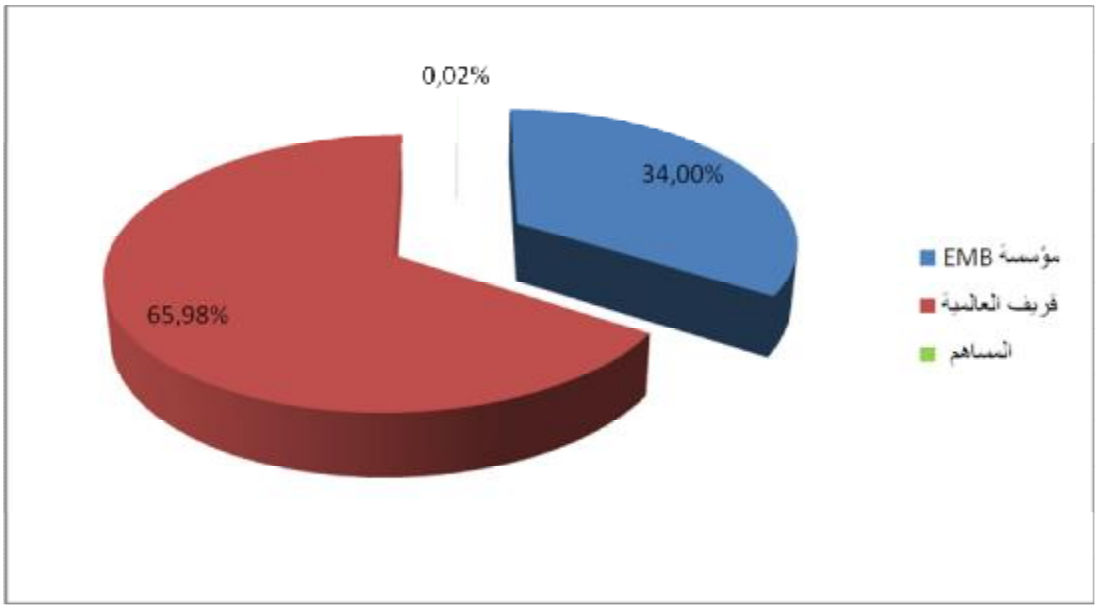
جدول رقم 10: توزيع رأسمال شركة قريف الجزائر

المساهم	عدد الأسهم	القيمة الاسمية للسهم (دج)	قيمة الحصة من رأس المال (دج)	النسبة من رأس المال
مؤسسة (EMB)	11.067	10.000	110.670.000	% 34.00
قريف العالمية	21.478	10.000	214.780.000	% 65.98
المساهم 1	1	10.000	10.000	% 0.02
المساهم 2	1	10.000	10.000	
المساهم 3	1	10.000	10.000	
المساهم 4	1	10.000	10.000	
المساهم 5	1	10.000	10.000	
المجموع	**32.550**	**10.000**	**325.5000.000**	**%100**

المصدر: تم إعداده بناء على عقد تأسيس الشركة

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الشكل رقم 02: توزيع رأسمال شركة «قريف الجزائر» على المساهمين



المصدر: تم إعداده بناء على عقد تأسيس الشركة

يبين الشكل أعلاه بأن شركة "EMB" تملك نسبة 34 % من رأسمال الشركة، وشركة "قريف العالمية" تملك 65.98 %، وبهذا تعتبر المساهم ذو الأغلبية المطلقة. أما النسبة الباقية والمساوية 0.02 % يملكها خمسة أشخاص طبيعيون هم أعضاء في مجلس إدارة الشركة، وذلك ليبلغ عدد المساهمين سبعة وهو الحد الأدنى الذي تشترطه أحكام القانون التجاري الجزائري لتأسيس شركة مساهمة.[1]

3- نشاط الشركة وقدرتها الإنتاجية

يتمثل الموضوع الرئيسي لشركة «قريف الجزائر» في صناعة وبيع البراميل الحديدية المستعملة في توزيع مشتقات النفط من زيوت وما شابهها، بدأت نشاطها في سنة 2007.

ونظرا للحالة المزرية التي كانت تتخبط فيها الشركة قبل خصخصتها، قرر المسيرون الجدد للشركة بإعادة هيكلتها، بإعادة النظر في جميع وظائفها، وفق متطلبات عقد التسيير الموكل إلى شركة قريف العالمية الذي ينتهج الفكر الأنقلوسكسوني في التسيير.

تملك الشركة محل الدراسة الميدانية ثلاث خطوط إنتاج تبلغ قدرتها الإنتاجية النظرية والحقيقية، كما يظهر ذلك بالتفصيل في الجدول الآتي:

[1] - المادة 592 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 11: قدرة الإنتاج العادية والحقيقية للشركة لسنة 2009

خط الإنتاج	الوحدة	قدرة الإنتاج العادية	قدرة الإنتاج الحقيقية
خط إنتاج البراميل	برميل	716.800	639.947
خط إنتاج الصفائح الحديدية	صفيحة	1.344.000	750.000
خط المنتوجات الملحقة	وحدة ملحقة	1.120.000	1.120.000

المصدر: تم إعداده بناء على البيانات المستقاة من الشركة

يمكن المقارنة مابين قدرة الإنتاج العادية وقدرة الإنتاج الحقيقية لخطوط إنتاج شركة "قريف الجزائر" خلال سنة 2009 من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 03: مقارنة بين قدرة الإنتاج العادية وقدرة الإنتاج الحقيقية لسنة 2009

المصدر: تم إعداده بناء على البيانات المستقاة من الشركة

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4- تطور رقم أعمال وأرباح الشركة

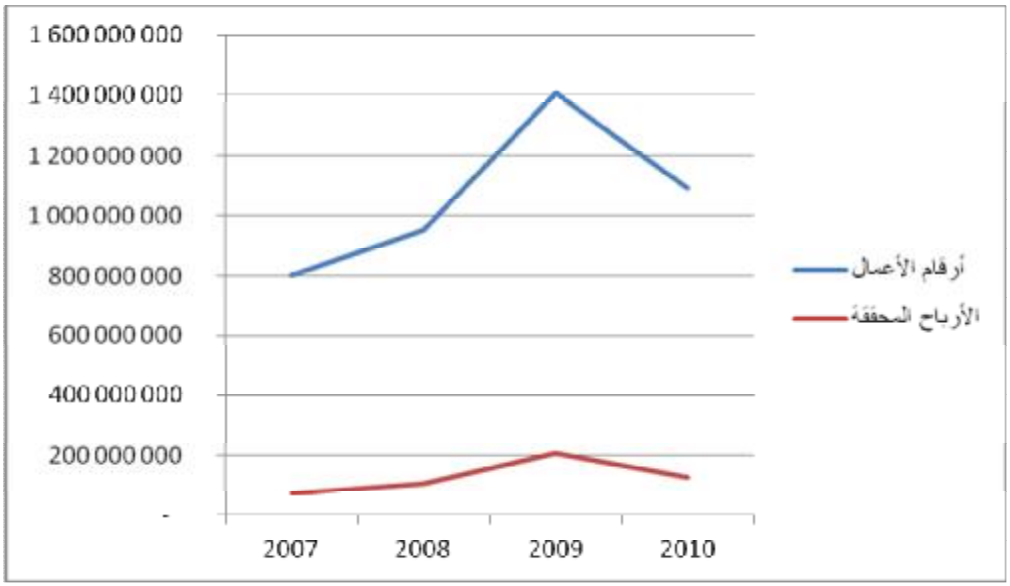
بدأت الشركة نشاطها في سنة 2007، ونظرا لتسييرها بالطرق الحديثة عرفت أرقام أعمالها تطورا ملحوظا، ممّا أثر إيجابا على الأرباح المحققة، كمها هو مبين في الجدول والشكل الموالين:

جدول رقم 12 : تطور أرقام الأعمال وأرباح شركة «قريف الجزائر»

	2007 (دج)	2008 (دج)	2009 (دج)	2010 (دج)
أرقام الأعمال	800.562.345	1.011.389.215	1.410.066.549	1.091.731.925
الأرباح المحققة	72.827.429	105.459.979	206.745.200	128.259.189

المصدر: تم إعداده بناء على الكشوف المالية للشركة

الشكل رقم 04: تطور أرقام الأعمال و أرباح الشركة



المصدر: تم إعداده بناء على الكشوف المالية للشركة

5- تصنيف شركة «قريف الجزائر» من حيث حجمها

إن رقم الأعمال السنوي لشركة «قريف الجزائر» يتعدى 200 مليون دينار ويقل عن ملياري دينار، وهي توظف 83 عاملا وهو ما لا يتجاوز 250 عامل، وعليه فإن شركة «قريف الجزائر» تصنف ككيان صغير ومتوسط الحجم، وبالتالي هي ملزمة بمسك محاسبة مالية كاملة وفق النظام المحاسبي المالي، ومن الناحية الجبائية تخضع لنظام الربح الحقيقي.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

يعتبر الهيكل التنظيمي نظام مؤلف من شبكات المهام أو الوظائف تقوم بتنظيم العلاقات والاتصالات التي تربط أعمال الأفراد والمجموعات معاً. والهيكل التنظيمي الجيد يجب أن يتضمن عنصرين هامين يكونان مصدر قوة للكيان، وهما تقسيم العمل بحسب الاختصاص، والتنسيق من أجل إنجاز المهام بفاعلية لتحقيق أهداف الكيان بشكل أفضل.

يتأثر بناء الهيكل التنظيمي بعوامل كحجم الشركة، موضوعها، مدة حياتها وموقعها، ويتأثر أيضا بدرجة التخصص فيها، فكلما كانت درجة التخصص المطلوبة في العمل محدودة كلما كان الهيكل التنظيمي بسيطاً.

ولا بد أن يكون في الكيان تقسيم للعمل ووصف وظيفي لكل موظف ليحدد المسؤوليات، وكذلك مهمات الإدارات والسلطة فيها، وكيفية سيرها التي توضع في خريطة تنظيمية. يبنى هيكل التنظيم الإداري على الأسس والمبادئ العلمية التالية:

التسلسل الهرمي: أي وجود رئيس واحد لكل مرؤوس وذلك لتفادي تضارب الصلاحيات بين الموظفين.

المرونة: حيث يتم الفصل بين الوظيفة والشخص الذي يشغلها، فقد تتطلب إحدى الوظائف أكثر من شخص أولا تستدعي وظيفة شخصا للعمل وقتا كاملا.

التخصص: بالفصل بين وظائف النشاطات المختلفة ليقوم كل شخص بأعمال ذات طبيعة واحدة.

تفويض السلطة: بتفويض الرئيس بعض سلطاته لمرؤوسيه حتى يجعل وقته أكثر إنتاجيه بالتخلص من الأعمال الروتينية.

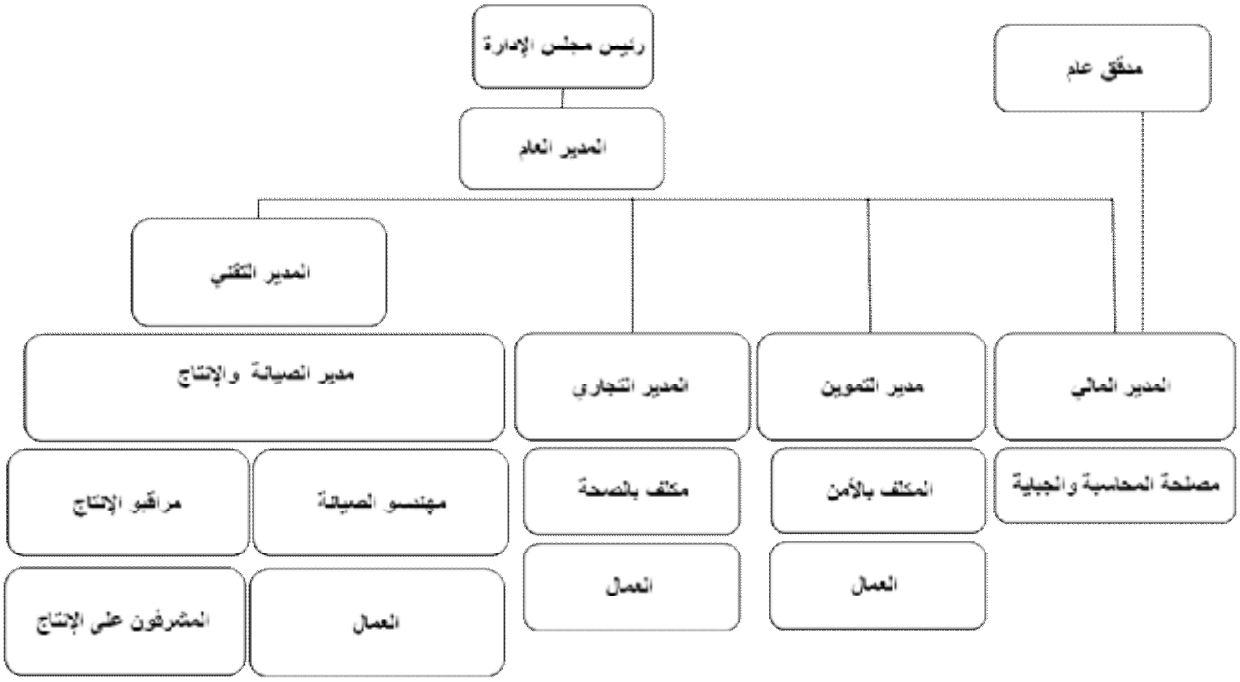
2- بنية الهيكل التنظيمي

من خلال مخطط الهيكل التنظيمي للشركة، يتبين أنه تم تقسيم مصالح المؤسسة حسب وظائفها وهرم سلطة كل منها. تتواجد كل الوظائف بمقر شركة «قريف الجزائر» الكائن بالمنطقة الصناعية بأرزيو.

يبين الشكل الموالي مختلف وظائف الشركة بما فيها المصالح التابعة لها.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لشركة «قريف الجزائر»



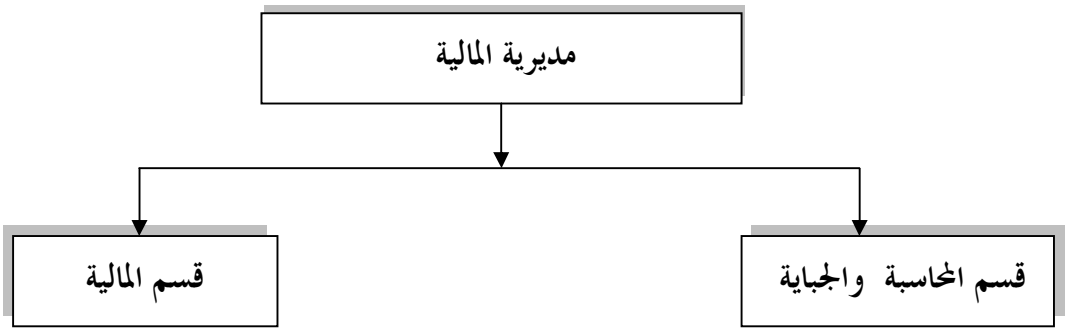
المصدر: المديرية العامة لشركة «قريف الجزائر»

3- مديرية المالية

تقوم مديرية المالية بجميع العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة والحرص على دقة حساباتها ومراقبة أرصدتها المالية باستمرار.

تنقسم مديرية المالية إلى قسمين، قسم المالية وقسم المحاسبة والجباية، كما هو موضح في الهيكل التنظيمي لمديرية المالية:

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية لشركة «قريف الجزائر»



المصدر: المديرية العامة لشركة «قريف الجزائر»

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المطلب الثالث: تحضير عملية الانتقال من طرف الشركة

بالأخذ بعين الاعتبار لإستراتيجية التبني لأول مرة للنظام المحاسبي المالي المصاغة، في إطار المقاربة النظرية، قامت شركة «قريف الجزائر» بأعمال التحضير للانتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي وذلك بالقيام بالخطوات الآتية:

1- تشكيل فوج العمل

بهدف إنجاح تسير مشروع تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة شكلت المديرية العامة لشركة «قريف الجزائر» فوج عمل أوكلت له مهمة تسيير ومتابعة مشروع الانتقال.

يتكون فوج العمل من جميع الأطراف الفاعلة على مستوى الشركة وهم:

- المدير العام؛
- المدير المالي؛
- رئيس قسم المحاسبة والجباية؛
- المكلف بالموارد البشرية؛
- المكلف بالإنتاج والصيانة؛
- المكلف بالإعلام الآلي.

نظرا لافتقار الشركة لمختصين في مجال المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، استعانت بخبير خارجي وطني مختص في سيرورة الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، لمرافقة فوج العمل في الأشغال الموكلة إليه وهذا لإنجاح عملية الانتقال.

2- إعداد إستراتيجية للانتقال

مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات شركة «قريف الجزائر» المتمثلة في طبيعة نشاطها وحجمها والبيئة الاقتصادية التي تنشط فيها، أعد فوج العمل، بالاستعانة بالخبير وتحت إشراف محافظ الحسابات، إستراتيجية للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، مع وضع جدول زمني لتنفيذ مختلف مراحلها ومتابعة تطور الأشغال.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-1- مراحل إستراتيجية الانتقال

أعد فوج العمل إستراتيجية الانتقال مع ضبطها في شكل مراحل منهجية كما يلي:

- تدريب وتكوين المستخدمين؛
- إعداد دليل سياسات المحاسبية؛
- إعداد مخطط الحسابات الداخلي؛
- تشخيص نظام الإعلام الآلي لمعالجة البيانات المحاسبية؛
- إعداد جدول مقاربة الحسابات؛
- إعادة ترتيب الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- فتح يومية لقيد عملية تحويل الحسابات؛
- إعداد الكشوف المالية قبل إعادة المعالجة؛
- إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة؛
- فتح يومية لقيد عمليات إعادة المعالجة؛
- إعداد الكشوف المالية بعد إعادة المعالجة؛
- إعداد الميزانية الافتتاحية؛
- تحديد الأثر الناجم عن إعادة المعالجة و قياسه ومعالجته؛
- مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال؛
- المصادقة على الميزانية الافتتاحية وعلى الأثر الناجم عن عملية الانتقال.

2-2- الجدول الزمني لعملية الانتقال

لنجاح أي إستراتيجية لابد أن تكون مقيدة بالزمن، مما جعل فوج العمل يضبط جدولا زمنيا لتنفيذ مختلف مراحل الإستراتيجية المعدة حتى يسهل مراقبة تطورها عبر الزمن.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 13: رزنامة تنفيذ إستراتيجية الانتقال

المراحل	المدة زمنية
تدريب وتكوين المستخدمين	طيلة سنة 2009 (تكوين متواصل)
إعداد دليل السياسات المحاسبية	الثلاثي الأخير من سنة 2010
إعداد مخطط الحسابات الداخلي	الثلاثي الأخير من سنة 2010
تشخيص نظام الإعلام الآلي لمعالجة البيانات المحاسبية	الثلاثي الأخير من سنة 2010
إعداد جدول مقاربة الحسابات	فيفري 2011
إعادة ترتيب الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي	فيفري 2011
فتح يومية لقيد عملية تحويل الحسابات	فيفري 2011
إعداد الكشوف المالية قبل إعادة المعالجة	فيفري 2011
إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة	ثلاثي الأول من سنة 2011
فتح يومية لقيد عمليات إعادة المعالجة	أفريل 2011
إعداد الكشوف المالية بعد إعادة المعالجة	أفريل 2011
إعداد الميزانية الافتتاحية	أفريل 2011
تحديد الأثر الناجم عن إعادة المعالجة وقياسه	أفريل 2011
مراجعة العمليات المتعلقة بالانتقال من طرف محافظ الحسابات	أفريل 2011
المصادقة على الميزانية الافتتاحية من طرف مجلس الإدارة	ماي 2011
المصادقة على الميزانية الافتتاحية من طرف الجمعية العامة	قبل 30 جوان 2011

المصدر: من إعداد فوج العمل المكلف بعملية تسيير الانتقال

3- تدريب وتكوين المستخدمين

لإنجاح عملية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لأول مرة، تعاقدت شركة «قريف الجزائر» مع خبير محاسب مختص في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية لتكوين وتدريب المشرفين على مصلحة المحاسبة والمالية، وكذا الأطراف الفاعلة الأخرى المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى الشركة.

تمت عملية التكوين داخل مقر الشركة على مدار سنة 2009، موزعة على 20 دورة مع استكمالها بدورات تكوينية إضافية أخرى كل ما اقتضى الأمر، على أن يكون التكوين متواصلا.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

تضمن برنامج التكوين فصولا نظرية مدعمة بتمارين تطبيقية تمحورت حول المواضيع الآتية:

- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الذي يعرف الفرضيات، الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية والخصائص النوعية للمعلومة المالية، وكذا عناصر الميزانية وحساب النتائج من أصول وخصوم وأموال خاصة ومنتوجات وأعباء ونتائج؛
- القواعد العامة والخاصة للتقييم والإدراج في المحاسبة؛
- إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- تنظيم المحاسبة؛
- مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

4- تشخيص نظام الإعلام الآلي لمعالجة البيانات المحاسبية

لقد ورثت شركة «قريف الجزائر» عن مؤسسة "EMB" نظاما معلوماتيا يتوافق وتسيير المعلومات المالية وفق المرجعية المحاسبية القديمة المبينة على أسس المخطط الوطني للمحاسبة.

وبتشخيص هذا النظام بالاستعانة بمختص في الإعلام الآلي، ثبت بأن هذا النظام لا يتواءم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد، من حيث معالجة المعلومة المالية ومخرجات النظام المحاسبي المالي المحتواة في الكشوف المالية التي عرفت تعديلات جذرية، بالمقارنة مع وثائق الملخصات التي تمثل مخرجات المخطط الوطني للمحاسبة، ناهيك على أن نظام الإعلام الآلي القديم لا يستجيب لشروط مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي التي حددها الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07.

و نظرا لعدم مطابقة نظام الإعلام الآلي القديم لمعالجة البيانات المحاسبية، وعدم قابليته للتكييف مع شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية، كما حددها النظام المحاسبي المالي، اضطرت الشركة للتخلي عنه واستبداله بنظام إعلام آلي جديد يتلاءم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي.

وتنفيذا لأحكام المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07، تعهّد مُعدّ البرنامج المعلوماتي الجديد، كتابيا بتاريخ 2011/02/25، على مطابقة البرنامج المعلوماتي للتعليمات والشروط المحددة في هذا المرسوم، وهو يتعهد أيضا بأن يمدّ أعوان المراقبة الجبائيين أو المدقق المؤهل بموجب القانون، بملف تقني للبرنامج المعلوماتي للمحاسبة إذا تمّ تقديم طلب مبرر.[1]

[1]- Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P : 5.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

5- إعداد مخطط الحسابات الداخلي

تنفيذا لأحكام الفقرة 311-1 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، أعد فوج العمل المشرف على عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، مستعينا بالخبير المحاسب الخارجي، مخطط حسابات داخلي موافقا لمدونة حسابات النظام المحاسبي المالي وملائما لهيكل الشركة وطبيعة نشاطها.[1]

عند إعداد مخطط الحسابات الداخلي، احترم فوج العمل الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي ذا الرقمين، الذي هو إجباري على كل الكيانات مهما كان نشاطها أو حجمها. ونظرا لمتطلبات تسيير حسابات شركة "قريف الجزائر"، زود فوج العمل مخطط الحسابات الداخلي بحسابات فرعية بثمانية أرقام استجابة لاحتياجات التسيير.[2]

بالإضافة إلى مخطط الحسابات الداخلي أعد فوج العمل قواعد سير الحسابات وفق ما تقتضيه متطلبات تسيير حسابات مدونة النظام المحاسبي المالي.

6- إعداد دليل السياسات المحاسبية

طبقا لأحاكم المادة 25 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، أعدت شركة «قريف الجزائر»، بمساعدة الخبير المحاسب، دليلا تضمن السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الشركة لإعداد وعرض الكشوف المالية المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، والتي ترفق بملحق تدرج فيه السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الشركة والتي يجب تطبيقها بصورة دائمة عند إعداد الكشوف المالية.

6-1- محدّدات اختيار الخيارات المحاسبية

بمساعدة الخبير المحاسب، تم إعداد جدول يبين مختلف الخيارات المحاسبية المقترحة من طرف النظام المحاسبي المالي، والتي بإمكان الشركة اعتمادها وفق محددات خاصة تتعلق بطبيعة الشركة وحجمها وأهدافها.

عرض الخبير المحاسب على المشرفين على شركة «قريف الجزائر» مختلف الخيارات المحاسبية المتعلقة بالإدراج في المحاسبة وبالتقييم والعرض التي يقترحها النظام المحاسبي المالي، مع مقارنتها مع تلك المطبقة من طرف الشركة عند استعمالها للمخطط الوطني للمحاسبة.

[1] - Rapport sur les travaux de passage, Op-cit, P : 5.
[2] - Rapport sur les travaux de passage, OP-cit, annexe 2- Plan de compte conforme au SCF.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

وبعد جلسة عمل مع مسيري شركة «قريف الجزائر»، وبالأخذ بعين الاعتبار لمحددات الاختيار التي رأوها ملائمة مع تفادي إن أمكن تغيير الطرق المعتمدة آنفا، تجسيدا للمبدأ المحاسبي المهم الذي يراعي التوازن ما بين كلفة إنتاج المعلومة المالية والفائدة المرجوة منها، استقرّ رأي المشرفين على تسيير شركة «قريف الجزائر» على اعتماد الخيارات المحاسبية المبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم 14: الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرف شركة «قريف الجزائر»

طرق التقييم والتقدير		الخيارات المحاسبية المعتمدة	
العنصر	موضوع التقييم	الخيار PCN	الخيار SCF
التثبيتات العينية والمعنوية	التقييم اللاحق	الكلفة التاريخية	الكلفة التاريخية
إهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية	طريقة الإهتلاك	الإهتلاك الخطي	الإهتلاك الخطي
العقارات الموظفة	التقييم اللاحق	الكلفة التاريخية	القيمة العادلة
الأصل البيولوجي	التقييم اللاحق	لا يوجد	القيمة العادلة
كلفة المخزونات	تقييم الكلفة	الكلفة الحقيقية	الكلفة الحقيقية
خروج المخزونات	تقييم خروج المخزونات	الكلفة المتوسطة المرجحة	الكلفة المتوسطة المرجحة
جرد المخزونات	طريقة الجرد	الجرد الدائم	الجرد الدائم
إعانات تمويل التثبيتات غير المهتلكة	الإدراج في حساب النتائج	في 10 أعوام بصفة خطية	في 10 أعوام بصفة خطية
الفوائد على القروض	الإدراج في المحاسبة	كمصاريف مالية للسنة	كمصاريف مالية للستة
العقود طويلة الأجل	تقييم الأعباء والمنتوجات	طريقة الإتمام	طريقة التقدم
معالجة أثر التغير في الطرق المحاسبية	الإدراج في المحاسبية	لا يوجد	في حساب الترحيل من جديد، نتيجة السنة المالية
حساب النتائج	طريقة العرض	حسب طبيعته	حسب طبيعته
جدول سيولة الخزينة	طريقة العرض	لا يوجد	الطريقة المباشرة
التثبيتات المقتناة بعقود إيجار تمويل	التقييم عند المستأجر	لا يوجد	القيمة الحقيقية أو القيمة المحينة الدنيا إذا كانت أقل ثمنا
التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة[1]	الإدراج في المحاسبة	في شكل تثبيتات في الميزانية	كأعباء في حساب النتائج بمبلغ لا يتعدى 30.000 دج

المصدر: تم إعداده بناء على الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرف "شركة قريف الجزائر"

[1] - المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المعدلة والمتممة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

6-2- المصادقة على دليل السياسات المحاسبية

يتضمن دليل السياسات المحاسبية المعد من طرف شركة «قريف الجزائر»، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة المتمثلة في الفرضيات والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، التي نص عليها الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالية، وكذا معايير الإدراج في الحسابات ومعايير تقييم عناصر الميزانية وحساب النتائج وإعداد وعرض الكشوف المالية.

صادق مجلس إدارة شركة «قريف الجزائر» على دليل السياسات المحاسبية في اجتماع مجلس الإدارة المنعقد بتاريخ 03 نوفمبر 2010 بمقر شركة قريف فرنسا بفرنسا.[1]

المطلب الرابع: مقاربة وتحويل الحسابات

بهدف إعداد الكشوف المالية لشركة بتاريخ 2009/12/31 قبل عملية إعادة المعالجة، قامت الشركة بإعداد جدول مقاربة الحسابات، مع إعادة ترتيبها وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي. كما فتحت يومية مساعدة لتحويل الحسابات، استُعملت للإعداد ميزان المراجعة الذي أدى إلى إعداد الكشوف المالية مع مراعاة مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية.

1- إعداد جدول مقاربة الحسابات

أعد محاسبو شركة «قريف الجزائر»، بمرافقة الخبير الخارجي، جدول مقاربة يبين بتاريخ 2009/12/31، الحسابات وفق المخطط الوطني للمحاسبة والحسابات المقابلة لها وفق مخطط الحسابات الداخلي الموافق للإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي الجديد.

عند مقاربة الحسابات وتحويل أرصدتها من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات مخطط الحسابات الداخلي للنظام المحاسبي المالي، أخذ محاسبو شركة «قريف الجزائر» بعين الاعتبار الحالات الآتية:[2]

- تفريع حساب واحد من المخطط الوطني للمحاسبة إلى عدة حسابات من النظام المحاسبي المالي؛
- تجميع عدة حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة في حساب واحد من النظام المحاسبي المالي؛
- تفريغ حسابات من المخطط الوطني للمحاسبة التي ليس لها حساب مقابل في النظام المحاسبي المالي في حسابات انتقالية إلى حين معالجتها.

[1] - Procès verbal du conseil d'administration du 03/11/2010 de la SPA GREIF ALGERIE.
[2] - Rapport sur les travaux de passage , Op-cit, annexe 7, Tableaux de correspondance de comptes PCN-SCF

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

عند عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، تمت ملاحظة اعتماد بعض الكيانات على برامج آلية لمقاربة الحسابات من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. غير أن هذه الطريقة غير مجدية بسبب عدم الضبط التام لمعطيات البرنامج الآلي، والذي عادة ما يصاغ من طرف مختصين في الإعلام الآلي ليس لهم خبرة في مجال النظام المحاسبي المالي.

إن إعداد جدول مقاربة الحسابات بطريقة يدوية باستعمال برنامج مايكروسوفت إكسل، يجعل عملية مقاربة الحسابات تبنى على الأحكام الصادرة عن معدي جدول المقاربة، الذين لهم دراية كافية بمكونات مخطط الحسابات الداخلي وكذا أسس وقواعد النظام المحاسبي المالي، مما يجعل هامش ارتكاب الخطأ عند المقاربة ضئيل جدا.

2- إعادة ترتيب الحسابات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي

بعد إتمام عملية مقاربة الحسابات قام المشرفون على المحاسبة، مستعينين بالخبير الخارجي، بإعادة ترتيب حسابات الميزانية، بعد تفريغ أرصدتها في حسابات النظام المحاسبي المالي، وفق معايير عرض الكشوف المالية في شكل أصول غير جارية وأصول جارية وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

أما بالنسبة للأموال الخاصة، عُرضت في أعلى الميزانية بصفة مستقلة عن الخصوم، وذلك تطبيقا للإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، الذي عرف الأموال الخاصة بصورة مستقلة عن الخصوم التي تشتمل أساسا على الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.[1]

3- فتح يومية تحويل الحسابات وإعداد الكشوف المالية قبل إعادة المعالجة

3-1- يومية تحويل الحسابات

تنفيذا لأحكام المذكرة المنهجية رقم 341 المتضمنة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، أعدت شركة «قريف الجزائر» يومية مساعدة بتاريخ 2009/12/31، لا تدخل ضمن الوثائق المحاسبية الملزم بها، قيدت فيها، انطلاقا من جدول مقاربة الحسابات، عمليات تحويل الأرصدة من حسابات المخطط الوطني للمحاسبة إلى حسابات النظام المحاسبي المالي.[2]

[1]- Rapport sur les travaux de passage, Op-cit, P : 6.
[2]- Idem, P : 6.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

3-2- إعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة

بعد إتمام عملية تحويل الحسابات، أعدت الشركة ميزان المراجعة بتاريخ 2009/12/31 قبل إعادة المعالجة، يُستعمل لإعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2009/12/31 قبل عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة وهي:

- الميزانية بتاريخ 2009/12/31 قبل عملية إعادة المعالجة؛
- حساب النتائج بتاريخ 2009/12/31 قبل عملية إعادة المعالجة.

4- مراعاة مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية

تستعمل حسابات الميزانية، المبينة في ميزان المراجعة في 2009/12/31 قبل إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، لإعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 2010/01/01 قبل إعادة المعالجة معدة وفق النظام المحاسبي المالي، تفيد مراقبة أرصدة حسابات الأصول والخصوم والأموال الخاصة التي يجب أن تكون مساوية للأرصدة المحسوبة وفق المخطط الوطني للمحاسبة، وهذا امتثالا للمبدأ المحاسبي المهم الذي يؤكد على ثبات الميزانية الافتتاحية ولا يسمح بالمساس بأرصدتها.[1]

المبحث الثاني: عمليات إعادة المعالجة وإدراجها في الحسابات

قامت شركة قريف الجزائر بعمليات إعادة المعالجة، آخذة بعين الاعتبار الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرفها المبينة في دليل السياسات المحاسبية المصادق عليها من طرف مجلس إدارتها.

في ظل احترام مبدأ الموازنة ما بين الفائدة من المعلومات المحاسبية المالية وكلفة إنتاجها، وكذا احترام الاستثناءات والإعفاءات الواجبة التطبيق عند الانتقال، حصرت الشركة العناصر المتعلقة بعمليات إعادة المعالجة، انطلاقا من الخيارات المحاسبية المعتمدة من طرفها، التي أدت بالضرورة إلى تغيير في الطرق المحاسبية مقارنة بتلك المطبقة سابقا وفق المخطط الوطني للمحاسبة، ممّا يفرض إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية لتصبح قابلة للمقارنة، وهي كالآتي:

- العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة؛
- تحديد التثبيتات العينية الواجب إعادة تقييمها؛
- العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية؛

[1] - Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010 portant modalité d'application de l'instruction n°02 du 29/10/2009 portant première application du SCF, P : 3.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
- أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج.

المطلب الأول: العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة

تتمثل عملية إعادة معالجة العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة، الواجب تسجيلها كأعباء في حساب النتائج، بحصرها من طرف الكيان وحساب الضرائب المؤجلة الناجمة عنها، وتسجيل القيود المحاسبية الناجمة عن إعادة المعالجة في يومية مساعدة تفتحها الشركة بتاريخ 2009/12/31.

1- تحديد العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة

طبقا لأحكام الفقرة 121-4 من القرار رقم 71 المؤرخ 2008/07/26، يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة، كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات.[1]

عند إعدادها لدليل السياسات المحاسبية، حددت الشركة سقف 30.000 دج كحد أقصى لتسجل عناصر التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة كأعباء تدرج في حساب النتائج وتخفض من نتيجة السنة المالية التي أنفقت فيها.[2]

يمثل سقف 30.000 دج الحد الأقصى الذي يسمح به القانون الجبائي الجزائري.

حددت قيمة التثبيتات العينية المعتبرة كعناصر ذات قيمة ضعيفة بتاريخ 2009/12/31 بقيمة محاسبية إجمالية تساوي 1.894.119,90 دج بما فيها مبلغ 604.944,46 دج يمثل الإهتلاك المتراكم مما يعطي قيمة محاسبية صافية تساوي 1.289.172,44 دج، تتوزع حسب طبيعتها كالآتي:[3]

[1] - المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] -Manuel de politique comptable de la SPA "GREIF ALGERIE", approuvé par le conseil d'administration en date du 03/11/2010, P : 4.

[3] - Rapport sur les travaux de passage, Op-cit, p : 4.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 15: العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة

رقم الحساب			البيان	القيمة الأصلية	الإهتلاك	القيمة الصافية
PCN	SCF	اهتلاك		(دج)	(دج)	(دج)
2420	215200	281520	تجهيزات مركبة	55 679,38	16 703,81	38 975,57
2430	215100	281510	معدات صناعية	85 819,08	24 130,09	61 688,99
2431	218910	281891	معدات الشحن	25 140,00	0,00	25 140,00
2433	218920	281892	معدات مخبر التحليل	1,84	0,55	1,29
2435	218930	281893	معدات أخرى	376 098,15	118 778,61	257 319,54
2450	218500	281850	أثاث المكتب	1 090 968,27	343 666,81	747 301,46
2451	218510	281851	تجهيزات المكتب	5 088,00	2 289,60	2 798,40
2455	218800	281880	معدات الإعلام الآلي	130 766,68	37 769,98	92 996,70
2456	218520	281852	معدات الاتصال	39 231,40	38 839,09	392,31
2470	218700	281870	تهيئة وتركيب	81 403,35	22 177,81	59 225,54
2510	218310	281831	معدات اجتماعية	3 920,75	588,11	3 332,64
				1 894 116,90	604 944,46	1 289 172,44

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 08.

2- حساب وتسجيل الضرائب المؤجلة

نتج عن إعادة معالجة عناصر التثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة، ضرائب مؤجلة على الأصول يتم حسابها بتطبيق نسبة الضريبة على أرباح الشركات[1] المحددة بـــ 19 %، تطبق على أساس الرصيد المدين للحساب 115 "**الترحيل من جديد–تعديلات ناتجة عن الانتقال**"، وتحسب كالآتي:

الضرائب المؤجلة على الأصول = 1.289.172,44 دج x 19% = 244.942,76 دج

[1]- المادة 150، الفقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

3- إدراج العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة والضرائب المؤجلة الناجمة عنها في الحسابات

3-1- إدراج العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة في الحسابات

يتم ترصيد الأرصدة المدينة للتثبيتات العينية ذات القيمة الضعيفة بجعلها دائنة بمدين أرصدة حسابات الاهتلاكات المقابلة لها.

يسجل الفرق الناتج في مدين الحساب 115 **"الترحيل من جديد–تعديلات ناتجة عن الانتقال"**، دون نسيان عمليات حساب وإثبات الضرائب المؤجلة على الخصوم أو الضرائب المؤجلة على الأصول.

تقيد القيود المحاسبية الناتجة عن عملية إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة في يومية مساعدة بتاريخ 2009/12/31 وذلك كالآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
281520		اهتلاك تجهيزات مركبة	16 703,81	
281510		اهتلاك معدات صناعية	24 130,09	
281891		اهتلاك معدات الشحن	0,00	
281892		اهتلاك معدات مخبر التحليل	0,55	
281893		اهتلاك معدات أخرى	118 778,61	
281850		اهتلاك أثاث المكتب	343 666,81	
281851		اهتلاك تجهيزات المكتب	2 289,60	
281880		اهتلاك معدات الإعلام الآلي	37 769,98	
281852		اهتلاك معدات الاتصال	38 839,09	
281870		اهتلاك تهيئة وتركيب	22 177,81	
281831		اهتلاك معدات اجتماعية	588,11	
115000		حساب ت. م. ج–تعديلات الانتقال	1 289 172,44	
	215200	تجهيزات مركبة		55 679,38
	215100	معدات صناعية		85 819,08
	218910	معدات الشحن		25 140,00

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

	218920	معدات مخبر التحليل		1,84
	218930	معدات أخرى		376 098,15
	218500	أثاث المكتب		1 090 968,27
	218510	تجهيزات المكتب		5 088,00
	218800	معدات الإعلام الآلي		130 766,68
	218520	معدات الاتصال		39 231,40
	218700	تهيئة وتركيب		81 403,35
	218310	معدات اجتماعية		3 920,75

3-2- إدراج الضرائب المؤجلة الناجمة عن العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة في الحسابات

يقيد مبلغ الضرائب المؤجلة على الأصول الناجمة، عن العناصر العينية ذات القيمة الضعيفة، في مدين الحساب 133 "الضرائب المؤجلة على الأصول"، وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	244.942,76	
	115	حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال		244.942,76

المطلب الثاني : التثبيتات العينية الواجب إعادة تقييمها

لا يسمح للكيان إعادة تقييم أصوله وفق أحكام المخطط الوطني للمحاسبة إلا بصورة مؤقتة بترخيص من وزارة المالية. أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، تُقيّم التثبيتات العينية عند اقتنائها، بكلفتها التاريخية وتقيم لاحقا باستعمال الخيار التفضيلي للتقييم، المتمثل في الكلفة التاريخية بعد طرح الاهتلاك المتراكم والخسارة في القيمة. غير أنه يسمح للكيان أن يستعمل طريقة إعادة التقييم باستعمال القيمة العادلة لتقييم التثبيتات العينية لاحقا وفق المعالجة الأخرى المرخص بها لتقييم التثبيتات.[1]

[1]- المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 57.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1- تحديد قيمة العناصر العينية الواجب إعادة تقييمها

حددت شركة "قريف الجزائر" التثبيتات العينية الواجب إعادة تقييمها، باعتبار أنها مستمرة في توليد المنافع الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على قيمتها العادلة المحددة من طرف شركة التأمين وفق عقود تأمين تلك العناصر.

تتطلب عملية إعادة تقييم التثبيتات العينية إعادة النظر في مدتها النفعية التي على مداها يتم إهتلاكها، ممّا يستدعي إعداد جدول إهتلاك جديد لكل تثبيت عيني محلّ إعادة تقويم.

تملك شركة "قريف الجزائر" ثلاث وسائل نقل ورثتها عن الشركة الأم "EMB"، وهي مقيدة في ميزانيتها بالدينار الرمزي بالرغم من أنها لا تزال تُدرّ منافع اقتصادية.

تبين طبيعة وخصائص معدات النقل موضوع إعادة التقييم كالآتي:

جدول رقم 16: التثبيتات العينية المعاد تقييمها

التعيين	تاريخ	القيمة (دج)			الاهتلاك الخطي	
		التاريخية	العادلة	فرق إعادة التقييم	المدة المنفعية	معدل الاهتلاك
PARTNER	02/07/2001	1,00	250 000	249 999	2 ans	50%
PARTNER	02/07/2001	1,00	250 000	249 999	2 ans	50%
BOXER MINI BUS	02/07/2001	1,00	300 000	299 999	2 ans	50%
المجموع		3,00	800 000	799 997		

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 11

2- حساب الضرائب المؤجلة الناجمة عن التثبيتات العينية المعاد تقييمها

إن تقييد الفرق الموجب الناتج عن إعادة التقييم، يؤدي بالضرورة إلى ضرائب مؤجلة على الخصوم، مع الأخذ بعين الاعتبار لمتطلبات القانون الجبائي التي تقضي بإلحاق الفرق الموجب في إعادة التقييم بنواتج السنوات المالية الخمس المقبلة.[1]

[1]- المادة 10 من قانون المالية التكميلي 2009 المعدلة للمادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

حددت قيمة الضرائب المؤجلة على الخصوم الناتجة عن إعادة تقييم معدات النقل كالآتي:

الضرائب المؤجلة على الخصوم = 799.997,00 دج x 19% = 151.999,43 دج

3- إدراج التثبيتات العينية المعاد تقييمها والضرائب المؤجلة الناجمة عنها في الحسابات

3- 1- إدراج التثبيتات العينية المعاد تقييمها في الحسابات

يسجل الفرق في إعادة التقييم في مدين الحساب 218400 "معدات النقل" بجعل الحساب 115 " **الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**" دائنا وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
218400		معدات النقل	799.997,00	
	115	حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال		799.997,00

3-2- إدراج الضرائب المؤجلة الناجمة عن التثبيتات العينية المعاد تقييمها في الحسابات

يقيد مبلغ الضرائب المؤجلة على الخصوم في دائن الحساب 134 "الضرائب المؤجلة على الخصوم" وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
115		حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال	151.999,43	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		151.999,43

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المطلب الثالث: العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

تقيد الأصول والخصوم الناتجة عن التعاملات بالعملة الأجنبية في الميزانية، وفق المخطط الوطني للمحاسبة بتحويل قيم العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية، وفق معدل الصرف في يوم إجراء العملية المتعلقة بالأصل أو الخصم. وتحتفظ عناصر الخصوم والأصول بهذه القيّم في الميزانية إلى غاية إطفائها.

أما متطلبات النظام المحاسبي المالي تقتضي إعادة النظر في قيمة عناصر الأصول والخصوم، التي تمت بالعملات الأجنبية والتي لا تزال تظهر في الميزانية، وذلك بتعديلها وفق أسعار صرف العملات الأجنبية مقابل الدينار الجزائري بتاريخ إقفال الميزانية بتاريخ 31 ديسمبر من السنة.[1]

1- تحديد العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

حددت شركة «قريف الجزائر»، بتاريخ 2009/12/31، الديون الناتجة عن التعاملات بالعملة الأجنبية، والتي سجلت قيمها الأصلية بكلفتها التاريخية، بالرغم من أنها عرفت تعديلات بتاريخ 2009/12/31، كما هو مبين بالتفصيل في الجدول الآتي:

جدول رقم 17 : دائنو شركة قريف الجزائر بالعملة الأجنبية

إسم الحساب	الكلفة التاريخية		القيمة العادلة	فارق التقييم	
	بالدولار الأمريكي	بالدينار الجزائري	الدينار الجزائري	ربح	خسارة
قريف هولندا (استغلال)	38 500,00	4 196 500,00	3 998 595,75	197 904,25	
قريف هولندا (استثمار)	59 000,00	6 435 124,00	6 127 718,17	307 405,83	
قريف بولونيا	103 260,00	11 159 031,00	10 724 545,39	434 485,61	
ديون شركات حليفة	500 000,00	51 929 815,00	51 929 815,00	-	
قريف إيطاليا	28 350,00	3 063 722,00	2 944 420,5105	119 301,49	

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 13.

[1]- المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 77.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2- حساب الضرائب المؤجلة الناتجة عن العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

ما دام أن فارق التقييم موجب، ينتج عنه ضرائب مؤجلة على الخصوم تقيد في دائن الحساب 134 "**ضرائب مؤجلة على الخصوم**"، تحسب بالاعتماد على نسبة الضريبة على أرباح الشركات كالآتي:

الضرائب المؤجلة على الخصوم = 1.059.097,18 دج x 19% = 201.228,46 دج

3- إدراج العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية والضرائب المؤجلة الناجمة عنها في الحسابات

3-1- إدراج العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية في الحسابات

إن فوارق التقييم الناتجة عن تقييم الديون بالعملة الأجنبية، باعتماد معدلات الصرف بتاريخ 2009/12/31، تُقيّد حسب طبيعتها إذا كانت موجبة أو سالبة في الحساب 115 " **الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال**" وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
40400		قريف هولندا (استغلال)	197 904,25	
40130		قريف هولندا (استثمار)	307 405,83	
40130		قريف بولونيا	434 485,61	
40130		قريف إيطاليا	119 301,49	
	115	حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال		1.059.097,18

3-2- إدراج الضرائب المؤجلة الناجمة عن العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية في الحسابات

قيدت شركة «قريف الجزائر» بتاريخ 2009/12/31، الضرائب المؤجلة على الخصوم الناتجة عن الفوارق في القيمة الموجبة، من جراء تعديل قيمة ديون الشركة بالعملة الأجنبية، وفق القيد المحاسبي الآتي:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
115		حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال	201.228,46	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		201.228,46

المطلب الرابع : الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه، في الحسابات كأعباء عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تتوفر الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين.

عند إقفال السنة المالية، يحسب الكيان الامتيازات الواجب منحها للمستخدمين، التي تقيد كديون على الكيان مقابل التزاماته، بمنح المعاش وتكملة التقاعد والتعويضات المقدمة بسبب الانصراف للتقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة لأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه.

تقيد الديون الناتجة عن الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، كخصوم غير جارية في حساب المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة.[1]

تتمثل الالتزامات الناتجة عن الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، وفق مضمون الاتفاقية الجماعية المبرمة ما بين المديرية العامة لشركة «قريف الجزائر» وممثلي العمال بتاريخ 2007/07/28، في معاشات الانصراف للتقاعد من جهة وجوائز ميداليات العمل من جهة أخرى.

4-1- معاشات الانصراف للتقاعد

4-1-1- تحديد معاشات الانصراف للتقاعد

تحسب معاشات الانصراف للتقاعد بتاريخ 2009/12/31 الواجب قيدها كمؤونات بالاعتماد على حسابات إكتوارية وفق العلاقة الرياضية الآتية: [2]

معاشات الانصراف للتقاعد = الحقوق المتراكمة للمستخدمين X احتمال تسديد الكيان للحقوق X معامل التحيين X الأقدمية المكتسبة / الأقدمية الإجمالية

[1] - المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[2] - Note méthodologique de la première application du SCF du 26/03/2011 portant avantages au personnel.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4-1-1-1- الحقوق المتراكمة للمستخدمين

تساوي الحقوق المتراكمة للمستخدمين مجموع تعويضات التقاعد مضاف إليها الزيادة في تعويضات التقاعد، مع الأخذ بعين الاعتبار المعدل السنوي لتطور الأجور والأقدمية المستقبلية وفق العلاقة الرياضية الآتية:

الحقوق المتراكمة للمستخدمين = (تعويضات التقاعد + الزيادة في تعويضات التقاعد) x معامل تطور الأجور ^ (الأقدمية المستقبلية)

بموجب الاتفاق الجماعي يحق للعامل المحال على التقاعد أن يتقاضى تعويضا يساوي مجموع 19 شهر من أحسن الأجور الشهرية التي يتقاضاها.

كما تحدد الزيادات في تعويضات التقاعد على أساس الأجور الخام الممنوحة للخمس سنوات الأخيرة وفق معدلات الزيادة المبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم 18: معدلات الزيادة في تعويضات التقاعد

السنوات	معدلات الزيادة
السنة الأولى	% 7
السنة الثانية	% 12
السنة الثالثة	% 16
السنة الرابعة	% 22
السنة الخامة	% 26

المصدر: الاتفاقية الجماعية المؤرخة في 2007/07/28

ولحساب الحقوق المتراكمة المستحقة للمستخدمين أخذت شركة قريف بعين الاعتبار معدل تطور الأجور سنويا بنسبة 5 % سنويا.

4-1-1-2- احتمال تسديد الكيان للحقوق

قبل عملية تحيين الحقوق المتراكمة المحسوبة، يتم تعديلها بخصم منها نسبة احتمال عدم تسديد الكيان لتلك الحقوق، نتيجة حركة المستخدمين الداخلة والخارجة بسبب تغيير مكان العمل والوفاة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

نظرا لخصوصيات شركة «قريف الجزائر» حددت نسبة احتمال عدم تسديدها للحقوق المتراكمة للمستخدمين بمعدل 5 %.[1]

4-1-1-3- تحيين الحقوق المتراكمة للمستخدمين

بعد الأخذ بعين الاعتبار لنسبة احتمال تسديد الكيان للحقوق المتراكمة للمستخدمين، يتم تحيين قيمتها مع الأخذ بعين الاعتبار للأقدمية المستقبلية بالنسبة لكل عامل، وفق معدل التوظيف المطبق من طرف البنك سوسيتي جنرال الجزائر الذي يساوي 6 % سنويا، كما هو مبين في اتفاقية القرض المبرمة ما بين البنك والشركة.

4-1-1-4- حساب الالتزامات الواجب قيدها كمؤونات

تنفيذا لأحكام المذكرة المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 2011/03/26 والمتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين، تساوي التزامات التعويضات على التقاعد الواجب قيدها كمؤونة، الحقوق المتراكمة للمستخدمين بعد تحينيها مع الأخذ بعين الاعتبار معدل الأقدمية المكتسبة على الأقدمية الإجمالية.

وبالأخذ في الحسبان لجميع العوامل والعمليات الإكتوارية المتعلقة بشروط حساب تعويضات معاشات الانصراف للتقاعد، حددت الشركة بتاريخ 2009/12/31، الالتزامات الواجب قيدها كمؤونة بمبلغ يساوي 66.070.639,76 دج.

4-1-2- حساب الضرائب المؤجلة الناجمة عن معاشات الانصراف للتقاعد

تحسب الضرائب المؤجلة على الأصول الناجمة عن مؤونة معاشات الانصراف للتقاعد، وتقيد في مدين الحساب 133 "**ضرائب مؤجلة على الأصول**" بعد حسابها بالاعتماد على نسبة الضريبة على أرباح الشركات كالآتي:

الضرائب المؤجلة على للأصول = 51.175.761,33 دج x 19% = 9.723.394,65 دج

[1] -Rapport sur les travaux de passage, Op-cit , P: 16.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4-1-3- إدراج معاشات الانصراف للتقاعد والضرائب المؤجلة الناجمة عنها في الحسابات

4-1-3-1- إدراج معاشات الانصراف للتقاعد في الحسابات

علما أنه سبق لشركة «قريف الجزائر» أن قيدت بتاريخ 2009/12/31، قبل عمليات إعادة المعالجة، مؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة بقيمة 14.894.878,43 دج، قامت بمراجعة هذا المبلغ بتقييد مؤونة إضافية بمبلغ 51.175.761,33 دج وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
115		حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال	51.175.761,33	
	1533	مؤونة معاشات الانصراف للتقاعد		51.175.761,33

4-1-3-2- إدراج الضرائب المؤجلة الناجمة عن معاشات الانصراف للتقاعد في الحسابات

قيدت شركة «قريف الجزائر» بتاريخ 2009/12/31 الضرائب المؤجلة على الأصول الناتجة عن مؤونة معاشات الانصراف للتقاعد وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	9.723.394,65	
	115	حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال		9.723.394,65

4-2- جوائز ميداليات العمل

بالإضافة إلى تعويضات معاشات الانصراف للتقاعد، تدفع شركة «قريف الجزائر» لمستخدميها جوائز في شكل ميداليات للعمل بهدف تشجيع العمال وحثّهم على الولاء للشركة يتم حسابها وفق مقتضيات الاتفاقية الجماعية المبرمة ما بين ممثلي الشركة وممثلي العمال.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4-2-1- تحديد جوائز ميداليات العمل

يمثل مقابل الميداليات الممنوحة كجوائز تشريفية لتشجيع العمال ومكافأتهم على ولائهم للشركة، مع الأخذ بعين الاعتبار للأقدمية المكتسبة وفق السلم المبين في الجدول الآتي:

جدول رقم 19: سُلّم جوائز ميداليات العمل

الأقدمية المكتسبة	الميدالية	مبلغ المنحة
من 10 إلى 20 سنة	البرونز	20.000 دج
من 20 إلى 30 سنة	الفضة	25.000 دج
30 سنوات فما فوق	الذهب	30.000 دج

المصدر: الاتفاقية الجماعية المبرمة بتاريخ 2007/07/28

بالأخذ بعين الاعتبار لسن كل عامل وأقدميته المكتسبة والأقدمية المستقبلية ومعدل تحيين بنسبة 6 %، حددت شركة "قريف الجزائر" بتاريخ 2009/12/31، قيمة جوائز الميداليات الواجب تسديدها مستقبلا للعمال بمبلغ 821.862,42 دج يحسب بالعلاقة الرياضية الإكتوارية الآتية:

جوائز ميداليات العمل المحينة = جوائز ميداليات العمل x معامل التحيين ^ (- الأقدمية المستقبلية)

4-2-2- حساب الضرائب المؤجلة الناجمة عن جوائز ميداليات العمل

تحسب الضرائب المؤجلة على الأصول الناجمة عن مؤونة جوائز ميداليات العمل، وتقيد في مدين الحساب 133 "**ضرائب مؤجلة على الأصول**"، بعد حسابها بالاعتماد على نسبة الضريبة على أرباح الشركات كالآتي:

الضرائب المؤجلة على للأصول = 821.862,42 دج x 19% = 156.153,85 دج

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4-2-3- إدراج جوائز ميداليات العمل والضرائب المؤجلة الناجمة عنها في الحسابات

4-2-3-1- إدراج جوائز ميداليات العمل في الحسابات

علما أن شركة «قريف الجزائر»، لم يسبق لها أن قيدت بتاريخ 2009/12/31 مؤونة جوائز ميداليات العمل، يجب عليها تقييد مؤونة بالمبلغ الإجمالي الذي يساوي 821.862,42 دج، وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
115		حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال	821.862,42	
	1535	مؤونة منح ميداليات العمل		821.862,42

4-2-3-2- إدراج الضرائب المؤجلة الناجمة عن جوائز ميداليات العمل في الحسابات

قيدت شركة قريف بتاريخ 2009/12/31 الضرائب المؤجلة على الأصول الناتجة عن مؤونة جوائز ميداليات العمل وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	156.153,85	
	115	حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال		156.153,85

المطلب الخامس : أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج

بموجب الفقرة 112-4 من القرار المؤرخ في 2008/10/26، تنص القواعد العامة للتقييم على أن تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضاف إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج، أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

أما الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية فتستبعد عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل وذلك وفق قدرة الإنتاج الحقيقة إذا كانت أقل من قدرة الإنتاج العادية.

5-1- تحديد أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج

على الكيان أن يحدد لكل خط إنتاج قدرة الإنتاج الحقيقية ومقارنتها بقدرة الإنتاج العادية. تُحمّل المصاريف الثابتة في كلفة الإنتاج على أساس قدرة الإنتاج العادية التي تعبر على مستوى الإنتاج المتوسط المرتقب تحقيقه من طرف الكيان في فترة محددة وفي ظروف عادية، مع الأخذ بعين الاعتبار انخفاض مستوى قدرة الإنتاج بسبب دورات الصيانة المخططة، أوقات تعديل الآلات، العوائق الهيكلية للتنظيم، إلى غير ذلك من العوامل.

تتأثر قدرة الإنتاج العادية بطبيعة النشاط وخصوصياته ويجب على الكيان أن يحددها بصفة دورية. وتعدل كلفة إنتاج المخزون بمراجعة تحميل المصاريف الثابتة التي تدخل في كلفة الإنتاج وفق معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة الذي يحسب بالعلاقة الرياضية الآتية:

معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة = قدرة الإنتاج الحقيقية / قدرة الإنتاج العادية

تحسب أعباء الاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية الواجب استبعادها من كلفة مخزونات المنتجات بالأخذ بعين الاعتبار لمعامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة لكل خط إنتاج وفق العلاقة الرياضية الآتية:

أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج = المصاريف الثابتة x (1-معامل التحميل العقلاني)

5-1-1- تحديد قدرة الإنتاج العادية والحقيقية

تساوي قدرة الإنتاج العادية الإنتاج المتوسط المرتقب تحقيقه من طرف الكيان في فترة محددة وفي ظروف عادية مع الأخذ بعين الاعتبار انخفاض مستوى قدرة الإنتاج بسبب دورات الصيانة المخططة، أوقات تعديل الآلات، العوائق الهيكلية للتنظيم، إلى غير ذلك من العوامل.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

أما قدرة الإنتاج الحقيقية فتعبر عن عدد الوحدات الحقيقية المنتجة في نفس الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار ساعات العمل الحقيقية.

مع الأخذ بعين الاعتبار وضعية معدات الإنتاج، حددت شركة «قريف الجزائر» بتاريخ 2009/12/31، قدرة الإنتاج العادية وقدرة الإنتاج الحقيقية، بالنسبة لكل خط إنتاج، كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم 20: قدرات خطوط الإنتاج لشركة «قريف الجزائر»

خطوط الانتاج	الوحدة	القدرة النظرية	القدرة العادية	القدرة الحقيقية
خط إنتاج البراميل	برميل	**1.120.000**	**716.800**	**639.947**
خط إنتاج الصفائح الحديدية	صفيحة	**1.568.000**	**1.344.000**	**750.000**
خط المنتجات الملحقة	وحدة ملحقة	**1.568.000**	**1.120.000**	**1.120.000**

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 20

5-1-2- حساب معاملات التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة

تُحمّل المصاريف الثابتة في كلفة الإنتاج على أساس قدرة الإنتاج العادية، التي تتأثر بطبيعة النشاط وخصوصياته، ويجب على الكيان أن يحددها بصفة دورية.

تعدل كلفة إنتاج المخزون بمراجعة تحميل المصاريف الثابتة التي تدخل في كلفة الإنتاج وفق معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة الذي يحسب بالعلاقة الرياضية الآتية:

معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة = قدرة الإنتاج الحقيقية / قدرة الإنتاج العادية

حددت الشركة بتاريخ 2009/12/31 معامل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة بالنسبة لكل خط إنتاج بتطبيق العلاقة الرياضية الواردة أعلاه كما هو مبين في الجدول الآتي:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 21 : معاملات التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة

خطوط الانتاج	الوحدة	القدرة العادية	القدرة الحقيقية	معامل التحميل
خط إنتاج البراميل	برميل	**716.800**	**639.947**	**0.89**
خط إنتاج الصفائح الحديدية	صفيحة	**1.344.000**	**750.000**	**0.56**
خط المنتوجات الملحقة	وحدة ملحقة	**1.120.000**	**1.120.000**	**1.00**

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable et financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 21

5-1-3- حصر مخزونات المنتجات بتاريخ 2009/12/31

حصرت شركة قريف بتاريخ 2009/12/31 طبيعة وكمية وقيمة مخزونات المنتجات التي على أساسها يتم حساب المصاريف الثابتة المحملة في كلفة إنتاجها كالآتي:

جدول رقم 22: مخزونات المنتجات بتاريخ 2009/12/31

خطوط الانتاج	الوحدة	الكمية	القيمة (دج)
خط إنتاج البراميل	برميل	**3.794**	**6.058.614,83**
خط إنتاج الصفائح الحديدية	صفيحة	**6.900**	**7.650.080,28**
خط المنتوجات الملحقة	وحدة ملحقة	**25.497**	**5.409.627,45**

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P : 21

5-1-4- حساب المصاريف الثابتة لكلفة مخزونات المنتجات

علما بأن نسبة المصاريف الثابتة تساوي 15% من الكلفة الكاملة للإنتاج حددت شركة قريف الجزائر المصاريف الثابتة الواجب تحميلها عقلانيا في كلفة الإنتاج، كما هو مبين في الجدول الآتي:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 23 : المصاريف الثابتة لكلفة مخزونات المنتجات

خطوط الانتاج	الكمية	القيمة (دج)	مصاريف متغيرة % 85	مصاريف ثابتة %15
خط إنتاج البراميل	**3.794**	**6.058.614,83**	**5.149.822,61**	**908.792,22**
خط إنتاج الصفائح الحديدية	**6.900**	**7.650.080,28**	**6.502.568,24**	**1.147.512,04**
خط المنتوجات الملحقة	**25.497**	**5.409.627,45**	**4.598.183,33**	**811.444,12**

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable et financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P :22

5-1-5- حساب أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج

بعد تحديد شركة قريف الجزائر لقدرة الإنتاج العادية والحقيقية لكل خط إنتاج، وحساب المصاريف الثابتة لمخزونات المنتجات ومعاملات التحميل العقلاني لمصاريفها الثابتة، قامت بحساب أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج الواجب استبعادها من كلفة مخزونات المنتجات باستعمال العلاقة الرياضية الآتية:

أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج = المصاريف الثابتة x (1- معامل التحميل العقلاني)

حددت الشركة أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج الواجب استبعادها من كلفة مخزونات الإنتاج بتاريخ 2009/12/31 كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم 24 : قيمة أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج

خطوط الانتاج	مصاريف ثابتة 15% (دج)	معامل التحميل	أعباء الاستعمال غير الأمثل (دج)
خط إنتاج البراميل	**908.792,22**	**0.89**	**99.967,14**
خط إنتاج الصفائح الحديدية	**1.147.512,04**	**0.56**	**504.905,30**
خط المنتوجات الملحقة	**811.444,12**	**1.00**	**0,00**

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 21

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

5-2- حساب الضرائب المؤجلة الناتجة عن أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج

يترتب عن استبعاد أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج من كلفة مخزونات المنتجات، ضرائب مؤجلة على الأصول تقيد في مدين الحساب 133 **"ضرائب مؤجلة على الأصول"** بعد حسابها بالاعتماد على نسبة الضريبة على أرباح الشركات كالآتي:

الضرائب المؤجلة على للأصول = 604.872,44 دج x 19% = 144.925,76 دج

5-3- تقييد أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج والضرائب المؤجلة الناجمة عنها

5-3-1- إدراج أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج في الحسابات

عدّلت شركة «قريف الجزائر» كلفة مخزونات المنتجات بتاريخ 2009/12/31، وذلك بإقصاء منها المصاريف الثابتة، بعد تحديدها وفق قدرة الإنتاج الحقيقية باستعمال طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة.

يتمخض عن إعادة المعالجة هذه، تسجيل محاسبي بموجبه تستبعد أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
115		حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال	604.872,44	
	3550	المنتجات المصنعة		99.967,14
	3310	المنتجات الجاري إنجازها		504.905,30

5-3-2- تقييد الضرائب المؤجلة الناجمة عن أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج

قيدت شركة «قريف الجزائر» بتاريخ 2009/12/31 الضرائب المؤجلة على الأصول الناتجة عن أعباء الاستعمال غير الأمثل لقدرات الإنتاج من كلفة مخزونات المنتجات وفق القيد المحاسبي الآتي:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	144.925,76	
	115	حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال		144.925,76

المبحث الثالث: أثر تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة على الكشوف المالية لشركة «قريف الجزائر»

إن اعتماد شركة «قريف الجزائر» لسياسات محاسبية مختلفة عن تلك التي كانت مطبقة باستعمال المخطط الوطني للمحاسبة، جعلها تقوم بإعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوف المالية لسنة 2010 المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

ينجم عن عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة أثر، يبين في الحساب 115 "الترحيل من جديد-تعديلات ناتجة عن الانتقال"، الذي يظهر في الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01.

يفرض الإطار النظري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المصادقة على الميزانية الافتتاحية وعلى الأثر الناجم عن عملية الانتقال وذلك من خلال حسابه، تقييمه، تحليله ومراجعته من طرف محافظ الحسابات، والتصديق عليه من طرف مجلس إدارة الشركة والجمعية العامة العادية مع النظر في كيفية معالجته.

المطلب الأول: الكشوف المالية بعد إعادة المعالجة وحساب أثر الانتقال

إن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي ينتج بالضرورة أثراً على الوضعية المالية المبينة من خلال الميزانية، وعلى نجاعته المبينة في حساب النتائج، وعلى تدفقات الخزينة وحركة رؤوس الأموال، أساسه إدراج عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة في حسابات الشركة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1- الكشوف المالية بعد إعادة المعالجة

بعد تقييد مختلف عمليات إعادة المعالجة والضرائب المؤجلة الناجمة عنها في حسابات شركة "قريف الجزائر" بتاريخ 2009/12/31، أعدت الشركة في هذا التاريخ ميزان مراجعة يتضمن أرصدة حسابات الميزانية وحساب النتائج للسنة المقفلة 2009 بعد إعادة المعالجة، الذي استعمل لإعداد الكشوف المالية بتاريخ 2009/12/31 بعد إعادة المعالجة، بما فيها الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول حركة الأموال الخاصة، التي تستعمل للمقارنة عند إعداد الكشوف المالية لسنة 2010، وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي.

2- الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01

أقفلت شركة "قريف الجزائر" حسابات الوضعية المالية المعدة بتاريخ 2009/12/31 بعد إعادة المعالجة، وقامت بإعادة فتح الحسابات بتاريخ 2010/01/01 لتتحصل على ميزانية افتتاحية للشركة، تعتبر أرصدتها نقطة البداية لمسك حسابات الشركة وإعداد الكشوف المالية لسنة 2010 وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، بما فيها أرصدة سنة 2009 المقفلة وفق نفس المبادئ ممّا يجعلها قابلة للمقارنة.

تتضمن الميزانية الافتتاحية الحساب 115 **"حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال"** الذي يبين الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي والذي يجب تفسيره.

3- حساب الأثر الناجم عن إعادة المعالجة

قامت شركة "قريف الجزائر" بحساب قيمة الأثر بالنسبة لكل عنصر من عناصر الميزانية، طرأت عليه عملية إعادة المعالجة، سواء كان من عناصر الخصوم أو من عناصر الأصول وبغض النظر على أنه موجب أو سالب.

حددت الشركة بتاريخ 2010/01/01، الأثر الناجم عن عمليات إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة بمبلغ سالب يساوي **-42.146.385,32 دج**، يتوزع على عناصر الأصول والخصوم التي كانت موضوع إعادة معالجة كالآتي:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 25 : حساب الأثر الناجم عن إعادة المعالجة

العناصر المعاد معالجتها	الأثر على العنصر المعاد معالجته	الأثر على الأموال الخاصة قبل الضرائب المؤجلة	الضرائب المؤجلة		الأثر على الأموال الخاصة بعد الضرائب المؤجلة
			على الأصول 133	على الخصوم 134	
العناصر ذات القيمة الضعيفة	1.289.172,44-	1.289.172,44-	244.942,76+		1.044.229,68-
التثبيتات العينية المعاد تقييمها	799.997,00+	799.997,00+		151.999,43-	647.997,57+
العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية	1.059.097,18-	1.059.097,18+		201.228,46-	857.868,72+
مؤونة معاشات الانصراف للتقاعد	51.175.761,33+	51.175.761,33-	9.723.394,65+		41.452.366,68-
مؤونة جوائز ميداليات العمل	821.862,42+	821.862,42-	156.153,85+		665.708,57-
مخزونات المنتجات	604.872,44-	604.872,44-	114.925,76+		489.946,68-
المجموع		52.032.574,45-	10.239.417,02+	353.227,89-	42.146.385,32-

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 25.

المطلب الثاني: تقدير أثر تبني النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية

بعد حساب المبلغ الإجمالي للأثر الناتج عن عملية إعادة المعالجة التي يقتضيها تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، قامت شركة «قريف الجزائر» بقياسه وتحليله من خلال مقارنته مع مختلف كتل الميزانية وحساب النتائج عن طريق النسب كالآتي:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1- قياس الأثر على الأصول غير الجارية والأصول الجارية

يساوي مجموع الأصول الصافية، قبل إعادة المعالجة بتاريخ 2009/12/31 مبلغ 1.174.511.524,06 دج، وقد أصبح بعد عمليات إعادة المعالجة يساوي 1.183.656.893,20 دج، مما يبين أنه تطور بنسبة 0.78 %، فأدى إلى زيادة في الأصول الصافية بمبلغ 9.145.369,14 دج، يُفسّر كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم 26 : الأثر على الأصول غير الجارية والأصول الجارية

الأصول	القيمة الصافية		الأثر على الأصول
	قبل إعادة المعالجة	بعد إعادة المعالجة	بعد إعادة المعالجة
الأصول غير الجارية			
تثبيتات معنوية	422.452,93	422.452,93	0,00
التثبيتات العينية			
المباني	105.684.858,05	105.684.858,05	0,00
تثبيتات عينية أخرى	390.248.676,64	389.759.501,20	489.175,44-
تثبيتات مالية			
قروض وأصول مالية غير جارية	3.421.062,86	3.421.062,86	0,00
ضرائب مؤجلة على الأصول	0,00	10.239.417,02	10.239.417,02+
مجموع الأصول غير الجارية	**499.777.050,48**	**509.527.292,06**	**9.750.241,58+**
الأصول الجارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	192.682.493,03	192.077.620,59	604.872,44-
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة			
الزبائن	160.810.218,48	160.810.218,48	0,00
المدينون الآخرون	3.441.871,99	3.441.871,99	0,00
الضرائب وماشابهها	33.509.969,74	33.509.969,74	0,00
الموجودات وما شابهها	284.289.920,34	284.289.920,34	0,00
مجموع الأصول الجارية	674.734.473,58	674.129.601,14	0,00
مجموع الأصول الصافية	1.174.511.524,06	1.183.656.893,20	9.145.369,14

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 26.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2- قياس الأثر على الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية

أدت عملية إعادة معالجة الخصوم بتاريخ 2009/12/31 إلى تطورها من مبلغ 454.595.366,90 دج إلى مبلغ 505.887.121,21 دج بعد إعادة المعالجة، وهو ما يمثل نسبة تطور تساوي 11,28 %، أدت إلى زيادة قدرها 51.291.754,46 دج يفسرها الجدول الآتي:

جدول رقم 27 : الأثر على الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية

الخصوم	القيمة		الأثر على الخصوم
	قبل إعادة المعالجة	بعد إعادة المعالجة	بعد إعادة المعالجة
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية	234.000.000,00	234.000.000,00	0,00
ضرائب مؤجلة على الخصوم	0,00	353.227,89	353.227,89+
مؤونات ونواتج مقيدة سلفا	14.894.878,43	66.892.502,18	51.997.623,75+
مجموع الخصوم غير الجارية	**248.894.878,43**	**301.245.730,07**	**52.350.851,64+**
أصول جارية			
موردون وحسابات ملحقة	59.866.428,34	58.807.331,16	1.059.097,18-
ضرائب	79.951.554,43	79.951.554,43	0,00
ديون أخرى	61.959.640,28	61.959.640,28	0,00
خزينة سلبية	3.922.865,42	3.922.865,42	0,00
مجموع الخصوم الجارية	**205.700.488,47**	**204.641.391,29**	**1.059.097,18-**
مجموع عام للخصوم	**454.595.366,90**	**505.887.121,36**	**51.291.754,46+**

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 27.

3- قياس الأثر على الوضعية المالية (الأموال الخاصة)

أدت عملية إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، وفق المتطلبات الجديدة للنظام المحاسبي المالي، إلى زيادة الخصوم غير الجارية والجارية بمبلغ 51.291.754,46 دج، في حين لم تتطور الأصول غير الجارية والأصول الجارية إلا بمبلغ 9.145.369,14 دج.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

طورت الخصوم بمبلغ يفوق مبلغ تطور الأصول مما يجعل الفرق الذي يساوي **-42.146.385,32 دج**، يمثل أثرا سلبيا على الوضعية المالية (الأموال الخاصة) للشركة بتاريخ 2010/01/01.

يقيد الأثر السالب الناجم في مدين الحساب 115 **"حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال"**، الذي يبين الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي والذي يفسره الجدول الآتي:

الجدول رقم 28 : الأثر على الوضعية المالية (الأموال الخاصة)

عناصر الأموال الخاصة	القيمة		الأثر على الأموال الخاصة بعد إعادة المعالجة (دج)
	قبل إعادة المعالجة (دج)	بعد إعادة المعالجة (دج)	
الأموال الخاصة			
رأسمال الصادر	325.500.000,00	325.500.000,00	0,00
العلاوات والاحتياطات	9.383.548,14	9.383.548,14	0,00
نتيجة السنة المالية 2009	206.745.200,26	206.745.200,26	0,00
حساب الترحيل من جديد			
ح ت م ج سنة 2008	105.459.979,04	105.459.979,04	0,00
ح ت م ج سنة 2007	72.827.429,72	72.827.429,72	0,00
ح ت م ج تعديلات الانتقال	0,00	42.146.385,32-	42.146.385,32-
مجموع الخصوم غير الجارية	**719.916.157,16**	**677.769.771,84**	**42.146.385,32-**

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 28

4- تحليل الأثر باستعمال النسب المالية

بالإضافة إلى قياس الأثر الناجم عن إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة بمقارنته بمختلف كتل الميزانية، يمكن تقييمه بمقارنته مع عناصر أخرى كنتيجة السنة المالية الحالية والأرباح غير الموزعة للسنوات المالية السابقة ومجموع الديون ورأس المال الاجتماعي للشركة كالآتي:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الجدول رقم 29 : الأثر باستعمال النسب المالية

كتلة الميزانية	المبلغ قبل إعادة المعالجة (دج)	مبلغ الأثر السلبي (دج)	نسبة الأثر
مجموع الأصول الصافية	1.174.511.524,06	42.146.385,32	%3,59
مجموع الديون	454.595.366,90	42.146.385,32	%9,27
مجموع الأموال الخاصة	719.916.157,16	42.146.385,32	%5,86
رأسمال الاجتماعي	325.500.000,00	42.146.385,32	%12,95
النتيجة المالية لسنة 2009	206.745.200,26	42.146.385,32	%20,39
النتائج المالية غير الموزعة	385.032.609,02	42.146.385,32	%10,95

Source : Rapport sur les travaux de passage au système comptable financier et son impact sur las états financiers de GREIF ALGERIE SPA, Avril 2011, P: 29.

4-1- تحليل الأثر بالمقارنة مع رأس المال الاجتماعي والأموال الخاصة

يساوي مبلغ الأثر السالب الناتج عن عملية إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد **-42.146.385,42 دج**، وهو يؤثر سلبا بنسبة 12,95 % على رأس المال الاجتماعي للشركة الذي يساوي 325.500.000,00 دج.

كما يؤثر سلبا بنسبة 5,86 % على مجموع الأموال الخاصة التي تساوي 719.916.157,16 دج، وهي نسبة ضئيلة لا تجعل الشركة تحت طائلة أحكام المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري، التي تنص إذا كان الأصل الصافي للشركة قد خفض بفعل الخسائر الثابتة إلى أقل من ربع رأسمال الشركة، فعلى هيئة تسير الشركة استدعاء الجمعية العامة غير العادية في ظرف أربعة أشهر من المصادقة على الحسابات، لاتخاذ قرار حل الشركة أو تخفيض رأسمالها في حدود الخسائر التي لم تخفض من الاحتياطي.[1]

[1]- المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

4-2- تحليل الأثر بالمقارنة مع النتائج المالية

يمثل مبلغ الأثر نسبة 20,39 % بالمقارنة مع نتيجة السنة المالية 2009 المحددة بمبلغ 206.745.200,26 دج، كما يساوي نسبة 10,95 % بمقارنته بمجموع الأرباح غير الموزعة للسنوات المالية السابقة المحدد بمبلغ 385.032.609,02 دج.

تفيد هذه النسب في التصرف في مصير مبلغ الأثر السلبي عند المصادقة على الحسابات الاجتماعية للسنة المالية المقفلة بتاريخ 2010/12/31.

المطلب الثالث: مراجعة عمليات الانتقال والمصادقة عليها

بعد تحديد مبلغ الأثر الناجم عن عملية إعادة معالجة أرصدة حسابات السنوات المالية السابقة، تقوم شركة "قريف الجزائر" بمراجعة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي من خلال المراحل الآتية:

1- مراجعة عمليات المتعلقة بالانتقال

باعتبار شركة "قريف الجزائر" كيان يخضع للمراقبة القانونية الموكلة لمحافظ الحسابات، قام هذا الأخير بمراقبة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، حيث أبدى رأيه بالموافقة والمصادقة على مختلف مراحل عمليات الانتقال في تقريره الخاص المؤرخ في 11 أفريل 2011، وذلك بعد مراقبته لتقرير الانتقال المعد من طرف الخبير الخارجي المكلف بمرافقة فوج العمل لتسيير عملية الانتقال.[1]

أبدى محافظ الحسابات رأيه حول الميزانية الافتتاحية المعدة بتاريخ 2010/01/01 وفق النظام المحاسبي المالي، في إطار مهمة خاصة طبقا لأحاكم المادة 03 من القرار المؤرخ في 1994/11/07، بمعزل عن رأيه حول الحسابات التي تم ضبطها إلى غاية 2009/12/31 وفق المخطط الوطني للمحاسبة.

2- المصادقة على الميزانية الافتتاحية والأثر الناجم عن عملية الانتقال

إن الأجهزة الاجتماعية لتسيير شركة "قريف الجزائر" مطالبة بالمصادقة على الميزانية الافتتاحية وتقدير الأثر الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي بما فيها مجلس الإدارة والجمعية العامة للشركة.

[1] - Rapport d'évaluation des travaux passage, Op-cit.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2-1- مجلس إدارة الشركة

تضمن جدول أعمال مجلس إدارة شركة «قريف الجزائر» المنعقد بمقرها الاجتماعي بتاريخ 15 جوان 2011، مراجعة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، أين قرر أعضاء مجلس الإدارة بالإجماع المصادقة على الميزانية الافتتاحية المتضمنة للأثر الناجم عن عملية تبني النظام المحاسبي المالي الذي جاء بمبلغ سالب يساوي 42.146.385,32 دج، وكيفية معالجته.[1]

2-2- الجمعية العامة العادية

انعقدت الجمعية العامة العادية لشركة «قريف الجزائر» للبتّ في حسابات السنة المالية 2010 بتاريخ 28 جويلية 2011، بمقر شركة «قريف المغرب» بالدار البيضاء بالمغرب، أين قرر المساهمون بالإجماع المصادقة على الحسابات الاجتماعية لسنة 2010 المقفلة وفق النظام المحاسبي المالي. وذلك بعد المصادقة على الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01، التي تضمنت مبلغ الأثر السلبي الناجم عن عملية الانتقال الذي يساوي **-42.146.385,32 دج.**

خلال مصادقتها على الحسابات الاجتماعية لسنة 2010، صادقت الجمعية العامة العادية بالإجماع على كيفية معالجة الأثر السلبي الناجم عن عملية الانتقال المقترحة من طرف مجلس الإدارة.

المطلب الرابع: معالجة مبلغ الأثر الناجم عن عملية الانتقال

إن معالجة مبلغ الأثر الناجم عن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة تفرض على شركة «قريف الجزائر» مراعاة أحكام القانون المحاسبي، القانون الجبائي والقانون التجاري، ممّا يستدعي معالجته من الجوانب الثلاث كالأتي:

.

1- معالجة الأثر من الجانب المحاسبي

إن مبلغ الأثر السالب الناجم عن إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة مسجل في مدين الحساب 115 **"حساب الترحيل من جديد – تعديلات ناتجة عن الانتقال"**، الذي يظهر في الميزانية الافتتاحية بعد إعادة المعالجة بتاريخ 2010/01/01، بقي رصيده بنفس المبلغ بالميزانية المقفلة بتاريخ 2010/12/31.

[1] - Procès verbal du conseil administration de la société Spa GREIF Algérie du 15/06/2011.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

عند المصادقة على الحسابات الاجتماعية المقفلة بتاريخ 2010/12/31، صادقت الجمعية العامة لشركة "قريف الجزائر" على كيفية التصرف في الأثر السالب الناجم عن عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وذلك باعتماد الخيار التفضيلي بتحميله إلى حساب نتيجة السنة المالية 2010.

تدرج عملية تحميل الأثر السالب إلى نتيجة المالية 2010، في حسابات سنة 2011، بالاعتماد على محضر الجمعية العامة العادية لسنة 2010 المنعقدة بتاريخ 28 جويلية 2011، وذلك وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
1110		حساب ت. م. ج – النتيجة الصافية 2010	42.146.385,32	
	115	حساب ت. م. ج – تعديلات الانتقال		42.146.385,32

2- معالجة الأثر من الجانب الجبائي

عند تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف شركة "قريف الجزائر"، الذي يعتبر في حدّ ذاته تغيرا في الطرق المحاسبية، أدى ذلك إلى أثر سلبي نتجت عنه ضرائب مؤجلة على الأصول بقيمة 10.239.417,02 دج سجلت في مدين الحساب 133 "ضرائب مؤجلة على الأصول"، وضرائب مؤجلة على الخصوم بمبلغ 353.227,89 دج سجلت في دائن الحساب 134 "ضرائب مؤجلة على الخصوم"، ظهرت أرصدتها في الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01 وبقيت إلى غاية 2010/12/31، ممّا يقتضي معالجتها في إطار أعمال نهاية السنة.

عند إعداد شركة "قريف الجزائر" للجدول رقم 09 المرفق بالتصريح الجبائي لسنة 2010، خفضت مبلغ الأثر السالب قبل حساب الضرائب المؤجلة على الأصول الذي يساوي 52.032.574,45 دج، من النتيجة المحاسبية الصافية لسنة 2010، كما هو مبين في الجدول الآتي:

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

جدول رقم 30 : حساب النتيجة الجبائية

النتيجة العادية قبل الضرائب		**128 259 189,69**
الاسترجاعات		
غرامات وعقوبات	**1 049 322,00**	
استرجاعات أخرى	**344 482,00**	
مجموع الاسترجاعات		**1 393 804,00**
التخفيضات		
الأثر السلبي الناتج عن الانتقال	**52 032 574,45**	
مجموع التخفيضات		**52 032 574,45**
النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة		**77 620 419,24**
الضريبة على أرباح الشركات 19 %		**14 747 879,66**

المصدر: تم إعداده بناء على التصريح الجبائي لشركة «قريف الجزائر» لسنة 2010

يتمخض عن المعالجة الجبائية للأثر السلبي والضرائب المؤجلة الناجمة عنه القيود المحاسبية المسجلة بتاريخ 2010/12/31 كالآتي:

1-2- الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2010

تحسب الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2010 بتطبيق نسبة 19 % على النتيجة الجبائية لسنة 2010 وتقيد بتاريخ 2010/12/31 وفق القيد الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
695		الضرائب على أرباح الأنشطة العادية	14.747.879,66	
	444	الدولة، الضرائب على النتائج		14.747.879,66

1-2- الضرائب المؤجلة

بعد حساب الضريبة على أرباح الشركات وقيدها في حسابات سنة 2010 كأعباء في الحساب 695 "**الضرائب عن الأرباح المبنية عن الأنشطة العادية**"، قامت شركة «قريف الجزائر» بترصيد

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

الحساب 134 **"ضرائب مؤجلة على الخصوم"** بجعله مدينا بدائن الحساب 693 **"فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم"** وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب			المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	10.239.417,02	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		10.239.417,02

كما رصدت الحساب 133 **"ضرائب مؤجلة على الأصول"** بجعله دائنا بمدين الحساب 692 **"فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول"** وفق القيد المحاسبي الآتي:

رقم الحساب		البيـــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		الضرائب المؤجلة على الخصوم	353.227,89	
	693	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم		353.227,89

3- معالجة الأثر من جانب القانون التجاري

قررت الجمعية العامة العادية لشركة «قريف الجزائر» المنعقدة بتاريخ 28 جويلية 2011، بمقر شركة «قريف المغرب» بالدار البيضاء المغرب توزيع الأرباح الصافية لسنة 2010 بعد تخفيض منها مبلغ الأثر السلبي الناجم عن عملية تبني النظام المحاسبي المالي المقدر بـــ 42.146.385,32 دج، الذي امتص أرباح حقيقية ومنع المساهمون من الاستفادة منها.

ما تجدر الإشارة إليه أيضا، أنه بعد تخفيض مبلغ الضرائب المؤجلة على الخصوم (353.227,89دج)، من مبلغ الضرائب المؤجلة على الأصول (10.239.417,02 دج)، الناجمة عن الأثر السلبي الناتج عن عملية إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، استفادت شركة «قريف الجزائر» من وفورات ضريبية خفضت من الضريبة على الأرباح لسنة 2010 بمبلغ الفرق ما بين الضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم الذي يساوي 9.886.189,13 دج.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

خلاصة الفصل الثالث

تناول هذا الفصل إسقاط المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة على المجال التطبيقي، بدراسة حالة شركة «قريف الجزائر» التي تبنت النظام المحاسبي المالي لأول مرة ابتداءً من 2010/01/01.

لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة اعتمدت شركة «قريف الجزائر»، إستراتيجية للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، بتشكيلها لفوج عمل يتكون من الأطراف الفاعلة في الشركة ويرأسه المدير العام. وبالاستعانة بخبير خارجي مختص في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أعد فوج العمل إستراتيجية تتلاءم وخصوصيات الشركة وسهر، تحت مراقبة محافظ حسابات الشركة، على تنفيذ مختلف مراحل الإستراتيجية المعدة في الآجال التي حددت مسبقا لذلك.

قامت الشركة بتكوين المحاسبين والمعنيين بعملية الانتقال في النظام المحاسبي المالي على مستوى الشركة، كما قامت بتغيير نظام الإعلام الآلي، وأعدت دليلا للسياسات المحاسبية ومخططا داخليا للحسابات وفق الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي استعمل في عملية مقاربة الحسابات من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

بما أن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة يمثل تغيرا في الطرق المحاسبية، أدى بشركة «قريف الجزائر» إلى إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوف المالية لسنة 2010، تمخض عن ذلك أثر سلبي على الكشوف المالية قامت الشركة بحسابه، تقييمه، ومعالجته بعد مراجعته من طرف محافظ الحسابات، والمصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للشركة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

خدم المخطط الوطني للمحاسبة البيئة المحاسبية الجزائرية في صيغته التي أنشأ بها لمدة تعدت ثلاث وثلاثون سنة، ونظرا لجموده وعدم مسايرته لتفاعلات البيئة المحاسبية الجزائرية التي أصبحت تتفاعل تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية، أصبح من الضروري التفكير مليا بإجراء إصلاحات بهدف توفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية. تمخّض عن ذلك تبني مرجع محاسبي مالي جديد مستوحى من معايير المحاسبة الدولية، وهو ما تجسد في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

ولضمان الانتقال السليم من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، بذلت الجزائر جهودا وسخرت إمكانات لتحضير عملية التجسيد الحقيقي لهذا النظام في واقع الأعمال، الذي نتج عنه آثار انعكست على مختلف الأطراف المكونة للبيئة المحاسبية في الجزائر.

تعتمد الإستراتيجية التي يتبناها الكيان للانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد، على أساس مقاربة نظرية تعتمد على الإطار النظري الوطني لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، المدعم بقواعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "** (IFRS 1).

إن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، يمثل تغيرا في الطرق المحاسبية يؤدي بالكيان إلى إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، حتى تصبح قابلة للمقارنة مع أرصدة الكشوف المالية الأولى المعدة وفق النظام المحاسبي المالي.

يتمخض عن تبني النظام المحاسبي لأول مرة أثر على الكشوف المالية، يجب على الكيان حسابه، تقييمه، ومعالجته بعد مراجعته من طرف محافظ الحسابات والمصادقة عليه من طرف الأجهزة الاجتماعية للشركة.

جاء هذا البحث للإجابة على السؤال الجوهري الآتي:

ما هي الإستراتيجية المثلى لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرّة من طرف الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، وما أثر ذلك على بياناتها المالية، على ضوء الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ومعيار التقرير المالي الدولي الأول: "تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة"؟

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال البحث الذي تطرق إلى إستراتيجية التوحيد المحاسبي في الجزائر التي تمخض عنها النظام المحاسبي المالي الجديد، ومن خلال المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، التي تم إسقاطها على المجال التطبيقي بدراسة حالة شركة صغيرة ومتوسطة الحجم، تمّ اختبار الفرضيات الموضوعة والوصول إلى النتائج الآتية:

- إن الاعتماد على المخطط الوطني للمحاسبة، منذ ما يقارب ثلاث وثلاثون سنة، بيّن ميدانيا بأنه يتسم بأوجه قصور عدة، مسّت إطاره النظري وبالخصوص إطاره المحاسبي باعتبار أنه أصبح لا يساير الظروف الاقتصادية الجديدة للجزائر، بسبب عدم إطراء عليه إصلاحات متواترة وعميقة.

- إن تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد له خلفية عالمية مبنية على ثقافة أنكلوسكسونية، يؤثر حتما على البيئة المحاسبية في الجزائر بسبب انعكاساته الظاهرة على شتى المجالات بما فيها السياسية، القانونية، التربوية والاقتصادية، ناهيك عن الآثار المباشرة المترتبة على الكيانات الاقتصادية باعتبارها معنية بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

- إن الإطار النظري الجزائري لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، لا يفي بغرض صياغة إستراتيجية مثلى لإنجاح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، باعتبار أنه لم يخصص معيارا قائما بذاته يحدد كيفية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، على غرار معايير المحاسبة الدولية التي وضعت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 **"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى** (IFRS1)، ممّا يقتضي الاعتماد على هذا المعيار لصياغة إستراتيجية مثلى يستعملها الكيان للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

- إن تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة من طرف الكيان، يدفع به إلى معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة، التي يتمخض عنها أثر يظهر في الميزانية الافتتاحية بعد إعادة المعالجة، تقوم الشركة بتقييمه، مراجعته، والمصادقة عليه وتحديد مصيره بمعالجته.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

التوصيات والاقتراحات

بناءً على نتائج اختبار الفرضيات، يمكن تقديم التوصيات الكفيلة بإنجاح عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، كما يلي:

- تلقين مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد للمحاسبين المهنيين والأجراء المكلفين بإعداد الكشوف المالية ومراقبتها بصورة دائمة.

- إعادة النظر في برامج تدريس مادة المحاسبة في مختلف الأطوار التعليمية وبالخصوص الجامعية حتى تتواءم المنظومة التربوية مع متطلبات سوق عمل مهنيي المحاسبة.

- تكييف المنظومة التشريعية مع القانون المحاسبي الجديد بتذليل الفوارق وجعله يتواءم والتشريعات الأخرى كالقانون الجبائي والقانون التجاري.

- تكييف القانون المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية التي هي في تطور مستمر ودائم مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر.

آفاق البحث

استلهم النظام المحاسبي الجزائري فحواه من النسخة الكاملة لمعايير المحاسبة الدولية، طبعة سنة 2004، التي تطبق أساسا على الشركات ذات الحسابات الاجتماعية المقيدة في البورصة، وكان ذلك قبل صياغة لجنة معايير المحاسبة الدولية، نهاية 2009، للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS PME) الذي يطبق على الكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم.

علما أن النسبة القصوى للكيانات التي تشكل النسيج الاقتصادي للجزائر تصنف ككيانات صغيرة ومتوسطة الحجم، قد يجبر ذلك السلطات العمومية في الجزائر إعادة النظر في طبيعة النظام المحاسبي المالي، بتوفيقه مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS PME)، الذي يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية.

هذا ما يفتح آفاقا جديدة لدراسة النظام المحاسبي المالي، بمقارنته مع المعيار (IFRS PME) واستشراف سبل تحديثه وتكييفه مع هذا المعيار.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المراجع

1- باللغة العربية

الكتب

- أحمد لطفي أمين السيد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

- روبرت ميجز، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006.

- سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

- عاشور كتوش، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، (Pages Bleues)، البويرة، 2010.

- منير محمد سالم، رمضان محمد غنيم، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة القاهرة، مصر، 1986.

- نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الفنون المطبعية، بسكرة، 2009.

الأطروحات

- توفيق جوادي 2009، مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية- دراسة إختبارية دولية مقارنة، أطروحة دكتوراه بكلية إدارة الأعمال بجامعة الجنان، بطرابلس بلبنان، سنة 2009.

- شعيب شنوف 2007، الممارسة المحاسبية في الشركات متعدد الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2007.

- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر- ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

المذكرات

- عبد القادر بكيحل 2008، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف.

- الحاج نوي 2008، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف.

- بوعلام صالحي 2010، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3.

- زينب حجاج 2009، المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق ،بجامعة البليدة.

- طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية و اقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

المجلات

- أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظم المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2011.

- زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 07، 2010.

مؤتمرات وملتقيات

- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهّل، ورقة مقدمة إلى لجنة تنظيم الملتقى الدولي الأوّل حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات و آفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، كلية الاقتصاد، المركز الجامعي بالوادي.

- مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

- شعيب شنوف، الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الإشكالات والتحديات ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

- منصوري الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

- سعد براوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـــ IAS/IFRS، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

- جوزف رزق، المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين بالتعاون مع المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر، دورة تدريبية بعنوان " مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة "، عنابه، نوفمبر 2008.

الدلائل (Guides)

- المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، موفم للنشر، الجزائر 2009.

- المركز الوطني لتنشيط المؤسسات ومعالجة المعلومات الخاصة لقطاع البناء، المخطط الوطني للمحاسبة، CNAT، الجزائر، 1987.

- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات كما هو مصادق عليها في 01 جانفي 2008، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمّان المملكة الهاشمية الأردنية، 2008.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

النصوص التشريعية والتنظيمية

- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم
- الأمر رقم 96-27 مؤرخ في 09 ديسمبر 1996، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.
- القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمّع.
- القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- المذكرة المنهجية التابعة للتعليمة رقم 2 للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.
- المرسوم التنفيذي 09-110 مؤرخ في 07 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- أمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أفريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.
- قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2- باللغة الفرنسية

Ouvrages

- Alain FRYDLENDER et Julien PAGEZY, S'initier aux IFRS, Editions de La Performance et Francis Lefebvre, 2005.

- Bachir SMAIL, Apprendre les normes IAS/IFRS, Edition Dar El Quods El Arabi, Oran, 2009.

- Jean marie ALBERTINI, Lexique d'économie, 6éme édition, LTV édition, Italie, Août 1999.

- Jean-Jacques JULIAN, Les Normes comptables internationales IAS/IFRS, Editions Foucher, 2ème Edition, Vanves, 2007.

- LASSÈGUE Pierre, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, paris, 11ème édition, 1996.

- M. MEHADJBIA, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays, OPU, Alger, 1978.

- Pascal BARNETO, Normes IAS/IFRS Application aux états financiers, Dunod, Pris, 2004.

- Stéphan BRUN, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2006.

Mémoire

- MEROUANI Samir, Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage , mémoire de magistère en sciences de gestion, école supérieure de commerce, Alger, 2006/2007.

Guides

- Guide Inverstir en Algérie, KPMG, Algérie, 2011.

- Collection les codes RF, Code IFRS-Normes et interprétations, Groupe Revue Fiduciaire, 4ème Edition, Paris, 2009.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- DFCG collection, ANDFCG, Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? Editions d'Organisation, 2eme édition, Paris, 2004, 2005.

Textes règlementaires

- Conseil National de la Comptabilité, Questionnaire d'évaluation du plan comptable national, Alger, juillet 2000.
- Instruction n°2 du 29 octobre 2009 du Ministère des Finances portant première application du système comptable Financier.
- Note méthodologique de première application du SCF relative aux actifs et passif financiers du 07/05/2011.
- Note méthodologique de première application du SCF relative aux avantages au personnel du 26/03/2011.
- Note méthodologique de première application du SCF relative aux Stocks du 28/12/2010.
- Note méthodologique de première application du SCF relative aux immobilisations corporelles du 20/03/2011.
- Note méthodologique de première application du système comptable Financier relative aux immobilisations incorporelles du 28/12/2010.
- Note méthodologique n° 341 du 19/10/2010, portant modalité d'application de l'instruction de première application du système comptable Financier.

Séminaire

- Mourad ELBESSGHI, Le système comptable financier, Genèse, arsenal juridique et analyse comparée, ONECC, Conseil Régional, Alger, 28/05/2009.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com