

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

فرع: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطلبة: - نور الإسلام عياد

- أحلام مزعاش

تحت عنوان

تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة - ومركب ميديفيل - سطيف -

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة: محمد بوضياف - المسيلة -	أ. عماد عجابي
مشرفا و مقررا	جامعة: محمد بوضياف - المسيلة -	أ. نبيل قليل
مناقشا	جامعة: محمد بوضياف - المسيلة -	أ. مصطفى قمان

السنة الجامعية: 2017/2016

فهرس المحتويات

الإهداء

شكر وامتنان

I.	فهرس المحتويات.....
III.	قائمة الأشكال.....
IV.	قائمة الجداول.....
V.	قائمة الملاحق.....
أ	مقدمة عامة.....
06	الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية الجزائرية.....
07	تمهيد الفصل.....
08	المبحث الأول: عرض مضمون النظام المحاسبي المالي.....
08	المطلب الأول: استعراض النظام المحاسبي المالي.....
17	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.....
21	المطلب الثالث: التقييم والتسجيل المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.....
25	المبحث الثاني: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي.....
26	المطلب الأول: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.....
29	المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.....
33	خلاصة الفصل.....
34	الفصل الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة ومركب ميديفيل.....
35	تمهيد الفصل.....
36	المبحث الأول: تقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة ومركب ميديفيل.....
36	المطلب الأول: تقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة.....
43	المطلب الثاني: تقديم مركب ميديفيل.....

52	المبحث الثاني: تقييم مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في المركبين.....
52	المطلب الأول: إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في المركبين.....
54	المطلب الثاني: قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي المطبقة في المركبين.....
70	..... خلاصة الفصل
71	..... الخاتمة العامة.....
75	..... المراجع والمصادر.....
80	..... الملاحق.....

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	النصوص القانونية والتشريعية للنظام المحاسبي المالي	01
12	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	02
15	المبادئ المحاسبية	03
16	الخصائص النوعية للمعلومات المالية	04
42	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة-المسيلة-	05
51	الهيكل التنظيمي لمركب ميديفيل - سطيف-	06
63	كشف التنازل عن التثبيتات	07

قائمة الجداول

64	بطاقة بيانات الأصل عند التنازل	01
----	--------------------------------	----

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	القوائم المالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة لسنة 2010 (الميزانية-جدول حساب النتائج- جدول تدفقات الخزينة)	01
85	القوائم المالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة لسنة 2016 (الميزانية-جدول حساب النتائج- جدول تدفقات الخزينة-جدول تدفقات رأس المال)	02
89	القوائم المالية لمركب ميديفيل لسنة 2012 (الميزانية-جدول حساب النتائج- جدول تدفقات الخزينة)	03
93	القوائم المالية لمركب ميديفيل لسنة 2016 (الميزانية-جدول حساب النتائج- جدول تدفقات الخزينة)	04
97	تسجيلات محاسبية خاصة بالمركب الصناعي التجاري الحضنة	05
105	تسجيلات محاسبية خاصة بمركب ميديفيل	06

الإهداء

إلى من كلماته أضاءت دربي وذكراه تؤنس قلبي

إلى من طيفه كل يوم يلقاني ودعواته من كل سوء ترعاني

إلى روح أبي الطاهرة رحمه الله .

إلى أنسي وفرحتي وملاذي إلى الغالية أُمي.

إلى من شاركتني هذا العمل وتحملت ضيق صدري.

إلى دفء الأسرة إخواني وأخواتي.

إلى من كانوا عوني وسندي سامي، الربيع القري، حمزة يحيات وزوجته الكريمة فوزية.

إلى كل أصدقائي من سطيف نعيم، محمد، جمال، نصره، الصالح.

وأصدقائي حسين أمين، عزوز، سفيان بالمسيلة. وكل من أعرفهم ووسعهم

قلبي ولم يكتبهم قلمي.

وإلى الكتكوت الصغير عبد الكريم.

نور الاسلام

الإهداء

إلى أمي ثم أمي ثم أمي من جعلت الجنة تحت أقدامها و ارتبطت فرحتي بفرحتها .

إلى من إذا سئلت عن أجمل الأقدار في حياتي أجبت أبي .

إلى من تحملني و تحملته فكان نتاج ذلك هذا العمل .

إلى رابطتي رابطة شباب لأجل القدس . المسيلة منبر العاملين للعمل المقدسي .

و إلى فلسطين الحبيبة و القدس الحرّة عاصمتها الأبدية

و إلى شهداء الوطن العربي و الأسرى خلف القضبان .

إلى رفيقات الدرب و فراشات القلب أخواتي و صديقاتي كل باسمها .

و إلى كل من يحمل في نفسه ذرة نور يسعى بها إلى تبيد الظلمات التي تزحف إلينا .

أحلام

شكر و امتنان

انطلاقاً من قول الرسول صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

نشكر من تفضل علينا بأخلاقه قبل علمه الأستاذ: نبيل قليد للإشرافه على هذا

البحث و الذي لم يتوانى بإضفاء توجيحاته السديدة لأجل إتمام هذا العمل،

فلك شكرنا مع إكبارنا كما لا يفوتنا أن نتوجه بامثالنا و عرفاننا لكل من

كان رفعة للوصول لما نحن عليه اليوم و أخص بالذكر الأستاذ عبد العليم

بشيري و الأستاذ عبد المالك هبال و الأستاذ رشيد عريوة

و الأستاذ ولد عمر إسماعيل و كل من ساهم

على جميع المستويات حتى ولو كانت نصيحة.

بداية من سنة 2010 دخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر، والذي جاء ليحدث قطيعة مع الممارسة المحاسبية السابقة المتمثلة في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 الذي كان أول نظام محاسبي أعد في الجزائر ما بعد الاستقلال. تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي يستند في مضامينه على معايير المحاسبية الدولية في سياق مساعي تعزيز الإفصاح وإعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، لم ينسجم مع واقع البيئة الجزائرية وذلك لغياب التحضير الكافي سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى البيئة المحيطة بها ككل، كل هذا خلق صعوبات عديدة تواجه الممارسين في عملية تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي.

بعد مرور 7 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية يجعلنا نطرح الإشكالية التالية:

ما هو مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر؟

ولتبسيط الإشكالية يمكن تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مضمون النظام المحاسبي المالي؟ وما هي أهدافه؟
- ما هي متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر؟
- كيف يتم تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر؟
- فيما تتجلى صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر؟

الفرضيات:

للإجابة عن هذه الإشكالية والإحاطة بجوانبه، ارتأينا وضع الفروض التالية:

- جاء النظام المحاسبي المالي بطرق عرض وإفصاح مأخوذة من نصوص معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

- الاستجابة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي يتطلب تهيئة وتأهيل المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر؛

- تطبيق النظام المحاسبي المالي مزال شكليا في معظم المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر؛

- يعتبر التقييم وإعادة التقييم أهم مشكل تواجهه المؤسسة في تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي.

أسباب اختيار الموضوع:

تتبع مبررات اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بالتخصص، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في هذا المجال.

أما الأسباب الموضوعية لكون موضوع البحث من المواضيع التي تأخذ اهتمام المؤسسات والممارسين حاليا.

أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى الوقوف عند مضامين وفلسفة النظام المحاسبي المالي، وواقع تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر، وكذا الوقوف عند أهم الصعوبات التي تحول دون الالتزام بمقتضياته بعد مرور 7 سنوات من تطبيقه.

أهمية الدراسة:

يأخذ موضوع النظام المحاسبي المالي اهتماما كبيرا من قبل الباحثين والمهنيين لما له من أهمية على مستوى المؤسسة من خلال إعطاء صورة أكثر وضوحا عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة تساعد في رسم أهدافها وخططها المستقبلية وكذا القدرة على التنبؤ بنتائجها المستقبلية. لذا فإن معرفة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر، وحصر الصعوبات التي تكتنف العملية مهم جدا لمعالجتها وإيجاد الحلول مناسبة لها.

منهج البحث:

لأجل رصد الإجابة على الإشكالية ومختلف الأسئلة الفرعية قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي قصد إبراز بعض المفاهيم والتعاريف التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ومعرفة عامة لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي وواقعه والصعوبات الناجمة عن ذلك، ثم القيام بدراسة تطبيقية والمتمثلة في إسقاط الإطار النظري على الواقع العملي في دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة ومركب مديفيل.

الدراسات السابقة:

- بن بلقاسم سفيان: "النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010.
تهدف الدراسة إلى تقديم نظرة تحليلية نقدية عن أبعاد مشكلة تنوع الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي وتحديد المبادئ المستند إليها لتحقيق الإصلاحات الضرورية لتغيير هذا الواقع بما يتماشى مع العولمة وتطور الأسواق المالية، ومن بين ما توصل إليه الباحث هو ضرورة اعتماد الأنظمة المحاسبية للاستجابة لمتطلبات اتخاذ القرار في إطار البيئة المتميزة بأسواق حرة وبحركية في عملية الاستثمار والتوظيف والمخاطرة والاعتماد على محاسبة تعكس تغيرات القيمة وتحدد آثارها على قواعد الاستثمار وعلى معطيات المركز المالي للمؤسسة .
- أمينة زعمار: "تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.
من بين النتائج التي توصلت إليها الباحثة هو أن مشروع الانتقال كان نظري أكثر منه ضمني حيث أن تأخر صدور التعليمات المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي جعلت المحاسبين يعتمدون على اجتهاداتهم في معالجة بعض الحسابات، هذه الاجتهادات نتج عنها أخطاء في المعالجة ومن ثم بداية تطبيق خاطئ للنظام المحاسبي المالي.
- أمين عمران: "تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر 3، سنة 2014.
التي توصل فيها إلى أن الجزائر قامت بخطوة مهمة في مسار الإصلاحات الاقتصادية بتبني النظام المحاسبي المالي، إلا أن تطبيقه يفرض القيام بتكوين المستخدمين.
- سمية فوضيلي " واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة تحليلية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة - سنة 2014.

توصلت الباحثة من خلالها إلى أن المؤسسات لا تطبق جميع قواعد النظام المحاسبي المالي، وأن الموظفين لا يمتلكون الخبرة لمسايرة هذا النظام، كما توصلت إلى أن واقع المؤسسة الحالي والبيئة المحاسبية الجزائرية لا يخدم استمرارية النظام المحاسبي المالي.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة التركيز على مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر بعد مرور 7 سنوات من تطبيقه، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية على مؤسستين اقتصاديتين في ولايتين مختلفتين لمحاولة الوصول إلى نتائج واقعية.

حدود الدراسة:

يعتبر موضوع تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية موضوع واسع ومتداخل وللتحكم في هذا الموضوع تم تحديد إطارين مكاني وزماني يتمثلان في:

- الحدود المكانية: تتمثل في إجراء دراسة تطبيقية على مؤسستين: المركب الصناعي التجاري الحضنة- المسيلة- ومركب ميديفيل- سطيف.-

- الحدود الزمانية: سنحاول من خلال الدراسة الوقوف عند واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسات الدراسة للفترة الممتدة ما بين سنة 2010 وسنة 2016.

صعوبات الدراسة:

إن إعداد هذا العمل اكتنفته مجموعة من الصعوبات، ارتكزت أساسا في ما يلي:

- صعوبة إجراء دراسة حالة في المؤسسة التي تعمل في الجزائر؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المطلوبة وهذا راجع إلى ثقافة التحفظ عن المعلومات في المؤسسات التي تعمل في الجزائر بشكل عام والذي يتنافى مع مبدأ الإفصاح الذي جاء به النظام المحاسبي المالي؛
- صعوبة الحصول على تبريرات موضوعية لتفسير مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

هيكل البحث:

على أساس ما تقدم سيتم تقسيم هذا البحث إلى فصلين:

الفصل الأول من هذا العمل والذي جاء تحت عنوان النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تم التعرض فيه إلى عرض مضمون النظام المحاسبي المالي، بداية بمختلف النصوص

التشريعية والتنظيمية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وصولاً إلى تقديم القوائم المالية ومدونة الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي المالي، ثم بعدها إلى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفقاً للنظام المحاسبي المالي، كما تم التطرق أيضاً إلى متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ثلاث مستويات وذلك على مستوى المؤسسات الاقتصادية ومستوى التعليم والتكوين المحاسبي وكذا على مستوى مهنة المحاسبة، ومن ثم الخروج بالصعوبات التي حالت دون التطبيق الضمني للنظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني من هذا العمل عبارة عن دراسة حالة، وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري على الواقع، من خلال إجراء دراسة حالة على المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر، إذ قمنا بدراسة حالة لمؤسستين واحدة في ولاية المسيلة وأخرى في ولاية سطيف. وذلك من خلال الوقوف عند منهجية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، ومن ثم تقييم واقع تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي لفترة الدراسة.

تمهيد:

شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية، وذلك من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من نصوص المعايير المحاسبية الدولية.

جاء النظام المحاسبي يحمل في طياته فلسفة مغايرة تماما عما كان سائدا، غير أن واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يزال يشوبه الكثير من التحديات والصعوبات تشمل البيئة المحاسبية والاقتصادية والمؤسسية.

لقد خصصنا هذا الفصل لتقديم محتوى النظام المحاسبي المالي بكل ما يحمله من مفاهيم ومبادئ وقواعد ثم عرض متطلبات تطبيقه على ثلاث مستويات في المؤسسات الاقتصادية ومهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي لنتطرق في الأخير إلى الصعوبات التي حالت دون التطبيق الكلي لمضامين النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: عرض مضمون النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي بفلسفة جديدة مستمدة من نصوص المعايير المحاسبية الدولية تختلف عن النظام المحاسبي القديم، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث استعراض النظام المحاسبي المالي من خلال الأطر النظرية والتطبيقية بدءاً بإطاره القانوني والتنظيمي ومروراً بالقوائم المالية ومدونة الحسابات وانتهاءً بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: استعراض النظام المحاسبي المالي

في هذا المطلب سيتم الإشارة إلى النصوص القانونية والتشريعية التي تضمنت النظام المحاسبي المالي وكذا إطاره التصوري.

أولاً: الإطار القانوني والتشريعي للنظام المحاسبي المالي

لقد أعقب صدور القانون رقم 11/07 الكثير من ردود الأفعال كان أولها تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي كان من المزمع تطبيقه بتاريخ 01-01-2009، ليتأجل إلى تاريخ 01-01-2010، ونتيجة لذلك توالى عمليات إصدار النصوص التشريعية والتنظيمية¹ والتي تهدف إلى إرساء دعائم للمحاسبة المالية في الجزائر، وهي كما يلي:

1- القانون رقم 11/07 المؤرخ بتاريخ 25/11/2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي:

يعتبر القانون رقم 11/07 أول نص تشريعي صادر بشأن النظام المحاسبي المالي، والذي يشتمل على سبعة فصول تحتوي على كثير من المفاهيم الجديدة، أولها تعريف المحاسبة المالية على أنها "نظام لتنظيم المعلومة، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضع خزينته في نهاية السنة المالية". كما تناول هذا القانون المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في:²

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛

¹ مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد، المركز الجامعي الوادي، 17-18 جانفي 2010، ص3.

² الجريدة الرسمية الصادرة في 25/11/2007، المتضمنة القانون رقم 11-07، المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي، العدد 74، ص3.

• الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني.

2- المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن لأحكام القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

جاء هذا المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن الهدف من هذا المرسوم هو تحديد كفاءات تطبيق المواد (40-36-30-22-9-7-5) من القانون 11/07، تناول هذا المرسوم الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للمؤسسات بدءا بالإطار التصوري.

كما أن أهدافه قد تم حصرها في الآتي، المساعدة على:

- تطوير المعايير؛
- تحضير القوائم المالية؛
- تحديد المستعملين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير.

تضمن المرسوم كذلك تحديد محتوى ومضمون الأصول المحاسبية للمؤسسات وخصومها وتحديد المنتجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وأخيرا الإطار العام للمعايير المحاسبية.¹

3- المرسوم التنفيذي 110-09 المؤرخ في 07 أبريل 2009 المحدد لشروط وكفاءات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي:

لقد جاء هذا المرسوم في ستة وعشرين مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توافرها في هذه البرامج، إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال البرامج.²

¹ الجريدة الرسمية الصادرة في 28/05/2008، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 156-08، المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، العدد 27، ص 11.

² الجريدة الرسمية الصادرة في 08/04/2009، المتضمنة للمرسوم التنفيذي 110-09، المؤرخ بتاريخ 07 أبريل 2009 المحدد لشروط وكفاءات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، العدد 21، ص 4-7.

4- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرهم:

يعتبر هذا القرار من أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت:¹

الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم، والأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات؛

الباب الثاني: عرض القوائم المالية؛

الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها؛

الباب الرابع: المحاسبة المطبقة على المؤسسات الصغيرة.

5- التعليمات رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

ويعتبر الغرض الأساسي من هذه التعليمات تحديد كفاءات وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني المقرر بمقتضى الأمر الصادر سنة 1975 إلى النظام المحاسبي المالي الجديد المقرر بمقتضى القانون رقم 11/07 لسنة 2007.²

6- التعليمات المنهجية الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 تتضمن طرق تطبيق التعليمات المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

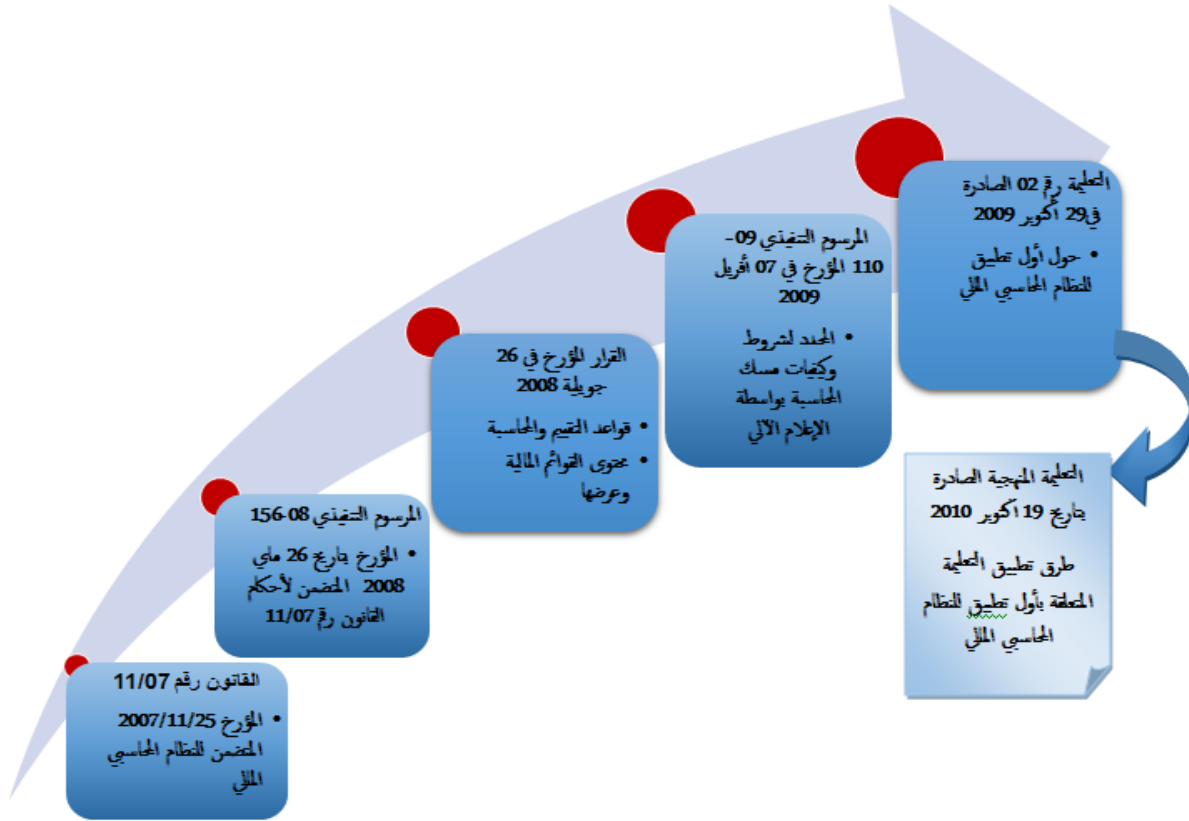
تهدف هذه التعليمات إلى تقديم توجيهات تسمح للمؤسسات ولمعدّي القوائم المالية من تخطي الصعوبات التي يمكن أن تواجههم وتعزيز عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي من خلال احترام القواعد والمبادئ التي أملت مختلف النصوص المتضمنة للنظام المحاسبي المالي.³

¹ الجريدة الرسمية الصادرة في 25/03/2009، المتضمنة القرار المؤرخ بتاريخ 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19.

² التعليمات رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

³ التعليمات رقم 02-08 الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 حول طرق تطبيق التعليمات المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

الشكل رقم (01) : النصوص القانونية والتشريعية
للنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على العناصر النظرية السابقة

ثانيا: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

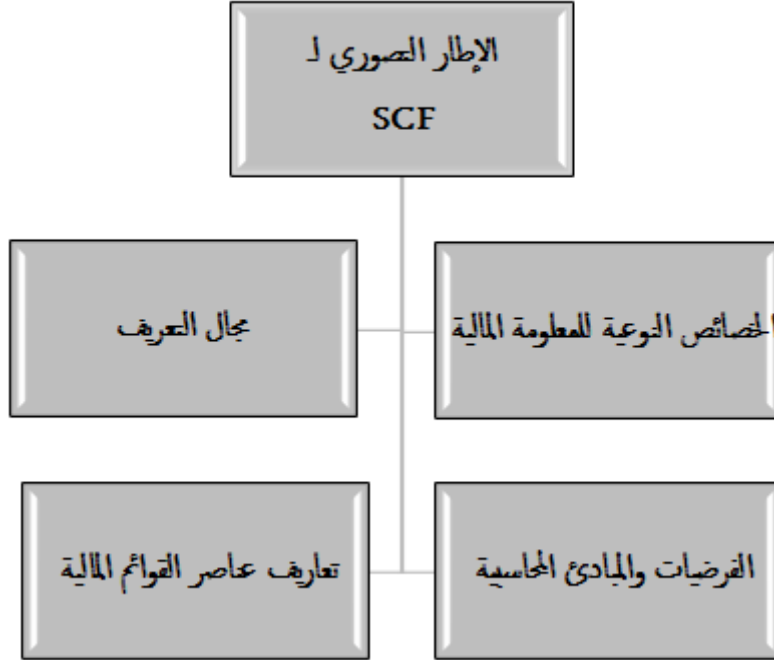
1- تعريف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

يعرف الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساسا في إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعطي التعاريف لعناصر هذه القوائم المتمثلة على الخصوص في الأصول والخصوم ورؤوس الأموال والإيرادات والتكاليف، وهي كلها مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي¹.

¹ عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 21.

2- مكونات الإطار التصوري: يعتبر محتوى إطار المفاهيم صلب الموضوع ويتضمن النقاط الأساسية التالية:

الشكل رقم(02): الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على العناصر النظرية الآتية.

- الاتفاقيات المحاسبية (الفرضيات): والتي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية، وهي:¹
 - أ. محاسبة التعهد (الاستحقاق): تحضر القوائم المالية اعتمادا على أحداث وصفقات تمت فعلا، بتعبير آخر تسجل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع والقبض للمبالغ المقابلة.
 - ب. استمرارية النشاط: هي فرضية أساسية خاصة في تقييم الأصول والخصوم، على اعتبار أن نفترض أن المؤسسة مواصلة لنشاطها وليس لها النية في التوقف وأنها ليست تحت ضغط يجبرها على التوقف.
- المبادئ المحاسبية: هي قانون عام أو قاعدة تستخدم كمرشد للعمل، وهي أساس لسلوك أو التطبيق العلمي،² والمبادئ التي تضمنها النظام المحاسبي المالي هي:

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص 52.

² محمود السيد ناغي، دراسات في النظرية المحاسبية والمعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2002، ص 211.

أ. مبدأ عدم المقاصة: تنص المادة 15 من القانون 11/07 على أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر من عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساس صاف.

ب. مبدأ القيد المزدوج: جاء في المادة 16 من القانون رقم 11/07 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقاً لمبدأ القيد المزدوج، أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين وآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي تستند عليها.¹

ج. مبدأ الوحدة المحاسبية: جاء في مضمون نص المادة 9 من المرسوم التنفيذي 156/08 على أنه تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، بحيث تأخذ القوائم المالية بمعاملات المؤسسة دون معاملات المالكين أو المساهمين، وكذا الدفاتر المحاسبية للمؤسسة مستقلة عن دفاتر الملاك والمساهمين.

د. مبدأ الوحدة النقدية: ألزمت المادة 10 من المرسوم نفسه على كل مؤسسة أن تحترم اتفاقية الوحدة النقدية بأن تمسك محاسبتها بالدينار الجزائري وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب ما هو محدد في المعايير المحاسبية، وأن لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقييمها نقداً، غير أنه يمكن ذكر في ملاحق القوائم المالية المعلومات غير قابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

هـ. مبدأ الأهمية النسبية: حددت المادة 11 من المرسوم نفسه على أنه يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة، وتعتبر المعلومات هامة نسبياً إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون اعتماداً على القوائم المالية.²

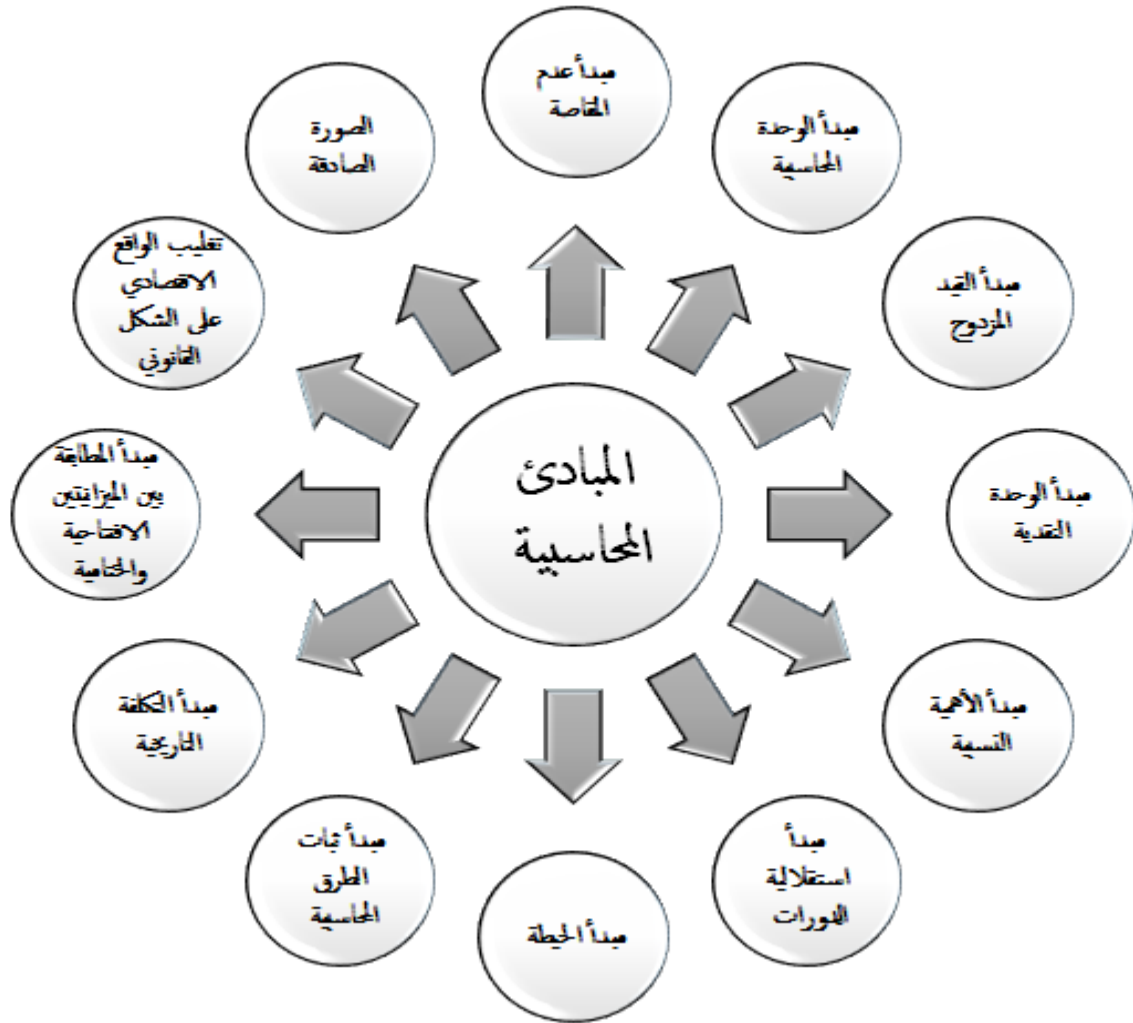
¹ الجريدة الرسمية الصادرة 2007/11/25، العدد 74، المواد 15-16، مصدر سابق، ص 04.

² الجريدة الرسمية الصادرة في 2008/05/28، العدد 27، المواد 9-11، مصدر سابق، ص 12.

- و. مبدأ استقلالية الدورات: من خلال المادتين 12، 13 من المرسوم رقم 156/08 تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يجب على المؤسسة أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط .
- ز. مبدأ الحيطة: أشارت المادة 14 من نفس المرسوم على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة، والذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة في المستقبل .
- ح. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: وفق المادة 15 من المرسوم، يقضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، ولا يبرز الاستثناء عن مبدأ الديمومة إلا بالبحث عن المعلومة الأفضل.
- ط. مبدأ التكلفة التاريخية: وفق المادة 16 من نفس المرسوم تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معابنتها دون الأخذ بالحسيان آثار السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.
- ي. مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية: وفقا للمادة 17 من نفس المرسوم يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.
- ك. تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: نصت المادة 18 من المرسوم السابق على أن العمليات تقيد وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.
- ل. الصورة الصادقة: جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي السابق أنه يجب أن تستجيب القوائم المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية ونجاعة الكيان، ففي الحالة التي يتبن فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملاحق القوائم المالية.¹

¹ الجريدة الرسمية الصادرة في 2008/05/28، العدد 27، المواد 12-19، ص ص 12-13.

الشكل رقم (03): المبادئ المحاسبية



المصدر : من إعداد الطالبين بناءً على العناصر النظرية السابقة.

الخصائص النوعية للمعلومات المالية: والتي ينبغي توفرها في المعلومة المالية حتى تظهر في القوائم المالية ملبية بذلك رغبات مستخدميها، وهي:

أ. **الملائمة:** لكي تكون المعلومات ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار، كما يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية وأن يتم تقديمها في الوقت المناسب.¹

¹ دونالد كيسو وجيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة: أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، الجزء الأول، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 69-72، بتصرف.

ب. المصدقية: تتسم المعلومات المالية بالمصدقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة، ولكي تتسم المعلومات المالية بالمصدقية يجب أن تتوفر بها ثلاثة خصائص فرعية أساسية هي: القابلية للتحقق، الصدق في العرض، الحياد.

ج. القابلية للمقارنة: تعتبر المعلومات التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة من قبل المستعمل إما داخل المؤسسة نفسها أو ما بين المؤسسات العاملة في نفس القطاع.¹

د. القابلية للفهم: ينبغي أن تكون المعلومة الظاهرة في القوائم المالية سهلة الفهم مباشرة من طرف المستعملين الذين تتوفر لديهم إرادة في دراسة المعلومة ومعرفة معقولة بالأعمال والمحاسبة.²

الشكل رقم (04): الخصائص النوعية للمعلومات المالية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على العناصر النظرية السابقة.

¹ دونالد كيسو وجيرى ويجانت، مرجع سابق، ص 69-72، بتصرف.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 52.

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي تطرق إلى مسألة القوائم المالية التي يجب على المؤسسات إعدادها كما قام بوضع قائمة حسابات التي تملية على حسابات التسيير وحسابات الميزانية.

أولاً: القوائم المالية:

يتعين على كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي عدا المؤسسات الصغيرة التولي سنويا إعداد القوائم المالية التالية:¹

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- ملاحق تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، وتوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

1- الميزانية: هي جدول أو قائمة تظهر عناصر الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص حيث

تصنف الأصول وفق مبدأ السيولة إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف وفق مبدأ الاستحقاق إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية مع الأخذ بعين الاعتبار لمبدأ السنوية للفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية،² وتتضمن الميزانية العناصر التالية:³

- **الأصول:** هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية، والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، حيث تنقسم الأصول إلى :

أ. **الأصول الجارية:** هي تلك الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية، أو تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال 12 شهرا والسيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

¹ الجريدة الرسمية الصادرة 2007/11/25، العدد 74، مصدر سابق، ص5.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعرييج، الجزائر، 2009، ص 10.

³ الجريدة الرسمية الصادرة 2008/05/28، العدد 27، مصدر سابق، ص13.

ب. الأصول غير الجارية: هي الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهر ابتداء من تاريخ الإقفال.

- الخصوم: تتمثل في الالتزامات الراهنة للكيان والناجمة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد متمثلة في منافع اقتصادية، وتصنف إلى:

أ. رؤوس أموال خاصة: تتمثل في فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.

ب. الخصوم الجارية: هي تلك الخصوم التي يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، والتي يجب تسديدها خلال 12 شهرا الموالي لتاريخ الإقفال.

ج. الخصوم غير الجارية: هي تلك الخصوم التي يكون استحقاقها الأصلي أكثر من 12 شهرا لتاريخ إقفال السنة المالية.

2- حساب النتائج: يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتجات المحققة من طرف الكيان

خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويظهر النتيجة الصافية للسنة

المالية بإجراء عملية الطرح،¹ هناك نوعان من جدول حساب النتائج: حسب الطبيعة وحسب الوظيفة.

و يتكون جدول حساب النتائج من:²

أ- المنتجات: تتمثل المنتجات في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل

مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتجات استرجاع خسارة في

القيمة والاحتياطات.

ب- الأعباء: تتمثل الأعباء في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل

خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل أيضا مخصصات الإهلاك أو

الاحتياطات وخسارة القيمة.

ت- النتيجة الصافية للسنة المالية: هي الفارق بين مجموع المنتجات ومجموع الأعباء.

3- جدول تدفقات الخزينة: يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة مالية أساسية من القوائم المالية، وهو

ضروري للعديد من الفئات كالمسيرين والمحللين الماليين والمساهمين لأنه يسمح بإعطاء مستعملي القوائم

¹ الجريدة الرسمية الصادرة 2008/05/28، العدد 27، مصدر سابق، ص 14.

² المصدر نفسه، ص 14.

المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة وكذا المعلومات حول استخدام هذه التدفقات النقدية.¹

حيث يتضمن جدول تدفقات الخزينة ما يلي:²

أ. **الأنشطة التشغيلية:** تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليست لها علاقة بنشاط الاستثمار أو التمويل (وظيفة الاستغلال).

ب. **الأنشطة الاستثمارية:** عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على الأصول طويلة الأجل أو بيعها.

ج. **الأنشطة التمويلية:** وهي الأنشطة التي تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.

كما حدد المشرع الجزائري ضمن النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض جدول تدفقات الخزينة:

الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

4- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي

أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة.

وتتمثل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركات المرتبطة بـ:

- النتيجة الصافية للدورة؛

- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يسجل تأثيرها مباشرة ضمن الأموال الخاصة

في إطار تصحيح الأخطاء الهامة؛

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال الدورة.³

5- ملحق القوائم المالية: يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت

هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية.

و يشمل ملحق القوائم المالية على معلومات تتضمن النقاط التالية:⁴

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛

- المعلومات المكملة الضرورية من أجل فهم أفضل للقوائم المالية؛

¹ بوعلام صالح، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 3، الجزائر، 2010، ص 91.

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008، ص 83.

³ الجريدة الرسمية الصادرة 2008/05/28، العدد 27، مصدر سابق، ص 15.

⁴ الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/03/25، العدد 19، مصدر سابق، ص 27.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون قد حصلت مع تلك الوحدات أو مسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة صادقة.

ثانيا: مدونة الحسابات:

لقد حدد القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 مدونة الحسابات وكذا قواعد سيرها، حيث تم اقتباس حساباتها من المخطط المحاسبي الفرنسي نسخة 1983 والمعدل في سنة 1999. حيث تعد كل مؤسسة مخطط حسابات مكيف حسب هيكلها ونشاطها واحتياجاتها من المعلومات الخاصة بالتسيير، وتجمع هذه الحسابات في فئات متجانسة تدعى مجموعة، حيث نميز بين مجموعة حسابات الميزانية (من الصنف 1 إلى الصنف 5) ومجموعة حسابات التسيير (الصنفين 6 و7)، وكل صنف مقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار ترقيم عشري.

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛
- الصنف الثاني: حسابات الأصول الثابتة؛
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات وكل ما هو قيد الانجاز؛
- الصنف الرابع: حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: حسابات المالية؛
- الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
- الصنف السابع: حسابات المنتوجات.¹

¹ الجريدة الرسمية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، مصدر سابق، ص ص 44-45.

المطلب الثالث: التقييم والتسجيل المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي

تشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة وأخرى خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات.*

أولاً: المبادئ والقواعد العامة للتسجيل والتقييم المحاسبي

1- القواعد العامة للتقييم: يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية، والتي تسجل بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية.¹

وترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكلفة التاريخية، في حين قد يستثنى من هذه القاعدة تقييم بعض العناصر اعتمادا على بعض الشروط استنادا إلى:²

- القيمة العادلة؛

- قيمة الإنجاز؛

- القيمة المحينة (قيمة المنفعة).

أ. التكلفة التاريخية: تقيد تكلفة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، أي على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القوة الشرائية للعملة.³

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:⁴

- بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛

- بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام؛

- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛

*- سنكتفي بالتعرض لقواعد التسجيل والتقييم المحاسبي العامة والخاصة ولم نتعرض لطرق تسجيل وتقييم بعض العمليات الخاصة عن قصد لأنها ستكون ضمن دراسة حالة لاحقا.

¹ بوعلام صالح، مرجع سابق، ص 82.

² الجريدة الرسمية الصادرة 2009/03/25، العدد 19، مصدر سابق، ص 6.

³ الجريدة الرسمية الصادرة 2008/05/28، العدد 27، المادة 16، مصدر سابق، ص 12.

⁴ الجريدة الرسمية الصادرة 2009/03/25، العدد 19، مصدر نفسه، ص 7.

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة للقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة؛
 - بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان من تكاليف الإنتاج.
 - ب. **القيمة العادلة:** عرفت الفقرة رقم 08 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل الأصل أو تسوية التزام بين أطراف لديهم الرغبة في التبادل، وعلى دراية تامة بالصفقة، وفي ظل توفر شروط المنافسة العادية¹.
 - ج. **قيمة الإنجاز:** وتعني إثبات الأصل بالقيمة البيعية ناقصا منه التكاليف البيعية المتوقعة².
 - د. **القيمة المحينة أو قيمة المنفعة:** تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط³.
- يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت. وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحويل⁴.
- 2- معايير التسجيل المحاسبي:** يدرج أي عنصر من عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما⁵:
- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛
 - للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة سابقة؛
 - أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع العامة الملازمة لملكية السلع
 - أن لا يبقى للكيان دخل في التسيير؛
 - ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومة سرديّة أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة في الملحق.

¹ Karine cerrada, et autre, **comptabilité et analyse des état financier principes et application**, 1^{er} édition, édition de boeck, bruxelles, Belgique, 2014, p15

² خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 63.

³ عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي: **إطار العام آثاره وانعكاسات تطبيقه**، الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011، ص 10.

⁴ الجريدة الرسمية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، مصدر سابق، ص 8.

⁵ الجريدة الرسمية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، مصدر نفسه، ص 6.

ثانيا: المبادئ والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم المحاسبي

1- الأصول الثابتة المادية والمعنوية:

أ. الأصول الثابتة المادية: هي تلك الأصول التي تحوزها المؤسسة من أجل استخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن أمثلتها نذكر الأراضي، المباني، الآلات، المعدات المكتبية... الخ.¹

ب. أما الأصول الثابتة المعنوية: فهي أصول قابلة لتحديد غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة في إطار أنشطة الكيان العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية والعلامات، برامج المعلوماتية، شهرة المحل، مصاريف البحث والتطوير... الخ.²
وتحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي:³

- تسجل الأصول الثابتة في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموع تكاليف الحيازة ووضعتها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الادارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف.

أما تكلفة الأصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة لنفسها فتتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى. هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انطلاق مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة الإنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

- تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل ضمن الأصول الثابتة وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل .

ج. اهتلاك الأصل الثابت: يعرف الإهلاك على أنه " النقص التدريجي في تكلفة الأصل بسبب عوامل الاستخدام أو مضي المدة والتقادم أو التطور التكنولوجي"⁴.

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص92.

² الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/03/25، العدد 19، مصدر سابق، ص8.

³ الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/03/25، العدد 19، مصدر نفسه، ص ص 8-9.

⁴ عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية والعملية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص154.

وحسب النظام المحاسبي المالي هناك أربع أساليب لإهلاك الأصل الثابت، وهي:

- الإهلاك الخطي؛
- الإهلاك المتناقص؛
- الإهلاك المتزايد؛
- طريقة وحدات الإنتاج.

2- التثبيتات المالية: تتكون التثبيتات المالية من العناصر التالية:¹

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة؛
 - سندات المثبتة لنشاط المحافظ الاستثمارية؛
 - السندات المثبتة والتي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات الأمد الطويل؛
 - القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان والتي لا ينوي بيعها في الآجال القصيرة؛
- يتم تسجيل الأصول المالية في الحسابات عند دخولها بقيمتها الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك.

3- **المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:** تمثل أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات. وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها.

يتم تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر

أولاً (FIFO) وإما بمتوسط تكلفة شراءها وإنتاجها المرجحة (CUMP).²

4- **الإعانات:** تتمثل في موارد تقدمها الدولة وجماعاتها المحلية وهيئاتها العمومية إلى مؤسسة أو مجموعة مؤسسات، إذا احترمت هذه الأخيرة الشروط المطلوبة المتفق عليها،³ يتم إدراجها في الحسابات

¹ الجريدة الرسمية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، مصدر سابق، ص ص 11-12.

² الجريدة الرسمية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، مصدر نفسه، ص ص 12-13.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 212.

كمنتجات في حساب النتائج في السنة المالية أو عدة سنوات، وفي ما يخص التثبيتات القابلة للاهلاك تكون التكلفة هي الاهلاك.¹

5- مؤونات المخاطر والأعباء: هي خصوم يكون استحقاقها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية:

- إذا كانت تمثل التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
- إذا كان من المحتمل خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- يمكن تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

6- القروض والخصوم الأخرى: يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

7- تقييم الأعباء والمنتجات المالية: تأخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسابان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها.²

المبحث الثاني: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة لتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية الدولية، إلا أن للبيئة الجزائرية خصوصيات لم ترتقي بعد إلى استيعاب متطلبات تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي.

من خلال هذا المبحث سيتم تقديم متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي وواقع تطبيقه الذي لا يزال يشوبه العديد من الصعوبات تحول دون التطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر.

¹ الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/03/25، العدد 19، مصدر نفسه، ص 13.

² الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/03/25، العدد 19، مصدر نفسه، ص 14-15.

المطلب الأول: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي يتطلب شروط لنجاحه من عدمه، وذلك على ثلاث مستويات:

أولاً- على مستوى المؤسسة الاقتصادية:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي، لذا من أهم متطلبات نجاح تطبيقه توافقه مع احتياجات المؤسسة الجزائرية وقدرتها على استيعاب مضامينه.¹

يجب على المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي التركيز على نقطتين رئيسيتين هما:²

1- أنظمة المعلومات: يجب على المؤسسات أن تقوم بتغيير جذري لنظام معلوماتها وتكييفه مع مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، وعليه يجب:

- إجراء تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ النظام المحاسبي المالي في عناصر القوائم المالية؛
- إعادة النظر في الوظائف المحاسبية؛
- تحديث البرامج المحاسبية.

2- الاتصالات المالية: إن المؤسسات الجزائرية مطالبة بإعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية وذلك عن طريق:

- نموذج القوائم المالية؛
- نوعية وطبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق؛
- تحسين زمن إعداد القوائم المالية؛
- تصميم أنظمة تسيير تتأقلم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي.

¹ أم الخير دشاش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010، ص99.

² عبد القادر روتال، التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص114.

كما يجب تأهيل المحيط الذي تعمل فيه المؤسسة الجزائرية وذلك بتطوير السوق المالي، باعتبار القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مستمدة من معايير المحاسبة الدولية تطبق في بلدان تتميز بالدور البارز الذي تلعبه أسواقها المالية.

ثانيا- على مستوى مهنة المحاسبة:

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا، وقد لاقى القانون رقم 11/07 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي ردود أفعال وأراء متباينة من قبل أصحاب المهنة بين مؤيد ومعارض لها لأسباب مختلفة.¹

وقد حرصت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين منذ صدور القانون 11/07 على الاستعانة بخبراء من فرنسا لضمان تكوين المكونين من أصحاب المهنة ليتولى هؤلاء فيما بعد عملية التكوين لفائدة نظرائهم في كل مناطق الجزائر.²

تندرج مجموعة من المهام المنوط بها المجلس الوطني للمحاسبة، ويمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية:³

- إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر؛
- تقييم صلاحية ايجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد؛
- تنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

ثالثا: على مستوى التعليم والتكوين المحاسبي

التعليم والتكوين يعملان على تأهيل المحاسب علميا وعمليا ليكون قادرا على استيعاب مضمون النظام المحاسبي ما يسمح له بتطبيقه تطبيقا سليما.

¹ الزين منصور، متطلبات تطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر، ملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وأفاق، جامعة الوادي، 17-18 جانفي 2010، ص10.

² عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص ص 74-75.

³ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية الصادرة في 07/02/2011، العدد 07، ص 05.

1. بالنسبة للتعليم المحاسبي: تعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد المحاسبين المستقبليين يتمتعون بالمهارات العلمية والعملية والتي تمكنهم من مزاولة المهنة،¹ وبغية تحقيق هذا الهدف لابد من العمل على تحقيق جملة من المتطلبات تقع على عاتق المؤسسات التعليمية:²

- المشاركة في الندوات والملتقيات الدولية والوطنية؛
- رفع مستوى التعليم المحاسبي وتكييف البرامج التعليمية مع جديد معايير المحاسبة الدولية؛
- استدعاء خبراء دوليين لتنشيط ندوات وملتقيات علمية حول متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- تنظيم برامج تكوينية لفائدة المهنيين المحاسبين ومستخدمي مصلحة المالية والمحاسبة في المؤسسات العمومية والخاصة؛
- مد جسور التعاون بين المؤسسة والجامعة، والذي من شأنه أن يفعل في مساهمة الطلبة في بناء المؤسسات.

2. بالنسبة للتكوين المحاسبي : نعني به تريبص الخبرة المحاسبية التي تخول صاحبها الحق في اكتساب صفة الخبير في المحاسبة، وللوصول لهذا الهدف لابد من إيجاد مجموعة من الشروط تقع على كاهل المؤسسة المهنية:

- تكثيف الندوات والملتقيات حول موضوع المعايير المحاسبية الدولية بمشاركة المهنيين والجامعيين؛
- تشجيع ورفع مستوى التكوين بالموازاة مع النشاط المهني في مجال التقنيات المحاسبية الجديدة؛
- ضمان التواصل مع الجامعة عن طريق تبادل التجارب؛³
- توفير خلايا ومراكز الكفاءات وتكوين الخبرات في طرق ونماذج التقدير والتقييم بما يسمح بتنفيذ متطلبات المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي ووضعها قيد التطبيق.
- التكوين المتواصل والمستمر في هذا المجال بغرض تأهيل المهنيين على كل المستويات سواء كانوا محاسبين أو مراجعين، والتأسيس لثقافة محاسبية جديدة ولمؤهلات ومقومات مهنية تعتمد

¹ محمد راتول، عبد الله بن صالح، أهمية تطبيق معايير التعليم في تطوير المنهجية المحاسبية في ظل الاتجاهات المعاصرة لمهنة المحاسبة، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 04-05 ديسمبر 2012، ص 08.

² سمية فضيلي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014، ص 91.

³ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 17.

على كفاءات تتجاوز مجرد القدرة على التسجيل وتحليل وجود الأرصدة إلى القدرة على التقدير والتحليل والحكم والتكيف.

- تكوين مختلف مستعملي البيانات المالية من مسيرين ومستثمرين وغيرهم بغرض إعطائهم القدرة على قراءتها وفهمها ومن ثم استغلالها.¹

المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

بالرغم من مرور 07 سنوات على تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الصادر بنص القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، لا تزال هناك معوقات تحول دون التطبيق الفعلي لمضامين النظام المحاسبي المالي، والتي يجب تسليط الضوء عليها والتمثلة في:

أولاً: صعوبات ناتجة عن نقص التحضير

إذا ألقينا نظرة على وتيرة صدور النصوص القانونية الصادرة بشأن النظام المحاسبي المالي وخاصة التعليمات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة يتبين لنا عدم الجدية في التحضير وغياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي مما أدى الى مشاكل كبيرة في التسيير؛² نذكر على سبيل المثال:³

- التعليمات المنهجية الصادرة بتاريخ 2010/10/19 حول طرق تطبيق التعليمات المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
- التعليمات المتعلقة بالإيرادات والأعباء خارج الاستغلال وحسابات تحويل الأعباء والصادرة في 5 ماي 2010؛
- التعليمات المتعلقة بالأصول والخصوم المالية الصادرة في 7 جوان 2011؛

التأخر الكبير في إصدار النصوص القانونية أثر سلباً على وتيرة التطبيق، مما دفع المحاسبين إلى الاعتماد على اجتهاداتهم الخاصة لمعالجة الجوانب التي تأخرت وزارة المالية والمجلس الوطني

¹ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص ص260-261.

² دربال سمية، دشايش أم الخير، مرجع سابق، ص ص12-13.

³ أمينة زغمار، تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010-2011، ص 101.

للمحاسبة في معالجتها، مما قد نتج عنه بداية تطبيق خاطئ للنظام المحاسبي المالي ومن ثم غياب شفافية المعلومات وعدم إعطاء صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات.¹

ثانيا: صعوبات ناتجة عن البيئة الاقتصادية الجزائرية

البيئة الاقتصادية الجزائرية تقف عائقا أمام تحقيق المزايا من تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يستند هذا الأخير على المرجعية المحاسبية الدولية التي تهدف إلى خدمة بنى اقتصادية تطورت فيها الأسواق المالية في حين أن الاقتصاد الجزائري يتميز ببنيات مالية كلاسيكية تقوم على التمويل بالاستدانة وعلى محدودية وضعف القطاع الخاص الذي يفضل الاعتماد على المنشآت الصغيرة والعائلية ذات هامش المساهمة الضيق، مع كل ما يستتبعه ذلك من سوق مالي غير فاعل وغير متطور.²

فضلا عن ذلك فإن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تشكل غالبية النسيج الاقتصادي الجزائري، حيث تمثل حوالي 95 % من المؤسسات الجزائرية. ومن ثم فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المؤسسات يطرح الاشكاليات التالية:

- تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المؤسسات يطرح مشكل فرض معايير لا تتطابق أهدافها مع أهداف هذه المؤسسات. فمن منظور المعايير المحاسبية الدولية ينبغي أن تلبى القوائم المالية احتياجات المستثمرين من معلومات فيما يتعلق بقياس قيمة المؤسسة والأخطار المحتملة في حين أنه بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة المستعملين الأساسيين للقوائم المالية هم المقرضون الذين تتمثل احتياجاتهم من المعلومات في مراقبة التنفيذ الجيد لعقود القروض؛
- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يفرض على المؤسسات القيام بتكوين الفرق المكلفة بالمشروع وتكييف أنظمة معلوماتها، ويشكل هذا الإجراء مشروعا مكلفا باعتبار أن هذه المؤسسات تملك موارد محدودة؛³

¹ أمينة زغمار، مرجع سابق، ص 101.

² سفيان بن بلقاسم، مرجع سابق، ص 258.

³ أمينة زغمار، مرجع نفسه، ص 102.

- يشكل تعقد المرجعية الجديدة الناتج عن طرق التسجيل والتقييم الحديثة عائقا أمام هذه المؤسسات من وجهة نظر مادية وبشرية، وفي الواقع استعمال طرق تسجيل وتقييم معقدة يتطلب مجهودات كبيرة من طرف المؤسسات فيما يتعلق بالتكوين والمالية (نتيجة اللجوء للخبراء)¹؛
- النظام المحاسبي المالي هو نظام يهدف إلى إعطاء صورة صادقة وشفافة على الوضعية المالية للمؤسسة في سياق يتماشى مع تجسيد أبعاد حوكمة الشركات، وهذا صعب التطبيق في ظل بيئة يطغى عليها ثقافة التحفظ²؛
- عدم توافق النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري وكذا النظام الجبائي ، فإذا أخذنا مثلا على ذلك عقود الإيجار التمويلي فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة به، وهذا غير معمول به في القواعد الضريبية، فهذه الأخيرة لا تعترف إلا بملكية الأصل، مما سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان. كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت ¼ من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره مجرد قيمة متبقية ناتجة عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مواصلة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي³، أي اختلاف الفلسفة المحاسبية عن الفلسفة الجبائية والقانونية؛
- وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة التي لا تستفيد من مزايا النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام⁴؛
- غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته⁵؛

1 أمينة زغمار، مرجع سابق، ص 102.

2 سمية دربال، دشاش أم الخير، مرجع سابق ص 12، بتصرف.

3 عبد القادر روتال، مرجع سابق، ص 144.

4 عمار بن عيشي "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01، 01 ديسمبر 2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، ص ص 89-90.

5 كمال رزيق وآخرون، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 11.

- مفهوم القيمة العادلة صعب الاستعمال لأسباب عديدة نذكر منها:
 - طريقة القيمة العادلة على عكس التكلفة التاريخية تتطلب تقييمات دورية، حيث تعتبر التقييمات التي يقوم بها الغير (الخبراء) جد مكلفة وتتطلب إمكانيات مالية هامة؛
 - من وجهة نظر التقنية، اللجوء إلى القيمة العادلة يتطلب نماذج تقييم رياضية ومن ثم تقتض وجود مهارات متخصصة والتي تتوفر في عدد قليل من المؤسسات؛¹
 - عدم وجود سوق مالي نشط.²

¹ أمينة زغمار، مرجع سابق، ص 102.

²Arif salah-Eddine, Djafri omar, **d'un simple changement d'une nomenclature comptable : la mise en œuvre du système comptable financier algérien**, séminaire internationale sur le système comptable financier face aux normes comptable internationales (IAS/IFRS), et aux normes d'audit internationale(ISA), le défi, université de Saad Dahlab, Blida, Algérie, 13-14 décembre 2011, p 10.

خلاصة الفصل:

محتوى النظام المحاسبي المالي ثمين حيث يسمح بتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالصدق والموثوقية والقابلية للمقارنة، إلا أن الوصول إلى هذه المزايا تعترضها بعض المشاكل والصعوبات تفرضها البيئة الاقتصادية الجزائرية.

النظام المحاسبي المالي يصعب تطبيق مضامينه كلها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الاقتصاد وتخلف الممارسات الاقتصادية والتجارية، كما يعتبر اللجوء إلى استخدام القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية في التقييم نهاية كل سنة مالية أمرا صعب التطبيق، بسبب عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر من جهة، وعدم توفر أسواق ومصادر الحصول على هذه القيمة من جهة أخرى.

لذلك فإن الأولوية لا تكمن في تغيير المرجعية المحاسبية فقط وإنما تكمن في التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهدافه بالموازاة مع الإصلاح في المجالات الأخرى من تسيير وتنظيم للاقتصاد وتعديل للقوانين وتنشيط للأسواق وتهيئة كل الظروف اللازمة وبعده يأتي تغيير النظام المحاسبي كنتيجة حتمية وكلبنة أخيرة في بناء اقتصادي عصري تلعب المعلومة المالية دورا أساسيا كما هو الحال في الاقتصاديات المتقدمة.

تمهيد:

دراسة الموضوع من الجانب النظري يُظهر جليا أن النظام المحاسبي المالي قد قدم معالجات محاسبية تختلف عن تلك التي كانت سائدة في ظل النظام المحاسبي القديم، والتي هي في الأساس مستمدة من نصوص معايير المحاسبية الدولية المبنية على أساس بيئة محاسبية تطبع خصوصيات اقتصاد السوق، وبالتالي تضع المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر بين ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي وواقع البيئة الجزائرية.

لإعطاء الموضوع بعدا آخر لابد من إبراز مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر، حيث قمنا بإجراء دراسة على مؤسستين هما المركب الصناعي التجاري الحضنة الذي يعتبر من أهم المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة وكذا مركب ميديفيل لخيط الخياطة الواقع بولاية سطيف، وقمنا بدراسة مستوى تطبيقهما لمضامين النظام المحاسبي المالي منذ البدء الأول للتطبيق إلى غاية سنة الدراسة ومعرفة مختلف التحديات التي تعيق المركبين محل الدراسة من التطبيق الكلي والسليم للنظام المحاسبي المالي خلال هذه الفترة.

وبالتالي تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، خصصنا المبحث الأول لتقديم المركبين في حين تضمن المبحث الثاني توضيحا لإجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ومختلف قواعد التسجيل والتقييم المحاسبية، لنسلط الضوء في الأخير على مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في كلا المركبين.

تم الاعتماد على القوائم المالية ومختلف الوثائق التفسيرية والتقارير وكذا معلومات مقدمة شفويا من طرف المسيرين.

المبحث الأول: تقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة ومركب ميديفيل

من خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم المركبين:

المطلب الأول : تقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة

سنقوم بتقديم المركب ومراحل إنتاجه بالإضافة إلى موقعه وهيكله التنظيمي.

1-نشأة المؤسسة الأم رياض سطيف

بموجب مرسوم تنفيذي وتحت وصاية وزير الصناعات والطاقة سنة 1963، أسست الشركة الوطنية للدقيق والقمح، حيث شملت جميع القطاعات الخاصة، واختصت في صناعة العجائن الغذائية والكسكسي. وفي سنة 1982 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي سمباك انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، و دورها تغطية الولايات المجاورة لها بتوزيع مختلف منتجاتها وهذه المؤسسات هي:

- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس؛

-مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة؛

-مؤسسة الرياض بتيارت؛

-مؤسسة الرياض بقسنطينة؛

-مؤسسة الرياض بسطيف.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/82 بتاريخ 1982/11/27، نشأت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداءً من 1990/04/02، و اتخذت شكل شركة مساهمة برأسمال 5.000.000.000 دج حيث يتكون رأسمالها من:

- 8% الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية؛

- 11% المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين؛

- 09% أشخاص طبيعيين؛

يكمُن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، يتشكل مجمع الرياض من 10 شركات تابعة 7 منها مختصة في تحويل القمح الصلب واللين موزعة عبر 6 ولايات (سطيف، مسيلة، برج بوعرييج، بجاية، بسكرة، ورقلة).

ما يهمنا هنا هو المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة والذي هو محل الدراسة

2-التعريف بالمركب الصناعي التجاري الحضنة ومراحل إنتاجه:

سنقوم بتعريف مركب الحضنة بالإضافة إلى مراحل إنتاجه.

2-1- تعريف المركب:

تم تشغيل المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة أول مرة سنة 1981، وفي أكتوبر سنة 1997 حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل مساهمة (مستخلص محضر اجتماع رقم 6 لمجلس الإدارة بتاريخ 1997/09/27) ومبلغ المساهمة 60.000.000 دج وقد بلغ رأسمالها 1.449.460.0,00 دج.

ابتداء من سنة 2016 تم تحويل مؤسسة مطاحن الحضنة إلى مديرية التابعة قسنطينة وتم بذلك تغيير اسمها من مؤسسة مطاحن الحضنة إلى المركب الصناعي التجاري الحضنة.

ينقسم المركب إلى قسمين، قسم قديم وآخر جديد، أما القسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية بوهلي وتم تشغيلها سنة 1981، أما قدرات الإنتاج فقد كانت 100طن/اليوم لكل من المسمدة والمطحنة، أما القسم الجديد فيتكون من مسمدة جديدة تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية غولفيتو بقدرة إنتاجية بلغت 400طن/يوم.

2-2- مراحل العملية الإنتاجية:

ترتكز العملية الإنتاجية بهذا المركب على تحويل المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب والقمح اللين للحصول على منتجات تامة الصنع كالسميد والفرينة بمختلف أنواعها وكذلك الحصول على بقايا الطحن المتمثلة في النخالة ويتم هذا على مستوى عدة مراحل وهي:

2-2-1- مرحلة التموين الداخلي:

هي مرحلة انتقال المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى مخازن الورشات وتكون هذه العملية بسيطة ولا تتوقف إلا في بعض الحالات مثل (تعطل آلات الطحن، أو التخفيض من الإنتاج، أو نقص عملية التموين) ويتم نقل المواد الأولية عن طريق ناقل آلي بين صوامع التخزين والوحدات الإنتاجية.

2-2-7- عملية الغريلة:

تلي كل عملية طحن مباشرة عملية غريلة، حيث تمر جزيئات القمح المكسورة على غربال مصنف تقنياً حسب درجات انفتاح وانغلاق المسامات، تنتج عن هذه العملية إما جزيئات خشنة ترجع لعملية الطحن مجدداً وإما مادة جاهزة قابلة للتصنيف، وتشكل عمليتي الطحن والغريلة حلقة مغلقة أي لا تتوقف عملية الطحن حتى يتم تصنيف الجزيئات إلى مادة جاهزة.

2-2-8- مرحلة تجميع الأصناف وتخزينها:

ينتج عن عملية الغريلة تصنيف الجزيئات، حيث يعبر كل صنف على نوع معين من المنتج ويسلك كل صنف مجرى معين ينتهي به المطاف إلى صوامع التخزين للمواد الجاهزة.

2-2-9- مرحلة التوضيب والتخزين:

بعد عملية التخزين في صوامع الورشات للمادة الجاهزة تأتي عملية التوضيب، حيث يقوم العامل بتحضير الأكياس، وبمجرد وضع الكيس على فتحة قنوات التفريغ والضغط على الزر تتم عملية التعبئة تلقائياً مع الوزن المحدد.

بعد ذلك يتم إخراج المنتج من الورشات إلى مساحات التخزين بناقلات خاصة ويصبح المنتج جاهزاً للتسويق.

3- الهيكل التنظيمي لمركب الحضنة بالمسيلة وموقعه:

نتطرق في هذا الجزء إلى الهيكل التنظيمي وكذلك موقع المركب الصناعي التجاري الحضنة.

3-1- الهيكل التنظيمي:

يتكون الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة من:

3-1-1- المديرية العامة: يشرف على تسييرها مدير وحدة له عدة مهام أهمها:

- التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة؛

- التنسيق بين المركب ومؤسسات من نفس القطاع؛

- التنسيق بين الفرع والمؤسسة الأم.

تستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل في:

- الأمانة العامة: تابعة للمدير العام وتقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع المراسلات الصادرة

عن المديرية العامة.

- مكتب مساعد الأمن والرقابة: ومهمته حماية المؤسسة داخليا وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، الرقابة، وسائل النقل في المركب.
- المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف يصدرها المركب وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني، وهو مكلف بالمنازعات المتعلقة بالمركب.
- المدقق الداخلي: يقوم بمساعدة المدير العام بمراجعة الحسابات.
- مساعد مكلف بالنوعية: مكلف بمراقبة الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت تخص الكمية، التغليف أو الجودة.

تشرف المديرية العامة على كل من مديرية الاستغلال ومديرية الإدارة والمالية:

3-1-2- مديرية الاستغلال:

- تتمثل مهمة مدير الاستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال، وتنقسم إلى خمسة مصالح:
- ا. مصلحة التموين:

هذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بعملية الاستغلال، وتنقسم إلى نوعين هما:

- فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية؛
- فرع المشتريات: وهذا الفرع الخاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

ب. مصلحة الصيانة:

مهمتها إصلاح التعطلات الخاص بالآلات الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة 24 سا/24 سا.

ج. مصلحة الإنتاج:

مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة، أي من بدء دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية، وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج، والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذه.

د. مصلحة تسيير المخزونات:

تتمثل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة التخزين والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في: فرع استقبال وتخزين الحبوب، فرع تسيير مخزونات الأكياس وفرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

هـ. مصلحة التسويق:

بعد خروج المنتج من الدورة الإنتاجية تقوم هذه المصلحة ببيع وتصريف المنتج وتنقسم إلى فرعين هما: فرع التوزيع وفرع المبيعات.

3-1-3- مديرية الإدارة والمالية:

و مهمتها إدارة المصالح المالية والتنسيق بينهما، وتتمثل في:

1- مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم المصالح حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح

الأخرى، ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، وتتفرع

هذه المصلحة إلى فرع المالية والصندوق، فرع المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

2- مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال،

وتتفرع هذه المصلحة إلى ثلاث فروع وهي:

- فرع تسيير المستخدمين؛

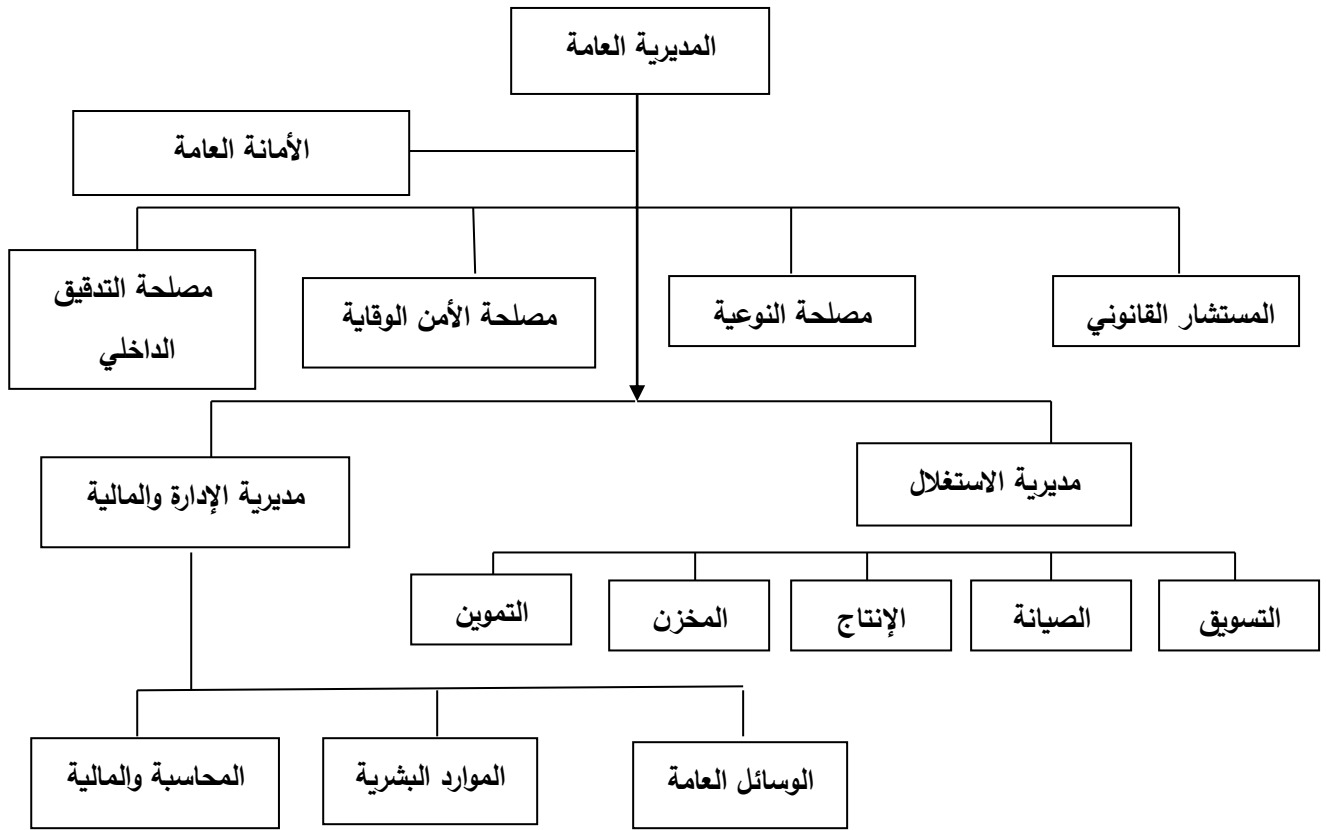
- فرع الأجور؛

- فرع الخدمات الاجتماعية.

ج. مصلحة الوسائل العامة: وهي التي تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة.

يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي للمركب في المخطط الآتي:

الشكل رقم (05) الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة-المسيلة-



المصدر: وثائق مقدمة من مديرية الإدارة والمالية

3-2-1- موقع المركب:

يقع مركب الحضنة على الطريق الوطني المؤدي من ولاية المسيلة إلى ولاية برج بوعريج على أطراف المدينة، يحده غربا الطريق الوطني، وشرقا مساحات زراعية، أما شمالا فهو بمحاذاة مجمع سكني حيث يسكن الكثير من عمال المركب، وجنوبا تحده مساحة خالية. وما يمكن الإشارة إليه أن المركب يبعد حوالي 3 كلم عن مصدر التوريد المتمثل في الديوان الجهوي للحبوب ومشتقاتها بالمسيلة الواقع في المنطقة الصناعية جنوب الولاية المتمثل في الممول الرئيسي والوحيد في المنطقة.

3-2-2- موقع قنوات التوزيع:

قنوات التوزيع المستغلة من طرف المركب هي عبارة عن بيانات مستأجرة، ماعدا واحدة وهي نقطة البيع رقم 32 الواقعة في وسط الولاية ومساحتها تقدر ب 40متر مربع، وما يمكن الإشارة له أن جل نقاط البيع الخاصة بالمركب تقع في وسط المدن كما يلي:

نقطة بيع 1000 مسكن، نقطة بيع اشبيليا، نقطة بيع شارع محمد خميستي، نقطة بيع شارع فلسطين، نقطة بيع أولاد ماضي، نقطة بيع مجدل، نقطة بيع سيدي عامر، نقطة بيع مسيف، نقطة بيع حمام الضلعة، نقطة بيع المعاضيد، نقطة بيع أولاد عدي القبالة، نقطة بيع عين الخضراء، نقطة بيع العلمة، نقطتي بيع في الجزائر العاصمة.

المطلب الثاني: تقديم مركب ميديفيل

1- لمحة عن الشركة الأم:

الجزائرية للمنتوجات **TEXALG SPA**، جاءت نتيجة إعادة هيكلة مختلفة مرت بها صناعة المنسوجات الجزائرية منذ إنشاء الجمعية الوطنية للخياطة **SONAC** في سبتمبر 1964 (المرسوم رقم 272-64).

الجمعية الوطنية للخياطة **SONAC** أصبحت الشركة الوطنية لصناعة المنسوجات **SONITEX** في 22 جويلية 1966 (الأمر رقم 218-66، مكمل بالأمر رقم 72-47 في 03 أكتوبر 1972). صناعة النسيج عرفت مرة أخرى إعادة هيكلة متتالية من 1982 إلى 1998، مما أدى إلى إنشاء مجمع صناعة المنسوجات **TEXMACO** بـ 24 وحدة إنتاج في 10 أوت 1999، **TEXMACO** هي الأخرى أعطت مجمع آخر هو الجزائرية للمنسوجات **TEXALG** بـ 18 وحدة إنتاج موزعة على ربوع الوطن من بينها وحدة ميديفيل وذلك في 08 ديسمبر 2011. و تتمثل هذه الوحدات في:

- وحدة باب الزوار - فيتال - الجزائر لإنتاج بطانيات مختلفة الأنواع؛
- وحدة تلمسان - منطال - لإنتاج بطانيات مختلفة الأنواع؛
- وحدة عين جاسر - صافيلكو - لإنتاج بطانيات الأنواع والأفرشة؛
- وحدة تيسيمسيت - صوفاكت - لإنتاج بطانيات مختلفة الأنواع؛
- وحدة خراطة - سنتكس - لتكملة مختلف الأقمشة، تبييض، صباغة، طبع، تحضير الأقمشة؛
- وحدة وهران - سوتكسهام - لإنتاج خيط نسيج قطني وأقمشة مختلفة؛
- وحدة الأغواط - كوتو سيد - لإنتاج خيط نسيج قطني وممزوج قطن/ بوليستير، أقمشة مختلفة؛
- وحدة أقبو - الكوفل - مخمل للألبسة والتجهيز، نسيج قطني للألبسة؛

- وحدة بريكة - فيلبا - لإنتاج الخيط الخام والملون، خيط قطني 100% وممزوج قطن/بوليستير معد للنسيج ونسيج الملابس، وخيط مسقول؛
 - وحدة قسنطينة -كوتست- لإنتاج خيط قطني، قماش لبذلة العمل؛
 - وحدة بسكرة -تيفيب- لإنتاج صوفي، قماش صوفي ممزوج، وأقمشة أخرى 100 %قماش؛
 - وحدة خنشلة -درايست- لإنتاج قماش 100 %صوفي، قماش صوفي ممزوج؛
 - وحدة ندرومة-سواتين- لإنتاج قماش للتجهيز والألبسة من الألياف اصطناعية، قماش؛
 - وحدة بوفاريك -سوترادال- لإنتاج القماش التقليدي والقماش للعلم الوطني؛
 - وحدة سيدي عيش -ألفادينكس- لإنتاج موكيت، لبد، مواد للحشو، ممسحة؛
 - وحدة بجاية - باج - لإنتاج نسيج وأكياس للتعبئة من ألياف الجوت حبل وخيط من ألياف السيزال ومن ألياف البريلين؛
 - وحدة تيزي وزو - فيلتال - لإنتاج خيط الخياطة، للطرز وللشبكة، خيط للنسيج 100% قطني، وخيط للنسيج ممزوج بوليستير/ قطن؛
 - وحدة حمام قرقر-ميديفيل - لإنتاج خيط الخياطة، للطرز وللشبكة، خيط للنسيج 100% قطني، وخيط للنسيج ممزوج بوليستير/ قطن.
- وحدة تيزي وزو- فيلتال-FILTAL- بعدما كانت وحدة مستقلة تابعة للمجمع أصبحت تابعة لمركب ميديفيل في سنة 2012، وذلك لسببين:
- السبب الأول اشتراكهما في نفس النشاط الصناعي خيط الخياطة، أما السبب الثاني فيتمثل في قلة عمال وحدة تيزي وزو (20 عامل فقط).

2- التعريف بمركبميديفيل:

هي متوسطة خيط الخياطة Midifile وهي شركة مساهمة، تم إنشائها من طرف مجمع ايطالي بطاقة إنتاجية قدرها 2000 طن سنويا حيث تم استلام المركب سنة 1983 بموجب المرسوم 82-398 الصادر في 1982/02/03.

انشق من إعادة هيكلة أنديتكس المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية ليصبح تابع للمجمع TEXALG الواقع بالجزائر العاصمة، يبلغ رأس المال الاجتماعي للمركب 267.000.000 دج موزع على 53400 سهم كلها ملك لمجمع المنتجات المصنعة والتي يقع مقره الاجتماعي وموقع إنتاجه بحمام

قرقور ولاية سطيف، يتربع المركب على مساحة إجمالية تقدر بـ 25 هكتار من بينها 9 هكتارات مستعملة، كما هو مزود بقاعدة معاشية تحتوي على سكنات فردية وعائلية تبعد عن المركب بحوالي 700م بمنطقة أولاد بري " لباز" وكذلك مركز للاصطياف يقع في مالبو بولاية بجاية.

3- الهيكل التنظيمي لمركب ميديفيل:

نتطرق في هذا الجزء إلى الهيكل التنظيمي لمركب ميديفيل، والذي يتكون من:

3-1- المديرية العامة: وتتشكل مما يلي:

المدير: إن السلطة العليا لمركب ميديفيل ممثلة بمدير عام يسهر على الأداء الفعال للمركب ويساعده في ذلك مجموعة من الموظفين والسكرتارية، فهو يتولى مهمة التخطيط وتنظيم العمل وذلك بالتنسيق مع رؤساء المصالح داخل المؤسسة، كما أن للمدير المسؤولية التامة بالإمضاء على الوثائق وإصدار القرارات، وبالتالي يقع على عاتقه ما يلي:

- السهر على نشاط المركب والدفاع عن مصالحه وتوجيه سياساته التي تعتبر امتدادا لسياسة

المديرية العامة للمؤسسة الأم؛

- السهر على تلبية حاجيات الزبائن من المنتجات بالجودة المطلوبة واحترام العقود من حيث الكم

والكيف ومواعيد التسليم؛

- التأكد من حسن التسيير والتنظيم للمركب.

ومن بين المهام التي تقوم بها السكرتارية ما يلي:

- ضمان سير البريد الداخلي والخارجي؛

- تعيين الملفات الخاصة بالجهات والقرارات؛

- كتابة البرقيات والوثائق المتعلقة بخدمات المدير؛

- استقبال الزوار.

3-2- قسم الأمانة العامة:

هي الخلية التنظيمية للمؤسسة أين توضع الوثائق وتخزن المعلومات الصادرة والواردة، وهي في

طور مستمر لكل الوظائف المكتبية، إذ أصبحت الأمانة العامة تحمل كل أسرار المركب حيث أنها تؤدي

الخدمات الإدارية ومن ثم حفظ هذه الوثائق والمعلومات.

3-3- دائرة الأمن والوقاية:

تعمل على توفير الحماية اللازمة لجميع عمال المركب من مختلف الأخطار التي قد يتعرضون لها في أماكن العمل والأمراض المهنية، بالإضافة إلى أنها تقوم بالتنسيق بين الوحدات الإنتاجية في مجال الأمن وتوفير وسائل الوقاية، بالإضافة إلى ذلك تقوم بالمهام التالية:

- ربط نشاط الأمن بمختلف وحدات المركب؛
- القيام بالزيارات إلى الوحدات الإنتاجية وتنفيذ المخططات الخاصة بالأمن؛
- رفع التقارير الخاصة بالحالة الأمنية عن كل وحدة إنتاجية إلى المدير.

3-4- دائرة التموين:

تكتسي عملية التموين أهمية بالغة في النشاط الإنتاجي لأي مؤسسة اقتصادية، لأن هذه العملية هي التي تمكن المؤسسة من التزود بمختلف المواد التي تحتاج إليها، وتنقسم هذه الدائرة إلى قسمين:

3-4-1- مصلحة المشتريات:

وتعد القناة التي تمكن المركب من الحصول على مختلف احتياجاته ولوازمه في العملية الإنتاجية. وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- تلقي حاجيات المركب من المواد الأولية واللوازم، والمواد الاستهلاكية بناء على ما هو محدد في الميزانية التقديرية للتموين؛

- يحدد بالتعاون مع مختلف مصالح وأقسام المركب حاجياتها من المواد الواجب شراؤها؛

- يقوم بإعداد طلبات الشراء حسب الخصائص والمميزات المحددة، ويتأكد منها قبل الاستعمال؛

- يشرف على مشتريات المركب ويتحقق منها من حيث الوثائق والكم والنوع؛

- يحدد طرق تخزين المواد وفقا للشروط الأمنية المعمول بها وتحديد إجراءات الدخول للمخازن؛

- يسهر على تطبيق مقاييس الجودة المطلوبة؛

- يحدد المستوى الأمثل لمخزون المواد واللوازم المشتراة.

3-4-2- مصلحة تسيير المخزون:

تشرف هذه المصلحة على عملية استقبال السلع التي تقوم مصلحة المشتريات بشرائها، وبعد ذلك

يتولى الأعوان عملية مراقبة السلع ومدى مطابقتها للمعايير والمواصفات المتفق عليها مسبقا، وفي حالة

عدم تسجيل أية ملاحظة يتم تخزين البضاعة مع تقديم وصل بالاستلام للممون.

3-5- دائرة التسويق:

- وهي الدائرة المسؤولة عن تسويق منتجات المركب بشكل جيد يضمن استمرار التسويق وجلب عملاء جدد وكسب ولائهم. وتتضح مسؤوليتها في:
 - مراقبة المبيعات (الفواتير)؛
 - ضمان معالجة متطلبات الزبائن؛
 - دراسة التغيرات السوقية المحلية للمنتجات؛
 - تقوم بالسياسات التسويقية والترويجية للمنتجات.

3-6- دائرة الصيانة:

- تعتبر من المهام الضرورية لأي مؤسسة إنتاجية، فبقضتها يتم تخفيض النفقات من جهة والحفاظ على إنتاجية الآلات من جهة أخرى، ويشرف على عملية الصيانة بعد تحديد العطب وذلك بطلب وثيقة من قسم الإنتاج لتصليح العطب، وبعد تلقي وثيقة طلب التصليح يقوم عون الصيانة بتصليح العطب الواقع في الآلة التابعة للورشة أو إصلاح الخلل الواقع في التيار الكهربائي لها...، وتنقسم هذه الدائرة إلى:

3-6-1- مصلحة التصنيع والتجديد: وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- تقييم ومتابعة إنجاز البرامج وتدخلات الصيانة في مختلف منشآت الوحدات؛
- برمجة مخططات العمل الخاصة بالصيانة لمختلف الورشات والأجهزة.

3-6-2- مصلحة الوقاية: وتقوم بالمهام التالية:

- السهر على توفير الأمن الضروري لسير آليات العمل؛
- التوجيه والتنشيط والتنسيق والمراقبة لنشاطات الورشات والصيانة المباشرة لورشات الإنتاج ولواحقها؛
- السهر على التأمين الدائم لوتيرة العمل وتحسين الجودة والأداء وطرق الصيانة.

3-6-3- مصلحة الكهرباء: تقوم هذه المصلحة بصيانة ومعالجة الأعطاب الكهربائية.

3-6-4- مصلحة معالجة المياه: القيام بمعالجة المياه الملوثة من أجل استخدامها في عملية إنتاج

الخيوط، وإعادة معالجتها بعد الانتهاء من القيام بعملية تلوين الخيوط في ورشة المعالجة الكيماوية.

3-7- دائرة الإدارة العامة:

حيث تتولى الوظيفة الإدارية التنسيق بين مختلف الشؤون الإدارية ومختلف المصالح قصد ضمان وحدة العمل الإداري، وتتكون من أربعة مصالح: مصلحة الشؤون الاجتماعية، مصلحة التكوين والتوظيف، ومصلحة الإعلام الآلي.

3-7-1- مصلحة الشؤون الاجتماعية: تعتبر هذه المصلحة وسيط بين العمال وهيئة الشؤون الاجتماعية، الصحة والطب الاجتماعي.

3-7-2- مصلحة المستخدمين والتكوين والتوظيف: وهي المصلحة المسؤولة عن المهام التالية:

- إعطاء الأوامر لمصلحة الأجور مثل التغيب بالنسبة للعمال؛

- مراقبة التصرفات الخاصة بالعمال؛

- استقبال طلبات العمال الخاصة بالإجازة، العطل السنوية والمرضية؛

- الاهتمام بجميع الاحتياجات المتعلقة بالأجور؛

- السهر على متابعة ملفات المستخدمين وسير أجورهم .

3-7-3- مصلحة الإعلام الآلي: تتمثل مهام مصلحة الإعلام الآلي فيما يلي:

- متابعة مختلف المتطلبات والدراسات التقنية الخاصة بالإعلام الآلي؛

- مراقبة وتحليل معلومات التسيير الإدارية؛

- إنجاز الجداول والتقارير الخاصة بالعمل الإداري؛

- تأمين التجهيزات والحفاظ على برامج التسيير .

3-8- دائرة التقنية:

تعتبر هذه الدائرة من أهم الدوائر بالمركب حيث يعتمد عليها في مسار العملية الإنتاجية، وخاصة

مع التطور الذي عرفته تكنولوجيا صناعة النسيج، وتتكون من ثلاث مصالح:

3-8-1- مصلحة البرمجة: تقوم هذه المصلحة ببرمجة وتنظيم وتنفيذ كيفية سير العمل من حيث الوقت

وطريقة العمل لكل من العامل والآلة.

3-8-2- مصلحة مراقبة النوعية: تقوم هذه المصلحة بمراقبة نوعية المنتج النصف المصنع والتام عبر

الورشات التي يمر بها بداية من ورشة المعالجة الميكانيكية الذي يكون فيها المنتج نصف المصنع ويمر

إلى ورشة المعالجة الكيماوية للصبغ إلى غاية ورشة العلب والتغليف الذي يكون فيها المنتج تام.

3-8-3-مصلحة الوقت والمناهج: تقوم هذه المصلحة بمتابعة سير ونشاط والوقت الذي يستغرقه العامل والآلة، كما يجب على هذه المصلحة أن تكون على علم بتاريخ إصدار المنتج وتحديد ساعات ومناهج العمل للإنتاج.

وفي الأخير يتم تقديم تقرير يوضح فيه كل أعمال دراسة التقنية المنجزة نهاية كل شهر.

3-9-دائرة المالية والمحاسبة:

تقوم هذه الدائرة بوضع سياسة حالية للوحدة، كما تقوم بضمان التسيير المالي الدقيق، والتحكم في المحاسبة العامة داخل المركب تطابقا مع الإجراءات والتشريعات الخاصة بها، وكذلك دراستها لحاجيات المركب المتعلقة بالتمويل وتسيير الخزينة والحسابات البنكية والقيام بتدقيق الحسابات والتنسيق بين مجموع الأعمال الخاصة بالتحليل المالي، وتنقسم هذه الدائرة بدورها إلى المصالح التالية:

3-9-1-مصلحة المحاسبة العامة: وتحتل مكانة هامة لكونها تقوم بالمتابعة الدائمة للحالة المالية للمركب وكافة المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات التي تجري على مستوى المركب من شراء وبيع وإنتاج وتسجيلها في ملفات محاسبية خاصة بذلك. وهي المصلحة المسؤولة عن:

- تسجيل كل القيود والعمليات المحاسبية وذلك بعد تلقي كل فواتير البيع والشراء؛

- تحديد قيمة الضرائب؛

- استرجاع الديون التي حان موعد استحقاقها.

3-9-2- مصلحة المحاسبة التحليلية: وهي تابعة للمديرية العامة وتتمثل مهمتها في حساب مختلف

التكاليف التي تدخل في العملية الإنتاجية والمقصود بذلك سعر تكلفة كل وحدة منتجة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- توزيع الأعباء غير المباشرة التي حدثت خلال الدورة؛

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لكل المنتجات؛

- حساب النتيجة التحليلية للمنتجات؛

- إعداد الموازنات التقديرية؛

- المقارنة بين ماهو حقيقي وماهو مقدر، واستخراج الانحرافات؛

- محاولة إعداد دراسات لتخفيف التكاليف وتعظيم الأرباح.

3-10-10- دائرة الإنتاج: وتتكون من:

3-10-1-مصلحة الغزل والمعالجة الميكانيكية: هي أكبر مصلحة على مستوى المركب، وعلى مستوى هذه المصلحة تتم العملية الأولى لتصنيع الخيط وتنقسم إلى ثلاثة أقسام وهي: قسم التهيئة وقسم الغزل وقسم المعالجة الميكانيكية. والعملية تكون بشكل متتابع ومستمرة بين الآلات (لا يوجد انقطاع بين الآلة وأخرى).

- **قسم التهيئة:** يقوم هذا القسم بإدخال ومعالجة المادة الأولية (القطن، البولستر) التي تكون بأحجام كبيرة، فيقوم العامل بتوزيع القطن على الآلة حيث تقوم هذه الأخيرة بمعالجته ليكون بذلك صالحا لاستعماله في صناعة الخيط، و لكل منتج خط إنتاج خاص به.

- **قسم الغزل:** يقوم بمعالجة القطن وصناعته حيث يصبح هذا الأخير عبارة عن خيط (خيط سميك ورفيع) ويكون بذلك منتج نصف مصنع.

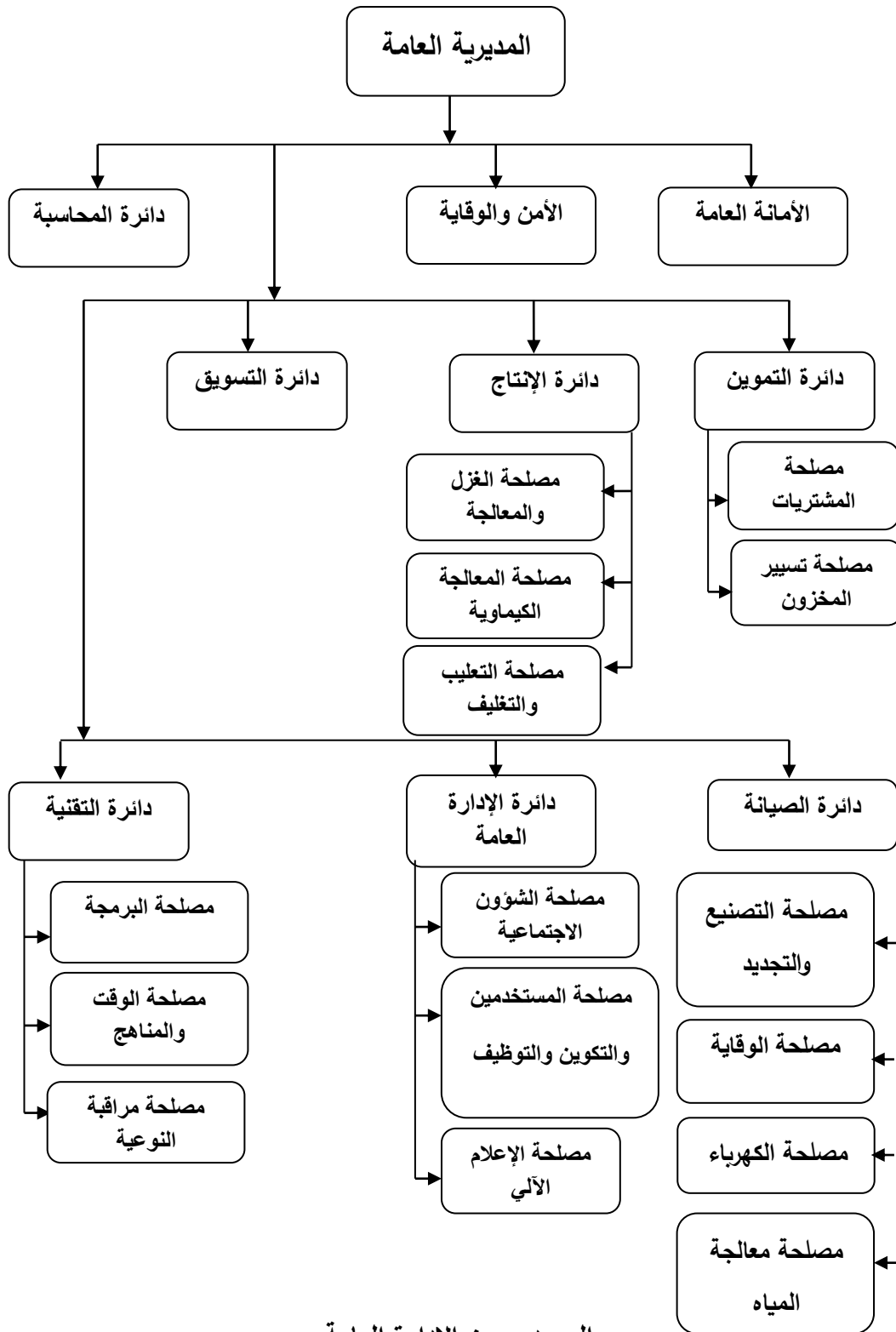
- **قسم المعالجة الميكانيكية:** وفي الأخير تكون مهمة هذا القسم إنتاج الخيط عبر الآلات ليأخذ الخيط عدة أشكال (خيط الخياطة، خيط الحبك وخيط الطرز). أما بالنسبة لخيط الحرير لا تكون له مادة أولية بل مباشرة يشتري منتج نصف مصنع أي لا يمر بمصلحة الغزل والمعالجة الميكانيكية.

وبعد الانتهاء من المرحلة الأولى يتم إدخال المنتج إلى ورشة التخزين.

3-10-2-مصلحة المعالجة الكيماوية: تعد هذه المصلحة ثاني أكبر مصلحة للإنتاج على مستوى المركب، حيث تقوم باستقبال الخيط المعالج على مستوى مصلحة الغزل والمعالجة الميكانيكية، ومن ثم تقوم هذه المصلحة بصباغة الخيط المعالج حسب رغبة وطلب الزبون ودراسة مصلحة التسويق. وبعد الانتهاء من المرحلة الثانية يتم إدخال المنتج إلى ورشة التخزين.

3-10-3-مصلحة التعليب والتغليف: تعتبر هذه المصلحة آخر مصالح الإنتاج وعلى مستواها تتم المرحلة الأخيرة التي يمر عليها الخيط قبل خروجه بشكل نهائي، حيث يتم صقل الخيط وتنقيته من الزوائد بطريقة ميكانيكية واستخراجه في شكل كعب ومن ثم القيام بعملية التعليب والتغليف ثم يذهب به إلى المخزن ومن ثم بيعه وصرفه.

الشكل رقم (06) الهيكل التنظيمي لمركب ميديفيل - سطيف -



المصدر: من الإدارة العامة

4- موقع المركب:

يقع مركب ميديفيل في ولاية سطيف بدائرة حمام قرقور بالمنطقة المسماة "موقة" على الطريق الوطني رقم 74 شرقا، يحده غربا واد بوسلام وأرض فلاحية، وجنوبا واد بوسلام ومصنع البلاط للإخوة معاريق، أما شمالا فيحده مقبرة ومدينة بوفروج، في حين يبعد المركب عن القاعدة المعاشية حوالي 700 متر تم تأجيرها لعمال المركب ليعود عليه بإيرادات. كما يمكن الإشارة إلى أن مصدر التوريد بالقطن والمواد الكيماوية يكون من طرف المجمع الذي يقوم هو بدوره باستيراد القطن والمواد واللوازم حسب أحسن عرض مقدم للمجمع من طرف الموردين سواء داخل الوطن أو خارجه.

المبحث الثاني: تقييم مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في المركبين

سنستعرض في هذا المبحث منهجية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسستين، وذلك من خلال الإجراءات المتبعة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي لتتطرق بعدها إلى قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي المطبقة، لنستخلص في الأخير مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في المركبين

سيتم عرض الإجراءات المتبعة في كلا المؤسستين لعملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

1- إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في المركب الصناعي التجاري الحضنة:

تم الانطلاق في تطبيق النظام المحاسبي المالي في 2010/01/01 وفقا لقواعد القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وبالإعتماد على التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للحاسبة المتضمنة الطرق الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي والتي جاءت كالتالي:¹

- إعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2010/01/01 المتوافقة مع قواعد النظام المحاسبي المالي؛
- إعادة معالجة معطيات المقارنة لسنة 2009 لضمان أن القوائم المالية لسنة 2010 عرضت وفق القواعد الجديدة مع مقارنة المعلومات المالية لسنة 2009؛

¹ تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2010 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، مصدر سابق، ص 04

- تقييد التعديلات على الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية: التعديلات المتتالية للمعالجة المفروضة في التطبيق الأول للقواعد المحاسبية الجديدة؛
- عرض في الملاحق الشروحات المفصلة لأثر الانتقال على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة.
- تكفلت المؤسسة الأم بإجراء تكوين خارجي دام مدة 6 أشهر (أسبوع كل شهر) لجميع فروعها، حيث تم تناول كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في المعهد العالي للتسيير بعنابة، وبعد عملية التطبيق تم إجراء تكوينات داخلية بخصوص ذلك.

الطريقة المتبعة من طرف رياض سطيف للانتقال والمعالجة للقيود المحاسبية 2009:1¹

- إعداد مخطط محاسبي للنظام المحاسبي المالي خاص بمجمع رياض سطيف منسجم مع المخطط المقبول من طرف لجنة القيادة المعنية بالنظام المحاسبي المالي؛
- إعداد عملية التطابق بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي؛
- مراقبة ومقارنة المجاميع (المدينة والدائنة) لميزان المراجعة العام في 2009/12/31؛
- إعادة الفتح الآلي لحسابات سنة 2009 وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- تحديد التعديلات الضرورية للانتقال وتسجيل آثارها على الحسابات؛
- تقديم ميزان المراجعة المعدل لسنة 2009 وفقا للنظام المحاسبي المالي، وذلك بإدراج كل تعديلات الانتقال؛
- عرض وإعداد كل من ميزان المراجعة والميزانية الافتتاحية لسنة 2010 وفقا للنظام المحاسبي المالي بعد تعديلات الانتقال؛
- إعداد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، وذلك بتقديم كل الجداول المالية الختامية الضرورية؛
- عرض تفسيرات مفصلة ضمن الملحق لأثر الانتقال وأداء المؤسسة وخزنتها.

¹ Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 portant première application du système comptable financier, 2010, p04

2- إجراءات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في مركب ميديفيل:

تم الانطلاق في تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2012 مخالفاً بذلك نص القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 لأسباب أرجعت إلى المؤسسة الأم التي بدورها لم تشرع في تطبيق النظام المحاسبي المالي إلا في بداية سنة 2012 بحجة انشغالها بإعادة الهيكلة آنذاك. قامت المؤسسة الأم في إطار تكوين الموظفين بإخضاع مستخدميها (في قسم المالية والمحاسبة) للتكوين في معاهد خاصة، حيث اشتمل على كل من معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، أضيف إلى ذلك إرسالهم لحضور مجموعة من الندوات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، وقد تم الاستعانة بخبير محاسبي في عملية الانتقال إلى التطبيق النظري للنظام المحاسبي من حيث إعداد القوائم المالية وإجراءات المقارنة كما تم تزويد المتربصين بدليل استخدام النظام المحاسبي المالي خاص بالمجمع، وبعد عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي لا يزال التكوين مستمر بين فترة وأخرى . أما عن الطرق المتبعة في عملية الانتقال فكانت كما يلي:

- إعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2012/01/01 المتوافقة مع قواعد النظام المحاسبي المالي؛
- معالجة معطيات المقارنة لسنة 2011 لضمان أن القوائم المالية لسنة 2012 عرضت وفق القواعد الجديدة مع مقارنة المعلومات المالية لسنة 2011؛
- تقيد التعديلات على الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية: التعديلات المتتالية للمعالجة المفروضة في التطبيق الأول للقواعد المحاسبية الجديدة؛
- عرض في الملاحق الشروحات المفصلة لأثر الانتقال على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة.

المطلب الثاني: قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي المطبقة في المركبين

بعد الاطلاع على مختلف الوثائق والتقارير المحاسبية والمالية والتصريحات الشفوية يمكن تلخيص قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي في كلا المؤسستين كالآتي:

1- قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي المطبقة في المركب الصناعي التجاري الحضنة:

1-1- التثبيتات:

- لم يتم إجراء أي إعادة تقييم أو أي خسارة تدني القيمة لأي أصل من أصول المركب بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي (2010) وأرجعوا السبب في ذلك إلى قيامهم بإعادة تقييم الأصول (المباني فقط) في سنة 2007 أضف إلى ذلك تحججهم بغياب السوق النشطة، وكذا التكلفة الباهضة جبائيا التي ستدفعها المؤسسة في حالة قيامها بذلك؛
- يتم تقييم التثبيتات بالتكلفة التاريخية، أي بتكلفة تاريخ حيازتها، نظرا لسهولة من جهة، وغياب سوق نشطة، وتكلفة الخبرة في حال اللجوء إليها من جهة أخرى ما حال دون التفكير في اعتماد طرق أخرى للتقييم تعطي صورة أكثر دقة عن قيمة التثبيتات؛
- لا تمتلك المؤسسة تثبيبات معنوية باستثناء برمجيات خاصة بعملية التسجيل المحاسبي؛
- توجد تثبيبات مالية والمتمثلة في القروض والحسابات الدائنة طويلة الأجل.

1-2- الاهتلاكات:

يُعتمد على طريقة الاهتلاك الخطي على اعتبار انها الأفضل لتقدير اهتلاك المنافع الاقتصادية وكذلك لسهولةها، ناهيك عن صعوبة تطبيق طرق أخرى لعدم توفر الشروط الضرورية لذلك أبرزها السوق النشطة.

1-3- التنازل عن التثبيتات:

بخصوص التنازل عن التثبيتات لم يكن هناك تنازل عن طريق البيع في حين يتم التنازل عنها بين فروع المديرية العامة، والتسجيل المحاسبي الخاص بها كان كما يلي:

التنازل عن معدات وأدوات لصالح مطاحن قالمة وقد تم تسجيل العملية في القيد الموالين:

- القيد المحاسبي الأول: تحويل الأصل إلى الفرع المتنازل له

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2016-09-25	1820000	ح/التنازل عن التثبيتات	19.187.539,83	
	2150000	ح/ معدات وأدوات		19.187.539,83
			19.187.539,83	19.187.539,83
				المجموع

- القيد الثاني: تحويل الاهتلاكات إلى الفرع المتنازل له

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2016-09-25	2815000	ح/اهتلاك معدات وأدوات	19.187.539,83	
	1820000	ح/التنازل عن التثبيتات		19.187.539,83
			19.187.539,83	19.187.539,83
				المجموع

1-4- المخزونات:

تتمثل في مواد أولية ومنتجات تامة الصنع، في حين يتم الاعتماد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة CUMP لتقييم المخزون منذ الانطلاق إلى سنة الدراسة نظرا لسهولة حسابها بالمقارنة مع باقي طرق التقييم الأخرى.

1-5- مصاريف البحث والتطوير:

لا توجد مصاريف البحث والتطوير لذا لا توجد أي إعادة معالجة فيما يتعلق بها.

1-6- فارق الشراء (good will):

لا تتضمن القوائم المالية فارق الشراء (GOOD WILL) ما يوحي بأن المؤسسة لم تقم بحيازة مؤسسة أخرى.

1-7- الإعانات:

تقوم الدولة بمنح إعانات للمجمع ليقوم هذا الأخير بدوره بتوزيعها على المديريات لتقوم هي كذلك بتوزيعها على الفروع، وهي عبارة عن منحة من الدولة لتغطية مصاريف "أجور عمال عقود المساعدة على العمل "CTA".

يتم تسجيلها ضمن د/ 74 في جدول حساب النتائج.

مثال عن التسجيل المحاسبي لإعانات الدولة لسنة 2016 كانت كما يلي:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2016-02-04	5121150	ح/ بنك البدر (الحضنة)	541.181,82	
	7411000	ح/ إعانة التوازن (الدولة)		541.181,82
			541.181,82	541.181,82
				المجموع

1-8- مؤونات المخاطر والأعباء :

يسجل ضمن هذا الحساب المؤونات الناجمة عن الديون المتراكمة للزبائن المشكوك فيهم، بحيث يتم تكوين مؤونة على خسائر القيمة عن الزبائن في ح/685 مدينا وح/491 دائنا بمبلغ الديون المتراكمة وفي حالة استرجاع كلي أو جزئي للخسائر يسجل ح/491 مدينا ويقابله ح/785 دائنا بمبلغ الاسترجاع. يتم ترحيل تلك المؤونة من سنة إلى السنة التي تليها مع التعديل عليها إن وجد.

التسجيل المحاسبي لتكوين مؤونة على خسائر القيمة عن الزبائن في 2015/06/30 كما يلي:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
30-06-2015	6854910	ح/مؤونة على خسائر القيمة	326.440.394,01	
	4914100	ح/خسائر القيمة على الزبائن		326.440.394,01
		المجموع	326.440.394,01	326.440.394,01

التسجيل المحاسبي لاسترجاع جزئي لخسائر القيمة عن الزبائن في 2016/12/31 كما يلي:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
31-12-2016	4914100	ح/خسائر القيمة على الزبائن	600.000,00	
	7854910	ح/استرجاع عن خسائر القيمة للحسابات الجارية		600.000,00
		المجموع	600.000,00	600.000,00

1-9- منافع المستخدمين:

هناك معالجة لمنافع المستخدمين والمتمثلة في منح التقاعد، ويتم الاعتماد في ذلك على المعطيات التالية:

- فرضيات ديموغرافية:

▪ نسبة الوفيات: 0,04510؛

احتمال بقاء الموظف على قيد الحياة = 1 - نسبة الوفيات.

= 1 - 0,04510.

$$=0,9549.$$

- نسبة دوران العمال: 1,57% أي احتمال بقاء العمال في المركب هو 98,43% نظراً لأن خروج العمال كما أفادنا به المسؤول قبل سن التقاعد قليل جداً؛
- * سن التقاعد: محدد بـ 60 سنة للرجال و 55 سنة للنساء.

- فرضيات مالية:

- نسبة تطور الأجور: تم تحديدها من طرف المركب بنسبة 5%؛
- معدل التحيين (i): 6%.
- المنافع الممنوحة للموظف مقابل كل سنة خدمة هي كما يلي:
 - * 5 أشهر إذا كانت الخبرة أكبر من 10 سنوات؛
 - * 7 أشهر إذا كانت الخبرة ما بين 11 سنة و 15 سنة؛
 - * 12 شهر إذا كانت الخبرة ما بين 16 سنة و 20 سنة؛
 - * 15 شهر إذا كانت الخبرة ما بين 21 سنة و 25 سنة؛
 - * 18 شهر إذا كانت الخبرة أكثر من 25 سنة.

عملية الحساب هي كالتالي:

منحة التقاعد للعامل الواحد = الحقوق المكتسبة × المطالبة في زيادة الأجور × احتمال البقاء في المؤسسة × احتمال البقاء على قيد الحياة × تحيين الحقوق المكتسبة

$$\text{Prime de retraite} = SP \times (1+t)^n \times (1-TRN) \times PS \times (1+i)^{-n}$$

- SP : الحقوق المكتسبة = (الراتب الشهري × الأشهر المكتسبة)
- $(1+t)^n$: المطالبة في زيادة الأجور = $(1 + \text{نسبة تطور الأجور})^n$ (السنوات المتبقية)
- $(1-TRN)$: احتمال البقاء في المركب = $(1 - \text{نسبة دوران العمال})$
- PS : احتمال البقاء على قيد الحياة = $(1 - \text{نسبة الوفيات})$
- $(1+i)^{-n}$: تحيين الحقوق المكتسبة = $(1 + \text{معدل التحيين})^{-n}$ (السنوات المتبقية)

- مثال توضيحي عن كيفية حساب التزام منح التقاعد لأحد عمال المركب لسنة 2016.

- سنوات المتبقية (n): 6 سنة.	- تاريخ الميلاد: 1962/12/20
- السن الحالي: 54 سنة.	- تاريخ الدخول: 1985/02/02
- الخبرة المهنية: 31 سنة.	- الراتب السنوي: 806.028,13 دج.
- الأشهر المكتسبة: 18 أشهر.	- الراتب الشهري: 67.196,01 دج.

ومنه:

$$\text{Prime de retraite} = SP \times (1+t)^n \times (1-TRN) \times PS \times (1+i)^{-n}$$

$$= 67196,01 \times (1+0,05)^6 \times (1-0,157) \times (1-0,04510) \times (1+0,06)^{-6}$$
$$= 1.119.196,77$$

بعد حساب التزامات منح التقاعد لكل عمال المركب والتي قدرت بـ 64.623.422,66، يتم

حساب الفرق بينها وبين قيمة التزامات منح التقاعد لسنة 2015 والمقدر بـ: 7.433.959,49 وتسجيله ضمن د/68.

$$64.623.422,66_{(2016)} - 57.189.463,17_{(2015)} = 7.433.959,49$$

10-1 - ضرائب الدخل:

من خلال العمليات التي تم القيام بها تشكلت الضرائب المؤجلة على الأصول والخصوم والتي جاءت كما يلي:

1-10-1 - الضرائب المؤجلة على الأصول:

تتمثل في:

- مؤونة منح التقاعد حسب نظام الخدمات المحددة؛
- منح العطل مدفوعة الأجر.

أصول الضريبة المؤجلة = أصول الضريبة المؤجلة عن التزامات التقاعد + أصول الضريبة المؤجلة للعطل مدفوعة الأجر

كانت المبالغ المالية المحصل عليها من وثائق المؤسسة كالتالي:

الفصل الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة ومركب ميديفيل

▪ أصول الضرائب المؤجلة عن التزامات منح التقاعد هي: 10.293.813,7 دج مقسمة كما يلي:

• 8.881.361,39 دج، خاصة بالتزامات منح التقاعد قبل سنة 2016.

• 1.412.452,31 دج، خاصة بالتزامات منح التقاعد لسنة 2016.

▪ أصول الضريبة المؤجلة للعطل المدفوعة الأجر لسنة 2016: 1.370.119,47 دج

ومنه 10.293.813,7 + 1.370.119,47 = 11.663.933,17 وهو المبلغ المعترف به في ميزانية

الأصول لسنة 2016.

- التسجيل المحاسبي لأصول الضرائب المؤجلة عن التزامات منح التقاعد لسنة 2016 كما يلي :

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2016-12-31	6871530	ح/مخصصات مؤونة I.D.R	7.433.959,49	7.433.959,49
	1530000	ح/المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة		
	1330000	ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول	1.412.452,31	1.412.452,31
	6920000	ح/ فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		
			8.846.411,80	8.846.411,80
				المجموع

- التسجيل المحاسبي لأصول الضرائب المؤجلة للعطل مدفوعة الأجر لسنة 2016 كما يلي:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2016-12-31	6310510	ح/مخصصات الإجازة السنوية	7.211.155,06	7.211.155,06
	4281000	ح/المستخدمون - عطل مدفوعة الأجر للمستخدمين		
	1330000	ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول	1.370.119,47	1.370.119,47
	6920000	ح/ فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		
			8.581.274,53	8.581.274,53
				المجموع

1-10-2- ضرائب مؤجلة على الخصوم:

تتمثل في:

- التثبيات التي تهلك جبايا بشكل أسرع من اهتلاكها المحاسبي.

التسجيل المحاسبي لخصوم الضرائب المؤجلة لاختلاف طريقة الاهتلاك الجباي والمحاسبي لإحدى الآلات لسنة 2016 كما يلي:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2016-12-31	6930000	ح/ فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم	1.018.261,69	
	1340000	ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم		1.018.261,69
			1.018.261,69	1.018.261,69
				المجموع

أما المبلغ الإجمالي لأصول الضريبة المؤجلة والذي هو مبلغ واجب الدفع في سنة 2016 والمتحصل عليه من جدول حسابات النتائج هو 1.543.511,65- د.ج.

1-11- عقد الإيجار التمويلي:

لم يتم اقتناء تثبيات عن طريق قرض الإيجار التمويلي.

1-12- القوائم المالية:

بالنسبة للقوائم المالية فقد ظهرت في الشكل الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، ما عدا ملاحظة اعتماد المؤسسة على برمجيات معقدة تصعب عمل المحاسبين ولا تعطي كل الملاحق المالية ما يجعل المحاسبين يقومون بإعدادها بشكل يدوي.

من خلال ما سبق نلاحظ أنه تم الانطلاق في تطبيق النظام المحاسبي المالي عام 2010 وهو ما نص عليه القانون 07/11، وقد اقتصر إجراءات الانتقال على إعادة ترتيب لعناصر القوائم المالية وتغيير أرقام ومسميات الحسابات.

- لم يتم إعادة تقييم للأصول كل سنة نظرا لغياب سوق التقييم وكذا تخوفا من هاجس الضرائب، فالمؤسسة تقوم بتقييم تثبياتها بطريقة التكلفة التاريخية، كما يعتمد على طريقة الاهتلاك الخطي توافقا بما جاء به النظام المحاسبي المالي، أما عملية التنازل فتفرض فرضية بأنه تم تسجيل قسط

الاهتلاك الأخير للأصل في سنة التنازل حتى يُمكن للمؤسسة المتنازل لها من إعادة تقييمه أو زيادة عمره الإنتاجي؛

- الإعانات ومؤونة المخاطر والأعباء يتم تسجيلها وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- أثناء عملية تقييم للمخزون تستخدم التكلفة الوسطية المرجحة CUMP نظرا لأنها عملية آلية مفروضة على المركب حيث أن سعر شراء مخزونات المواد الأولية سعر ثابت مقنن من طرف الدولة وعملية جرد مخزونات المنتجات تامة الصنع تتم بنفس الطريقة لنفس السبب الذي تم لأجله تقييم مخزونات المواد الأولية وبذلك فهي الطريقة المثلى في عملية تقييم المخزون رغم أن تصريحات المحاسب أوضحت أن السبب وراء ذلك هو سهولة حسابه.

وهذا ما يدل على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المركب شكلي أكثر منه ضمني.

2- قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي المطبقة في مركب ميديفيل:

2-1- التثبيتات:

- لم يتم إجراء أي إعادة تقييم أو أي خسارة تدني القيمة لأي أصل من الأصول، حيث لم تقيم التثبيتات بطريقة القيمة العادلة لصعوبة التطبيق بسبب عدم وجود خبير تقييم سواء كان داخل المركب أو خارجه، خاصة العناصر المفككة المتأتية من التثبيتات التي تعتقد وجود خبير تقييم لها وهذا ما يصعب الأمر أكثر، وكذلك هاجس التكلفة الباهضة والضرائب الناجمة عن التقييم؛

- توجد تثبيتات معنوية تتمثل في برمجيات الإعلام الآلي الخاصة بعملية التسجيل المحاسبي EGC(Progiel De Gestion Comptable Et Financier Au Normes SCF)؛

- لا توجد تثبيتات مالية، حسب ما أفادنا به المسؤول عن دائرة المالية والمحاسبة.

2-2- الاهتلاكات:

يعتمد على طريقة الاهتلاك الخطي الثابت لسهولة حسابها فلم يتم استبدالها أو تعديلها بطرق اهتلاك أخرى.

2-3- التنازل عن التثبيتات:

هناك نوعان من التنازل:

2-3-1- حسابات الارتباط بين الوحدات:

يتم تسجيل في (د/1812) العمليات الخاصة بالتنازل عن التثبيتات بين الوحدات، ويكون لدينا خلال عملية التنازل بين الوحدات بالقيمة المحاسبية الصافية مع قيمة اهتلاك ذلك الأصل المتنازل عنه ويقابله

الفصل الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة ومركب ميديفيل

في الجانب الدائن القيمة الاجمالية للأصل المتنازل عنه، وذلك استنادا بدليل الاستخدام الخاص بالمجمع مع إبراز كشف التنازل التالي:

الشكل رقم (07): كشف التنازل عن التثبيات

الجزائرية للمنسوجات - TEXALG - وحدة:		في تاريخ:	
كشف الترميز المحاسبي بين الوحدات		التنازل عن التثبيات	
الرقم:			
الشركة المتنازل لها:			
رقم الحساب:	.....	الترميز:	.....
البيان:		.....
تاريخ الاقتناء:	.....	القيمة الإجمالية:	.....
معدل الإهلاك:		.....
الاهلاك المتراكم:		.....
القيمة الصافية:		.....
الشركة المتنازلة:		الشركة المتنازل لها:	

المصدر: دليل استخدام النظام المحاسبي المالي للمجمع TEXALG

2-3-2- الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات:

يسجل في هذا الحساب (د/462200) العمليات الخاصة بالتنازل عن التثبيات عن طريق البيع، ويكون لدينا خلال عملية التنازل بقيمة البيع مع قيمة اهتلاك ذلك الأصل المتنازل عنه ويقابله في الجانب الدائن القيمة الإجمالية للأصل المتنازل عنه، وفي حالة تحقيق ربح ناتج عن الفرق بين سعر البيع والقيمة المحاسبية للأصل فإنه يسجل دائنا في د/75، في حين إذا سجل المركب خسارة ناتجة عن الفرق بين سعر البيع والقيمة المحاسبية للأصل فإنه يسجل مدينا في د/65. غالبا ما يكون التنازل عن التثبيات لدى المركب عبارة عن عملية بيع في المزاد، ويتضح ذلك من خلال المثال التالي:

الجدول رقم (01): بطاقة بيانات الأصل عند التنازل:

المجموع	213510067		رقم الحساب
	محطة OSMOSE لمعالجة المياه		البيان
	213510	الأصل	الحساب
	281351	الاهتلاك	
681135	مخصصات المؤونة		
745.000,00	قيمة البيع :		
	EPU. EAUX	الترميز	حالة الأصل
1.456.801,20	1.456.801,20		القيمة الإجمالية 2016/01/01
971.200,80	971.200,80		الاهتلاكات 2015/12/31

المصدر: وثائق محاسبية مقدمة من مصلحة المحاسبة

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2016-05-25	281351	ح/اهتلاك محطة معالجة المياه	971.200,80	
	462200	ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات العينية	745.000,00	
	213510	ح/محطة مياه		1.456.801,20
	752200	ح/فائض قيمة عن خروج التثبيتات العينية		259.399,60
			1.716.200,80	1.716.200,80
				المجموع

2-4- المخزونات:

تتمثل في مواد أولية ومواد قابلة للاستهلاك ومنتجات نصف مصنعة وتامة الصنع، في حين يتم الاعتماد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة CUMP لتقييم المخزون منذ الانطلاق إلى سنة الدراسة 2016 وذلك باعتبارها أفضل طريقة حسب تصريح المحاسب لتقييم المخزون لأن ما يخزن يتم استهلاكه في مدة لا تتجاوز الأسبوع.

2-5- مصاريف البحث والتطوير:

لا توجد مصاريف بحث وتطوير مسجلة في القوائم المالية، كما لم تقم المؤسسة بدراسات وأبحاث تستدعي تسجيل مصاريف البحث والتطوير.

2-6- فارق الشراء (good Will):

لم تظهر مبالغ تشير إلى فارق الشراء في السنوات محل الدراسة.

2-7- الإعانات:

حين تقوم الدولة بمنح إعانات للمجمع يقوم هذا الأخير بدوره بتوزيعها على الوحدات، فتسجلها دائنا ضمن د/74 إعانات الاستغلال ويقابله حساب النقديات لدينا وذلك تماشيا مع توضيحات دليل الاستخدام المقدم من طرف المجمع.

2-8- مؤونات المخاطر والأعباء:

يسجل ضمن هذا الحساب المؤونات الناجمة عن الديون المتراكمة للزبائن المشكوك فيهم ويتم ترحيلها من سنة إلى أخرى مع إمكانية التعديل عليها.

يتم تكوين مؤونة على خسائر القيمة عن الزبائن في د/685 لدينا ود/491 دائنا بمبلغ الديون المتراكمة وفي حالة استرجاع كلي أو جزئي للخسائر يسجل د/491 لدينا ويقابله د/785 دائنا بمبلغ الاسترجاع، كما هو موضح في دليل الاستخدام المرسل من المجمع.

▪ مثال عن التسجيل المحاسبي لتكوين مؤونة على خسائر قيمة عن الزبائن لسنة 2013:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2013/06/30	685400	ح/مخصصات على خسائر القيمة عن الزبائن	17.502.421.67	
	491700	ح/خسائر القيمة عن الزبائن		17.502.421.67
			17.502.421.67	17.502.421.67
				المجموع

2-9- منافع المستخدمين:

تمت معالجة لمنافع المستخدمين والمتمثلة في منح الخروج إلى التقاعد (IDR) باعتماد المعطيات التالية:

- فرضيات ديموغرافية:

▪ نسبة الوفيات: %0,451؛

احتمال بقاء الموظف على قيد الحياة = 100% - نسبة الوفيات.

= 100% - %0,451.

= %99,549.

▪ نسبة خروج العمال: %1؛

أي أن احتمال بقاء العمال في المركب هو 99%.

* سن التقاعد: محدد بـ 60 سنة للرجال و 55 سنة للنساء.

- فرضيات مالية:

▪ نسبة تطور الأجور: تم تحديدها من طرف المركب بنسبة 4,5%؛

▪ معدل التحيين: 3%.

▪ المنافع الممنوحة للموظف مقابل كل سنة خدمة:

يقوم المركب بحساب الأشهر المكتسبة كما يلي:

* أجرة شهر لكل 5 سنوات.

يتم اعتماد العملية التالية لحساب منح التقاعد:

$$\text{منح تقاعد العامل الواحد} = (\text{أجر المنصب} \times \text{الأشهر المكتسبة}) \times (1 + \text{نسبة تطور الأجور}) \times \text{السن المتبقية} \times \text{احتمال البقاء في المؤسسة} \times \text{احتمال البقاء على قيد الحياة} \times (1 + \text{معدل التحيين})^{-\text{السن المتبقية}}$$

- SP : أجر المنصب

- AS : الزيادة في الأجور = (1 + نسبة تطور الأجور) السن المتبقية

- MA : الأشهر المكتسبة

- PP : احتمال البقاء في المؤسسة = (1 - نسبة خروج العمال)

- PS : احتمال البقاء على قيد الحياة = (1 - نسبة الوفيات)

- AC : تحيين الحقوق المكتسبة = (1 + معدل التحيين) - (السن المتبقية)

مثال توضيحي عن كيفية حساب التزام منح التقاعد لأحد عمال المؤسسة.

- السنوات المتبقية: 9 سنوات.

- تاريخ الميلاد: 1965/04/07

- السن الحالي: 51 سنة.

- تاريخ الدخول: 1989/05/17.

- الخبرة المهنية: 27 سنة.

- الراتب الشهري: 58.074,91 دج.

- الأشهر المكتسبة: 5 أشهر.

- الراتب السنوي: 696.898,92 دج.

$$\text{Prime de retraite} = SP \times AS \times MA \times PP \times PS \times XAC$$

$$\text{Prime de retraite} = 58074,91 \times (1+0,045)^9 \times 5 \times (1-0,01) \times (1-0,00451) \times (1+0,03)^{-9} \\ = 325.943,43$$

بعد حساب منح التقاعد لكل عمال مركب ميديفيل ومركب فيلتال باعتباره وحدة تابعة كما قد

سلف الذكر والتي قدرت ب: 26.832.795,43

يتم تسجيل مبلغ الفرق بين مؤونة سنتي 2016 و 2015 ضمن ح/68 والمقدر ب : 2.186.728,58.

$$26.832.795,43_{(2016)} - 24.672.439,94_{(2015)} = 2.160.355,49$$

2-10- ضرائب الدخل:

اعتمادا على القوائم المالية وتصريحات المحاسب، تم تسجيل الضرائب المؤجلة على الأصول

وتتمثل في:

- مؤونة منح التقاعد حسب نظام الخدمات المحددة.

- منح العطل مدفوعة الأجر.

كانت المبالغ المالية المحصل عليها من وثائق المؤسسة كالتالي:

▪ أصول الضرائب المؤجلة عن التزامات منح التقاعد هي: 4.930.889,69 مقسمة كما يلي:

• إلتزامات منح التقاعد قبل سنة 2016 هي: 4.520.422,15

• أصول الضرائب المؤجلة عن التزامات منح التقاعد لسنة 2016 هي:

$$2.160.355,49 \times 19\% = 410.467,54$$

▪ أصول الضريبة المؤجلة للعطل المدفوعة الأجر لسنة 2016: 2.040.446,23

ومنه 4.930.889,69 + 2.040.446,23 = 6.971.335,92 وهو المبلغ المعترف به في ميزانية

الأصول لسنة 2016.

الفصل الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة ومركب ميديفيل

- القيد المحاسبي للالتزامات منح التعاقد لسنة 2016 مع الضرائب الأصول المؤجلة الناتجة عنها:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
2016-12-31	686100	ح/مخصصات مؤونة I.D.R	2.160.355,49	2.160.355,49
	153000	ح/المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة		
	133000	ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول	410.467,54	410.467,54
	692000	ح/ فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		
المجموع			2.570.823,03	2.570.823,03

- التسجيل المحاسبي لأصول الضرائب المؤجلة للعطل مدفوعة الأجر لسنة 2016 كما يلي:

التاريخ	الحساب	البيان	مدين	دائن
-12-31	6310510	ح/مخصصات الإجازة السنوية	10.739.190,68	10.739.190,68
2016	4281000	ح/المستخدمون - عطل مدفوعة الأجر للمستخدمين		
	1330000	ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول	2.040.446,23	2.040.446,23
	6920000	ح/ فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		
المجموع			12.779.636,91	12.779.636,91

2-11- القوائم المالية:

القوائم المالية التي قمنا بالاطلاع عليها المعدة حسب النظام المحاسبي المالي كانت لسنة 2012 إلى غاية 2016.

كما تمت ملاحظة عدم تحكم المحاسبين في برمجيات المعلومات ما أعطى قوائم مالية لا تقدم الإفصاحات اللازمة، فبالنسبة لسنة 2012 تم إدماج حساب الضرائب المؤجلة -أصول- ضمن التثبيات المالية وهو ما تبينه المبالغ، حيث تم دمج كل من مبالغ د/26، د/27 ود/29 ومبلغ حساب الضرائب المؤجلة أصول د/133 ضمن مجموع التثبيات المالية.

من خلال ما تم يتضح لنا أن المؤسسة انطلقت في تطبيق النظام المحاسبي المالي عام 2012 مخالفة بذلك نص قانون 11/07، وقد اقتصرت إجراءات الانتقال على إعادة ترتيب عناصر القوائم المالية وتغيير مدونة الحسابات.

- لم يتم تقييم عناصر الأصول بالقيمة العادلة بسبب غياب سوق التقييم وكذا التكلفة الباهضة جبائياً، في حين تقوم المؤسسة بتقييم أصولها بالتكلفة التاريخية مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة، وقد اعتمدت على طريقة الإهلاك الخطي متوافقة بذلك مع النظام المحاسبي المالي، أما في ما يخص عملية التنازل عن التثبيات فيستخدم التنازل بين الوحدات والتنازل عن طريق البيع وذلك بالاستعانة بدليل استخدام خاص بالمجمع في عملية التسجيل المحاسبي بما يتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي؛

- أثناء عملية تقييم المخزون تستخدم المؤسسة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP، حيث أن هذه الطريقة هي المثلى لتقييم مخزون المواد الأولية نظرا لعدم تراكمه واستهلاكه في مدة لا تتجاوز أسبوع، في حين لا تعتبر أحسن طريقة لتقييم مخزون المنتجات تامة الصنع (تكلفة الإنتاج بالنسبة لوحدات الانتاج تختلف من فترة لأخرى) لتراكمها في المخزن بسبب سوء التسويق؛

- حساب الضرائب المؤجلة على الأصول تم دمج قيمته ضمن مجموع التثبيات المالية في جانب أصول الميزانية دون احترام لمبدأ الإفصاح؛

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة تم الوقوف عند واقع تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر من خلال إجراء دراسة على مؤسستين واحدة بالمسيلة والأخرى بسطيف، وأهم ما خلصت إليه الدراسة هو أن واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي مزال بعيدا عن المأمول رغم مرور 7 سنوات عن تطبيقه، ويرجع ذلك إلى عدم استعداد المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى هشاشة المؤسسة من الناحية المالية ما جعلها غير قادرة على الاستجابة لمتطلبات عرض الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي.

- 1- بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 2- الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 3- درويش عبد الناصر محمد سيد، مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية والعملية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 4- كيسو دونالد وويجانت جيرى، المحاسبة المتوسطة، ترجمة: أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، الجزء الأول، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014.
- 5- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 6- لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 7- ناغي محمود السيد، دراسات في النظرية المحاسبية والمعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة.
- 8- عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعرييج، الجزائر، 2009.
- 9- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008.

المجلات:

- 1- بن عيشي عمار، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01، 01 ديسمبر 2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.

الملتقيات والمؤتمرات:

- 1- بن بلغيث مداني، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد، المركز الجامعي الوادي، 17-18-جانفي-2010.
 - 2- دربال سمية، دشاش أم الخير، آفاق تكييف تطبيق النظام المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.
 - 3- كتوش عاشور، النظام المحاسبي المالي: إطاره العام آثاره وانعكاسات تطبيقه، الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.
 - 4- منصوري الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، ملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17-18 جانفي 2010.
 - 5- راتول محمد، عبد الله بن صالح، أهمية تطبيق معايير التعليم في تطوير المنهجية المحاسبية في ظل الاتجاهات المعاصرة لمهنة المحاسبة، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 04-05 ديسمبر 2012.
 - 6- رزيق كمال وآخرون، النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
- النصوص القانونية والتشريعية:
- 1- القانون رقم 11-07، المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الصادرة في 25/11/2007، العدد 74.
 - 2- المرسوم التنفيذي رقم 156-08، المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، الجريدة الرسمية الصادرة في 28/05/2008، العدد 27.

- 3- المرسوم التنفيذي 09-110، المؤرخ بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية الصادرة في 08/04/2009، العدد 21.
- 4- الجريدة الرسمية الصادرة في 25/03/2009، المتضمنة القرار المؤرخ بتاريخ 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19.
- 5- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق لنظام المحاسبي المالي.
- 6- التعليم رقم 08-02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2010 حول طرق تطبيق التعليم المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية الصادرة في 02/02/2011، العدد 07.

المذكرات:

- 1- بن بلقاسم سفيان، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010.
- 2- دشاش أم الخير، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2010.
- 3- زغمار أمينة، تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.
- 4- لشهب عمر، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2012.
- 5- فضيلي سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.
- 6- صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
- 7- روتال عبد القادر، التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.

باللغة الفرنسية:

الكتب:

1. Karine cerrada,et autre, **comptabilité et analyse des état financier principes et application** , 1^{er}édition,edition de boeck,bruxelles,Belgique ,2014.

الملتقيات والمؤتمرات:

1. Arif Salah-Eddine, Djafri Omar, **d'un simple changement d'une nomenclature comptable : la mise en œuvre du système comptable financier algérien**, séminaire internationale sur le système comptable financier face aux normes comptable internationales (IAS/IFRS), et aux normes d'audit internationale(ISA), le défi, université de Saad Dahlab, blida, algérie, 13-14 décembre 2011.

النصوص القانونية والتشريعية:

1. Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 portant première application du système comptable financier2010.

بعد معالجة الموضوع المطروح الذي تم على الاشكالية التي تدور حول مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر، وبعد الدراسة والبحث تم عرض مضمون النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية ودراسة واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية وكذا حصر مختلف الصعوبات التي تقف عائقا أمام التطبيق الكلي والضماني للنظام المحاسبي المالي، كما حاولنا في الجانب التطبيقي إسقاط الجانب النظري على مؤسستين اقتصاديتين لإبراز مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي.

بعد العرض المقدم للجانبين النظري والتطبيقي وانطلاقا من الفرضيات الأساسية، يمكن عرض اختبار الفرضيات، نتائج الدراسة، التوصيات فيما يلي:

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى المتمثلة في أن النظام المحاسبي المالي جاء بطرق عرض وإفصاح مأخوذة من نصوص معايير المحاسبية الدولية تهدف إلى إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة محققة، فمن خلال تناول الجانب النظري للنظام المحاسبي المالي وجدنا أنه يعطي مجموعة من طرق العرض والإفصاح تسمح بإعطاء صورة أكثر صدقا عن الوضعية المالية للمؤسسة.

الفرضية الثانية التي تمثلت في أن الاستجابة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي يتطلب تهيئة وتأهيل المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر وهذا ما تم إثباته، حيث من خلال الدراسة توصلنا إلى أن لتطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسة الاقتصادية مجموعة من التكييفات والتغييرات التي لا بد من توفرها على مستوى أنظمة المعلومات والاتصالات المالية نظرا لدرجة التقنية.

الفرضية الثالثة المبنية على أساس أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية مزال شكليا في معظم المؤسسات الاقتصادية فقد ثبت صحتها، فمن خلال الدراسة استخلصنا أن تطبيق مضمون النظام المحاسبي المالي هو تطبيق شكلي لتسيير الحسابات واختيار أيسر الطرق للتسيير في حين يغيب على أغلب المسيرين الهدف الأساسي الذي من الممكن أن نحققه من خلال تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي وهو الوصول إلى القرار الصائب الذي يؤدي بدوره إلى خلق منفعة.

الفرضية الرابعة المتعلقة بأن التقييم وإعادة التقييم أهم مشكل تواجهه المؤسسة في تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي محققة، حيث يعتبر التقييم وإعادة التقييم من أهم المشاكل التي تواجه المؤسسة الاقتصادية في ظل غياب الأسواق المناسبة للنشطة وكذا ارتفاع تكاليف الخبراء.

ثانيا: عرض نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر لا يزال في بداياته رغم مرور 7 سنوات منذ تطبيقه.
- واقع المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر والصعوبات المالية التي تواجهها جعلها تبحث عن الطرق الأقل تكلفة في تقييم أصولها ما يجعلها لا تتحرى الصورة الصادقة؛
- نقص التنافسية في الاقتصاد الجزائري وغياب سوق مالي قلل من أهمية مخرجات النظام المحاسبي المالي، على اعتبار أن المستخدم الوحيد لهذه المخرجات بعد المؤسسة هي الدولة؛
- تطبيق النظام المحاسبي المالي واستيعاب شروطه يتطلب بذل مجهودات كبيرة بدءا من المؤسسة من خلال هيكلة أنظمة معلوماتها واتصالاتها المالية وكذا التكوين المستمر لمستخدميها، مروراً بمحيطها الخارجي من خلال إحداث الأسواق التي تسمح لها بالتقييم المستمر حسب القيمة الحالية أو القيمة العادلة إضافة إلى تفعيل البورصة والتكوين المستمر للممارسين والمهنيين من خبراء ومحافظي الحسابات.
- نقص الملتقيات والأيام الدراسية والتعليمات المتعلقة برفع مستوى الأداء لدى الممارسين بما يرتقي لفلسفة النظام.

ثالثا: التوصيات

- استنادا إلى النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات التي من شأنها أن تساعد في رفع مستوى تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي نوجزها فيما يلي:
- العمل على تعزيز التعاون مع الدول الأكثر تجربة من الجزائر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية مثل تونس وفرنسا من خلال تبادل الخبرات ودعوة الخبراء لتنشيط أيام دراسية وملتقيات علمية في الجزائر.

- تنظيم المؤسسات من خلال إعادة هيكلة وتحديث أنظمة معلوماتها بما يسمح باستيعاب متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- تكثيف الدورات التكوينية الجادة، على فترات زمنية مستمرة وطويلة، وتوسيع دائرتها لتشمل كافة المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- العمل على تحسين البيئة الاقتصادية الجزائرية بما يستجيب لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال خلق أسواق وآليات لتقييم وإعادة تقييم عناصر أصول المؤسسة والعمل على تفعيل دور بورصة الجزائر.
- فتح مجال التعاون أكثر بين الجامعة الجزائرية والمؤسسات الاقتصادية لخلق مجال للبحث في مشاكل التطبيق وإيجاد حلول تتناسب ووضع المؤسسة الاقتصادية خاصة والبيئة الجزائرية عامة؛
- العمل على التحيين المستمر لمضامين النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية على اعتبار أنه أعد على نصوص المعايير سنة 2004 في حين هناك تحديث مستمر للمعايير الدولية.

عملية التقييم التي تم القيام بها مست مؤسساتين اقتصاديتين عموميتين تابعتين ومن ثم لا يمكن تعميم النتائج، وهو ما يتطلب دراسة كمية لعدد لا بأس به من مؤسسات اقتصادية عمومية وخاصة تابعة وغير تابعة للوصول إلى تقييم أفضل حول مدى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي وهو ما يفتح أفقا جديدا للبحث حول هذا الموضوع.

وختاما نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة الموضوع.

ملخص

تتمحور هذه الدراسة حول تقييم مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر وذلك بعد مرور سبع سنوات من عملية التطبيق، ويهدف هذا البحث إلى إبراز مستوى تطبيق مضمون النظام المحاسبي المالي وكذا إحصاء الصعوبات التي تواجه هذه المؤسسات في التطبيق الكلي والضماني للنظام المحاسبي المالي. بعد استعراض الجانب النظري للنظام المحاسبي المالي جاءت الدراسة العملية كمحاولة لتقييم واقع الميدان المحاسبي في الجزائر وذلك بالاعتماد على مؤسستين من ولايتين مختلفتين كعينة دراسة. وأهم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في جل المؤسسات هو تطبيق شكلي أكثر منه ضمني، وذلك لعدة معيقات أبرزها البيئة الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المؤسسة الاقتصادية، قواعد التقييم، البيئة المحاسبية.

Résumé

Cette étude porte sur l'évaluation de l'application du contenu du système comptable financier dans des entreprises économiques qui travaillent en Algérie après sept années de l'application. La recherche vise à mettre en évidence de l'étendue de l'application du contenu du système comptable financier, ainsi que de compter les difficultés rencontrées par ces entreprises dans l'application globale et implicite du système comptable financier. Après un aperçue de la partie théorique du système comptable financier. La partie pratique a venir comme une tentative pour évaluer la réalité du terrain comptable en Algérie, et comme une étude de l'échantillon on a baser sur deux entreprises de deux différents wilaya. Les résultats les plus importants obtenus dans cette recherche sont que le système comptable financier appliquée dans la plupart des entreprises est une application superficielle plutôt que implicite, en raison de certain nombre d'obstacles mis en évidence par l'environnement algérienne.

Mots clés: système de comptable financier, entreprise économique, les règles d'évaluation, l'environnement comptable