**مقدمة الفصل:**

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح و التي كان لها سبب ظهور النظام المحاسبي المالي و الذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين و مقرضين و غيرهم،حيث يشكل تغيرا جذريا للثقافة المحاسبية و الذي يسمح للمؤسسات الوطنية بتقديم وضعيتها المالية بكل شفافية ،و التأقلم مع المعطيات الجديدة .

ولهذا لابد من الإجابة على العديد من التساؤلات و التي أدرجت ضمن هذا الفصل من خلال التطرق للنظام المحاسبي المالي الذي اعتمدته الجزائر في إطار الإصلاح المحاسبي ، و كذا أهم التغيرات التي جاء بها مقارنة مع النظام السابق المخطط المحاسبي الوطني بالإضافة إلى الإجراءات و الكيفيات التطبيقية للإعداد و تحضير المؤسسات الوطنية لإعداد الميزانية الافتتاحية لسنة 2010.

**المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي**

إن إصلاح النظام المحاسبي و المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني يعتبر السبب الرئيسي في ظهور النظام المحاسبي المالي، و الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث تمحورت عملية الإصلاح على العديد من العناصر و التي سوف نتطرق إليها و المتمثلة في:

* الإطارالمفاهيمي و تنظيم المحاسبة.
* قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي.
* عرض القوائم المالية و مدونة الحسابات و سيرها.

**المطلب الأول: الإطار ألمفاهيمي و تنظيم المحاسبة**

لقد قدم النظام المحاسبي المالي إطارا مفاهيمي يدين المفاهيم الضمنية لتحضير و تقديم القوائم المالية.

1. **التعاريف و مجال التطبيق :**

يعرف النظام المحاسبي المالي حسب المادة رقم 03 من القانون 07- 11 الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 على انه "**نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها ، تقييمها ،و تسجيلها ،و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية "**

**1 -1 مجال التطبيق:**

يتم تطبيق النظام المالي المحاسبي إجباريا على كل نشاط اقتصادي.

و حددت مجالات تطبيقه طبقا للمواد 02، 04، 05 من القانون 07- 11 كالتالي:

* الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
* التعاونيات.
* الأشخاص الطبيعية أو المعنوية المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و الغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية بصفة متكررة.
* الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

و يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة [[1]](#footnote-2).

كما يستثنى من مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الاشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية [[2]](#footnote-3) .

1. **المبادئ و القواعد المحاسبية:**

**2 -1 الفرضيات الضمنية لإعداد القوائم المالية**:

و تتمثل هذه الفرضيات التي اعتمد عليها النظام المحاسبي المالي في الفرضيتان اللتان عرفهما في مادتيه 1-122 و 2-122 من مشروع النظام المحاسبي المالي على التوالي:

2-1-1 ***محاسبة الدورة ( محاسبة الالتزام) :***

أي تتم المعالجة المحاسبية لعمليات الاقتصادية للمؤسسة بمجرد حدوثها و ليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية و الإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها .

2-1-2 ***استمرارية النشاط:***

أي منشأة مها كانت طبيعتها فالهدف الرئيسي لوجودها هو ضمان الاستمرارية و تحقيق الربحية، و بهذا الافتراض ستبقى عاملة في المستقبل بإعداد القوائم المالية مع عدم وجود نية أو الحاجة للتصفية و إن وجدت فهي مجبرة بالإفصاح عنها.

**2-2 المبادئ المحاسبية**:

تعتبر المبادئ تلك الإجراءات و الخطوات التي تحكم الدورة المحاسبية ، و التي تنتهي بإظهار نتائجها و تلبية احتياجات طلب المعلومات من مختلف الفئات المستعملة لهذه المعلومة .

كما انه يعاد النظر فيها باستمرار و تعديلها لتتماشى مع الظروف الاقتصادية المحيطة بتطبيقها و استخدامها.

و لقد حدد النظام المحاسبي المالي المبادئ المحاسبية التي اعتمدها و المتمثلة في 12 مبدأ منقسمة كالتالي:

1. المبادئ المحاسبة المتعلقة بالملاحظة:

\* مبدأ القيد المزدوج: هذا المبدأ يقتضي بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في طرفي المدين و الدائن، حسب طبيعة كل عملية بشرط تساوي المبالغ المسجلة في جهة المدين مع تلك المسجلة في جهة الدائن.

\* مبدأ الوحدة المحاسبية : بموجب هذا المبدأ فأنه تؤخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث الاقتصادية التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، و انه يقع على المحاسبة معالجة الأحداث التي تؤثر على الذمة المالية لشركة دون المالكين، و الفكرة الأساسية لهذا المبدأ تمكن في تحديد و توضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة أمام الغير[[3]](#footnote-4)1.

\* مبدأ الاستمرار: يقتضي هذا المبدأ على استمرارية المؤسسة في متابعة نشاطها و الغاية التي تأسس من اجلها و تأكيد مفهوم قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل.

\* مبدأ استقلالية الدورات: وجب هذا المبدأ على تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية [[4]](#footnote-5)2، حيث تحمل كل دورة أعبائها و تستفيد من إيراداتها.

1. المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس :

\*مبدأ ثبات وحدة النقود : أي استخدام النقود كأداة قياس وحيدة، تسجل بها العمليات المحاسبية باعتبار الأحداث الاقتصادية هي أحداث كمية خاضعة للقياس النقدي دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في قدرتها الشرائية مع بقاء الجمود سائدا .

\*مبدأ التكلفة التاريخية: إن للتكلفة التاريخية دلالة ألا وهي قيمة عناصر ذمة المؤسسة عند حدوثها و تسجيلها أي إذا " التعبير النقدي لوسائل النشاط المسجلة في الحسابات و المقدرة بالقيمة الجارية المعاصرة لتسجيل الحدث الاقتصادي"[[5]](#footnote-6)1.

\* مبدأ الحيطة و الحذر: يعتبر هذا المبدأ من أول السياسات المحاسبية التي ينبغي مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، أي أن اي نقص في القيمة يمكن أن يلحق بذمة المؤسسة، ينبغي آن يحتاط له و يتم تسجيله،حتى و أن كان حدوثا ليس أكيدا و بالمقابل لا يتم تسجيل الأرباح و الإيرادات إلا إذا تمت فعلا .

\* مبدأ عدم المقاصة: يقوم هذا المبدأ على عدم جواز القيام بالمقاصة بين حسابات كل من أصول و خصوم المؤسسة، و هذا بهدف إظهار النتيجة بشكل صادق من خلال المعالجة السليمة و الصحيحة و الكاملة لكل العمليات التي حدثت.

ﺟ- المبادئ المحاسبية المتعلقة بالاتصال :

تعتبر هذه المبادئ بالإضافة إلى المبادئ الأخرى السابقة الذكر، قاعدة صلبة للنموذج المحاسبي والتي تشكل منظارا للحقائق الاقتصادية و المحاسبية و المالية بوظيفة الاتصال كما أنها وسيلة للإفصاح عن حالة المؤسسة و قد نجد المبادئ التالية:

\* مبدأ الإفصاح عن المعلومات الجيدة : يقوم هذا المبدأ غلى ضرورة إظهار التقارير المالية الضرورية التي قد تؤثر على متخذ القرار ، انطلاقا من أهمية المعلومات المحاسبية المالية بالنسبة للمستعملين حيث لا يجب أن تكون مضللة بل تتفق مع الأوضاع الحقيقية المحيطة بالمؤسسة.

\* مبدأ الصدق-الصورة الصادقة: تعتبر الصورة الصادقة عن الهدف يرجى بلوغه من المحاسبة اعتبارها نظاما لتمثيل واقع المؤسسة ، لان احترام الإجراءات المحاسبية سمح لقراء القوائم المالية بتبيان صورة موضوعية عن الوضعية المالية للمؤسسة .

\* مبدأ ثبات الطرق المحاسبية : يقوم هذا المبدأ على ضرورة التزام المؤسسة بإتباع طريقة واحدة في إعداد القوائم المالية بدون تغيير القواعد و الأسس المحاسبية ،لأنها عبارة عن إجراءات لمعالجة الأحداث الاقتصادية .

\* مبدأ تغلب الواقع المالي عن الظاهر القانوني: يقتضي هذا المبدأ بتفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني، وذلك أثناء المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، أي أن ملكية العناصر هي ليست أساس تسجيلها في ذمة المؤسسة.

**2-3 الخصائص النوعية لتحضير القوائم المالية :**

للاحتياجات اتخاذ القرار، لابد من القوائم المالية أن تضمن شفافية الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و ذلك بتقديم معلومات كاملة و مفيدة، هذه المعلومات وجب أن تتوفر على الملائمة، المصداقية، قابلية المقارنة والوضوح و سهولة الفهم.

**3- تعاريف مختلفة :**

و لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة أخرى هي كالأتي[[6]](#footnote-7)1:

**3-1 الأصول**:تعرف الأصول على أنها كل الموارد التي تخضع إلى رقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر المؤسسة منها مزايا اقتصادية لاحقة أو مستقبلية، و عليه فان الأصول تم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول ( المادة 130-1).

**3-2 الخصوم** : هي الالتزامات الحالية و الناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية و يتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد و ينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية ومن مؤونة الأخطار لا تعتبر من عناصر الأصول (المادة 130-2).

3-3 الأموال الخاصة: هي الفرق بين الأصول و الخصوم الجارية و الغير الجارية (المادة 130-7).

**3-4 النواتج**: هي ارتفاع المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل إدخالات أو زيادات الأصول أو انخفاضات في الخصوم (المادة 130-8).

**3-5 الأعباء** : هي انخفاضات آو نقصان لمزايا الاقتصادية أثناء الدورة في إطار نقص الأصول أو زيادة الخصوم (المادة 130-9).

**3-6 النتيجة الصافية**: و تمثل الفرق بين مجموع النواتج و مجموع الأعباء للدورة المحاسبية، كما انه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية الأعباء و الإيرادات للدورات السابقة.

1. **تنظيم المحاسبية:**

من خلال النظام المحاسبي المالي و المتمثل في مواده من 10 إلى 24 من الجريدة الرسمية رقم 74 و الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 2007، يجب على المؤسسات مراعاة و احترام ما يلي:

* يجب أن تستوفي المحاسبة الالتزامات, الانتظام , المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها:
* تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية.
* تحديد الإجراءات الضرورية لوضع منظمة تهتم بالرقابة الداخلية و الخارجية.
* عناصر الأصول و الخصوم يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية و القيمة، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية. و يجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول و الخصوم.
* كل الكتابات المحاسبية تخضع و تسجل حسب مبدأ القيد المزدوج.
* تستند كل كتابة على وثيقة ثبوتية و مكتوبة في شكل يضمن المصداقية.
* تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون في دفاتر محاسبية و التي تتمثل في دفتر اليومية، دفتر الأستاذ و دفتر الجرد مع المراعاة لأحكام الخاصة للمؤسسات الصغيرة.
* يرقم و يؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان و تمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير آو نقل على الهوامش.
* تحفظ الكيانات الدفاتر المحاسبية و الوثائق التبوثية أو المدعمة لها لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ أقفال كل سنة مالية محاسبية.
* تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

**المطلب الثاني:قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي**

و حسب النظام المحاسبي المالي تتكون قواعد التقييم و التسجيل من:

1. **مبادئ عامة:**

و تمثل المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي و قواعد قياس القوائم المالية.

* 1. **التسجيل المحاسبي للأصول و الخصوم الأعباء و الإيرادات:**

حسب المادة رقم 111-1 من القرار الصادر بتاريخ 26 يوليو 2008 فان التسجيل المحاسبي لهذه العناصر تستخلص في المبادئ التالية:

* إذا كان من الممكن أن يعود للمؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية.
* وجود تكلفة لهذا العنصر أو قيمة يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها.

بالإضافة إلى:

* تسجيل كل التعاملات و الصفقات المتعلقة بالأصول ، الخصوم ،رؤوس الأموال ، النواتج و التكاليف.
* غياب تسجيل محاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى سردية أو عددية.

1**-2 قواعد عامة للتقييم :**

طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة ترتكز بصفة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، لكن لبعض العناصر يعتمد إلى إجراء مراجعة التقييم الأولي بالاستناد على:

* ***القيمة العادلة.***
* ***القيمة المحدثة.***
* ***القيمة المحقة.***

و هذا ما أشار إليه النظام المحاسبي المالي في مادته 112-1من القرار الصادر بتاريخ 26 يوليو 2008 .

1. **قواعد خاصة للتقييم و التسجيل المالي :**

بالإضافة للقواعد العامة للتقييم و التسجيل المحاسبي، خصص النظام المحاسبي المالي فصلا يتضمن القواعد الخاصة و الموجزة كالأتي[[7]](#footnote-8)1:

2**-1 الأصول الثابتة المادية و المعنوية :**

يعرف الأصل الثابت على انه أصل عيني يحوزه، الكيان من اجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى أكثر من سنة مالية.

كما يعرف على انه أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير معنوي، مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية ( العلامات التجارية ....الخ )

و طبقا للقاعدة العامة للتقييم الأصول يدرج الأصل الثابت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل إذا:

* كان من المحتمل أن يعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية.
* إمكانية تحديد قيمة الأصل أو تكلفته بصفة موثوق فيها.

و تسجل الأصول الثابتة ( المعنوية و العينية ) محاسبيا بتكلفة الاقتناء و المصاريف الملحقة، وتدخل ضمن هذه المصاريف كل من المصاريف الإدارية، المصاريف العامة و المصاريف الإعدادية.

كما أن المصاريف التي تساهم في تحسين آو تقتضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية، تسجل و تضاف إلى القيمة المحاسبية للقيم الثابتة وذلك إلا إذا:

* سمح بتمديد مدة النفعية أو الزيادة في القدرة الإنتاجية.
* تحسين نوعية الإنتاج أو تحسين الإنتاجية.
* تخفيض التكاليف العملية، انتهاج أساليب إنتاج جديدة.

2-1-1 الٳهتلاك :

يعرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك على انه عبارة عن استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية للأصل.

و تتمثل الاهتلاكت المطبقة على القيم الثابتة كما يلي :

* الاهتلاك الثابت.
* الاهتلاك المتناقص .
* الاهتلاك المتزايد.

كما يجب مراعاة على:

* أن يكون توزيع تنظيمي للمبلغ المهتلك معين حسب مدة الاستعمال المقدرة
* مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل.
* إعادة النظر و القيام بمراجعة كل من مدة الانتفاع و طريقة الاهتلاك بصفة دورية حيث على هذا الأساس يمكن تغير و تعديل الاهتلاك المستقبلي.
* مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية لا تتعدى 20 سنة.

2-1-2 نفقات التنمية:

تشكل نفقات التنمية و ذلك حسب ***المادة 121-14 من نفس الجريدة الرسمية*** آو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع أصلا ثابتا معنويا في الحالات الآتية:

* إذا كانت هذه النفقات لها صلة و علاقة بالعمليات المستقبلية التي ينطوي من ورائها حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة .
* إذا كانت للوحدة النية و القدرة التقنية، المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بهده النفقات أو استعمالها أو بيعها.
* اذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

2-1-3 نفقات البحث:

حسب المادة 121-15 من الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 تشكل نفقات البحث الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي من أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

**2-2 الأصول المالية الغير الجارية ( سندات و الحقوق )[[8]](#footnote-9)1:**

هي عبارة عن سندات و حقوق لأكثر من سنة ممتلكة من طرف وحدة اقتصادية و تتمثل في:

* السندات الثابتة.
* سندات المساهمة و الحقوق المرتبطة بها.
* سندات ثابتة أخرى تتمثل في حصص من رأسمال أو حصص التوظيف على المدى الطويل.
* القروض و الحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير ( اقل 12 شهرا ).

هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل الأصول الثابتة المالية الواردة في الأصول المالية الغير الجارية ( غير انه في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة تكون سندات المساهمة و الحقوق المرتبطة بها تكون محل معالجة طبقا لقواعد التجميع ).

و تسجل الأصول المالية عند دخولها للوحدة بتكلفتها و التي تمثل القيمة العادلة كمقابل معين، مضاف إليها مصاريف السمسرة، الرسوم الغير القابلة للاسترجاع و مصاريف البنك، و لكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم و الفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة و المستحقة قبل الشراء.

1. – **3 المخزونات**:

حسب المادة 123-5 من الجريدة الرسمية 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 فانه طبقا لمبدأ الحيطة و الحذر تقيم المخزونات بأقل تكلفة و قيمة الانجاز الصافية و تعرف هذه الأخيرة على أنها عبارة عن سعر البيع التقديري بعد طرح تكاليف الانمام و التسويق.

كما أن المخزونات تقيم عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا، و إما بالتكلفة الوسطية المرجحة لشراء أو الإنتاج و اي طريقة تستعمل للتقييم و متابعة المخزون يشار إليها في الملحق.

**2– 4 الإعانات :**

تسجل الإعانات في الإيرادات في حساب النتيجة التي تكون مخصصة لتغطية تكاليف الدورة أو عدة دورات، مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، و الإعانات المتعلقة بالأصول القابلة للاهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الاهتلاك المحسوب.

**2 – 5 مؤونات الأعباء و الخسائر:**

تعبر مؤونة الأعباء عن عنصر من عناصر الخصوم حيث يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، و تسجل محاسبيا عندما يكون :

\* هناك التزام حالي قانوني أو ضمني ناتج عن أحداث ماضية؛

\* احتمال خروج موارد التي تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام؛

\* إمكانية تحديد و تقدير قيمة الالتزام بصفة موثوق فيها.

1. **– 6 قروض و خصوم مالية أخرى:**

يتم تقييم القروض و الخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها و التي تمثل القيمة الحالية للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند وضعها.

**2 – 7 تقييم الأعباء و النواتج المالية[[9]](#footnote-10)1:**

تأخذ في الحسبان الأعباء و النواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن و ترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد.

كما أن العمليات التي تمنح لها تأجيل الدفع شروط نقل عن السوق،تسجل بقيمتها الحالية بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

و الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل و القيمة الحالية للعملية، التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المحصل عليه أو الممنوح، ويسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري و كإيرادات في حسابات البائع.

1. **كيفيات أو حالات خاصة للتقييم و التسجيل المحاسبي :**

لقد عالج النظام المحاسبي المالي عمليات خاصة أخرى و التي تمثلت في الجريدة الرسمية رقم 19 من المادة 131-1 إلى المادة 139-4 حيث نوجزها كما يلي:

* 1. **عمليات موجزة بشكل مشترك أو لحساب الأطراف الأخرى:**

3-1-1 شركات المساهمة:

يأخذ هذا النوع من العمليات عند التسجيل المحاسبي ما يلي:

- الشروط التعاقدية.

- تنظيم المحاسبة و المقرر من طرف الشركتين.

و حسب المادة131-2 من القانون المذكور أعلاه فان محاسبة العمليات المنجزة بصورة مشتركة تمسك من طرف المسير و المعروف وحدي قانونيا من الأطراف الأخرى حيث إن أعباء و نواتج تلك العمليات تتكون ضمن أعباء و نواتج هذا المسير.

كما ان كل واحد من المشاركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة.

و عندما تتطلب العمليات المنجزة مشتركة المراقبة المشتركة و الملكية المشتركة لاصل أو عدة أصول مالية فان كل واحد من المشاركين يسجل في حسابه قسطا من الأصول و الخصوم زيادة على حصصه من النواتج و الأعباء.

3-1-2 امتيازات المرفق العمومي:

في إطار امتيازات العمومي فان الأصل أو الأصول التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له يسجل محاسبيا في أصل ميزانية المنشاة صاحبة الامتياز.

3-1-3 العمليات المنجزة لحساب الغير:

تسجل العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير بصفة وكيل في حساب الأطراف، و لا تسجل الوحدة (وكيل) في حساب النتائج سوى الآجر الذي تتلقاه بمقتضى توكيلها.

كما تدرج الوحدة هذه العمليات التي تعالجها لحساب الغير باسم الوحدة حسب طبيعتها في أعباء و نواتج الوحدة.

* 1. **عقود طويلة الأجل:**

حسب المادة رقم 133-01 من الجريدة الرسمية رقم 19 سابقة الذكر فان عقد طويل الأجل يتعلق بانجاز سلعة، خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات أين تقع تواريخ البداية و النهاية في دورات مختلفة،و يتعلق الأمر ﺒ:

* عقود البناء.
* عقود إصلاح أصول.
* عقود تقديم الخدمات.

و حسب المادة 133-2 و 133-3 تسجيل العقود طويلة الأجل بطريقتين:

1. طريقة التقدم : حيث تسجل التكاليف و الإيرادات حسب وتيرة تقدم الأعمال أو الخدمات و تحرر بذلك نتيجة محاسبة حسب نسبة الانجاز.
2. طريقة الانجاز /الإتمام : حيث لا تسجل الإيرادات إلا مبلغ الأعباء التي يكون تحصيلها محتملا و هذا على سبيل التبسيط و راجع لعدم قدرة الوحدة على تطبيق طريقة التقدم أو عدم قدرتها على تحديد النتيجة النهائية للعقد بصورة موثوق فيها.

كما أن المادة رقم 133-4 تحث على تكوين مؤونة بالنسبة للخسائر الإجمالية للعقد و هذا عند تاريخ الجرد حيث من المحتمل أن إجمالي تكاليف العقد ستكون اكبر من إيراداته.

* 1. **الضرائب المؤجلة:**

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

كما تعرف الضريبة المؤجلة على عبارة عن مبلغ ضريبي على الأرباح القابلة للدفع [ ***ضريبة مؤجلة على الخصوم*** ] أو قابلة للاستيراد [ ***ضريبة مؤجلة على الأصول*** ] خلال دورات مستقبلية.

و تسجيل في الميزانية و في حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

* الاختلال الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، و أخذه بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع .
* العجز الجبائي أو القرض الضريبي القابل للتأجيل, الا اذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع.
* عمليات الترتيب الإقصاء و إعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المدمجة.
  1. **عقود الإيجار- التمويل:**

هي عبارة عن عقود تتم بين طرفين تمثل كل العقود التي تتم بين المؤجر و المستأجر، حيث بموجب هذا العقد يتم المؤجر بتنازل للمستأجر لمدة زمنية محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة.

و عقد إيجار التمويل هو أيضا عبارة عن عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل كل المزايا و المخاطر المتعلقة بالملكية بصفة شبه تامة مع تحويل أو عدم تحويل ملكيته في نهاية العقد.

و من بين الشروط التي يتم لها تصنيف العقد إلى العقد تمويلي و من بينها:

* ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
* وجود خيار شراء الأصل من طرف المستأجر.
* مدة الإيجار اقل من مدة الحياة الاقتصادية للأصل.

وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي:

**أ / عند المستأجر**:

\* يسجل الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة اقل ثمنا.

\* يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

**ب / عند المؤجر**:

**ب-1** غير صانع أو موزع:يتم تسجيله كأصل كذمة مدينة مساوية لصافي الاستثمار في عقد الإيجار.

**ب-2** صانع و موزع:يتم تسجيله كأصل كذمة مدينة بالقيمة الحقيقية (العادلة).

تسجل تدفقات الإيجار خلال مدة العقد لدى المؤجر و المستأجر كليهما مع التميز بين:

\* الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم معدل أو نسبة مردودية ثابتة للاستثمار الصافي.

\* تسديد المستحقات الرئيسية.

و هذا ما أشارت إليه المواد 135-1 إلى 135-3 من نفس القانون و المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي .

**المطلب الثالث: عرض القوائم المالية و مدونة الحسابات و سيرها**

1. **عرض القوائم المالية:**

حسب ما حددته المادة 25 من القانون 07-11 و المتعلق بالنظام المحاسبي و المادة 210-01 من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 و المتعلقة بتطبيق أحكام القانون المذكور سابقا،انه على كل الوحدات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن هذه القوائم المالية الخاصة بالوحدات ما عدا الوحدات الصغيرة التي تخضع للقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 و المتعلق بتحديد سقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة على:

* الميزانية
* حساب النتائج
* جدول تدفقات الخزينة
* جدول تغيرات و رؤوس الأموال
* ملحق( يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يقدم المعلومات المكملة للميزانية و حساب النتائج)

و يتم إعداد القوائم المالية تحت إشراف مدراء ،يتم توضيح المقر الاجتماعي للشركة ،طبيعة القوائم المالية(مدمجة أو خاصة ...)، تاريخ الإقفال، العملة المستعملة في القياس و المتمثلة في العملة الوطنية إجباريا (المادة 28 ).

كما تعرض هذه القوائم المالية بشكل يمكن من مستخدمي هذه القوائم مقارنتها نع الدورات السابقة و ذلك بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للكيان لفترة زمنية محددة عادة ما تكون 12 شهرا.

* 1. **الميزانية:**

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، كما تقدم موجودات و التزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية و الأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية[[10]](#footnote-11)1.

و تحتوي الميزانية في جانب الأصول:

\* الأصول الثابتة. \* الأصول الثابتة المادية.

\* الاهتلاكات. \* الأصول المالية.

\* المخزونات. \* الأصول الضريبية المؤجلة.

\* الزبائن، المدينو الآخرون \* الخزينة الايجابية و مقبلات الخزينة السالبة.

و تحتوي الميزانية في جانب الخصوم:

\* رؤوس الأموال المطلوبة و الغير المطلوبة ، الاحتياط ، فرق إعادة التقدير ، نتيجة الدورة.

\* الخصوم الغير المتداولة من قروض و ديون مالية ، الخصوم الضريبة المؤجلة مؤونات الأعباء و الخصوم المماثلة.

\* الخصوم المتداولة من موردين و الحسابات الملحقة ، الضرائب (ماعدا الخصوم الضريبة المؤجلة) ، ديون و دائنون آخرون، حسابات الخزينة السلبية وما يعادلها.

و حسب المادة 220-2 من الجريدة الرسمية رقم 19 فان تقديم الأصول و الخصوم في الميزانية و حسب التمرين العناصر الجارية و الغير الجارية.

كما تشير المادة 220-5 انه غير ممكن إجراء عملية المقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم في الميزانية، إلا إذا تمت هذه العملية على أسس قانونية و تعاقدية،أو إذا تقرر من البداية انجاز هذه العناصر في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية.

* 1. **جدول حساب النتائج:**

هو قائمة يلخص فيها الأعباء و النواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ أو الدفع . كما يبين الفرق بين الأعباء و النواتج النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

و يجب مع حساب النتائج أن يتضمن المعلومات الدنيا التالية:

* تحليل الأعباء حسب الطبيعة مما سمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية: الهامش الإجمالي – القيمة المضافة – الفائض الإجمالي للاستغلال.
* نواتج النشاطات العادية.
* النواتج و الأعباء المالية.
* أعباء المستخدمين.
* الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة.
* مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية و العينة.
* نتيجة النشاطات العادية.
* النواتج و الأعباء الغير العادية.
* النتيجة الصافية قبل التوزيع.
* النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

أما بالنسبة لحساب النتائج المدمج أو المجمع فهو يضم بالإضافة إلى الناصر السابقة ما يلي:

* حصة الوحدات الشريكة و المؤونات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ.
* حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.
  1. **جدول تدفقات الخزينة:**

يتمثل هدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة و ما يعادلها. و كذلك المعلومات حول استخدام و استعمال هذه التدفقات[[11]](#footnote-12)1.

كما تنص أيضا المادة 240-2 على أن جدول تدفقات الخزينة يقدم مدخلات و مخرجات من السيولة التي تحصل خلال الدورة و هذا حسب مصدرها و نجد:

\* التدفقات الناتجة عن أنشطة تشغيلية أو عملية: و تتمثل في الأنشطة التي تتضمن إيرادات و الأعباء و النشاطات الأخرى الغير مرتبطة بنشاط الاستثمار و التمويل.

\* التدفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار: و تتضمن الأموال المسحوبة لشراء أو اقتناء استثمارات طويلة الأجل و الأموال المحصلة الناتجة عن تنازل عن الاستثمارات.

\* تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويلية:و تتمثل عن الأنشطة التي لها علاقة بحركة رأسمال و القروض مما تؤثر سواء بالنقصان أو الزيادة.

\* تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد و حصص ربح الأسهم: تقدم بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في أنشطة العمليات الاستثمار و التمويل.

و يعد هذا الجدول بطريقتين :

* *الطريقة المباشرة[[12]](#footnote-13)2* : و تهتم هذه الطريقة بتبيان المدخلات و المخرجات من تدفقات الخزينة و المتعلقة بالأنشطة التشغلية، الاستثمارية و التمويلية و هذا في إطار تحديد الخزينة الصافية و تقريبه من النتيجة قبل فرض الضريبة لنفس الدورة.
* *الطريقة الغير مباشرة[[13]](#footnote-14)3*: تهتم هذه الطريقة بتعديل النتيجة الصافية للدورة مع الاعتبار كل من الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة.مما يفسر لنا التغيرات الناجمة و التي حدث ايجابيا أو سلبيا على خزينة المؤسسة.

و يحث و يشير النظام المحاسبي المالي على تطبيق الطريقة **ا**لمباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة.

1. **4 جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة[[14]](#footnote-15)1**:

يقدم جدول تغيرات راس المال حالة تحليلية لحركة راس المال خلال الدورة المحاسبية.

و أدنى المعلومات الواحية التقديم في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:

* النتيجة الصافية
* تغيرات الطرق المحاسبية و تصحيحات للأخطاء التي يسجل تأثير مباشرة في الرأسمال الخاص
* الأعباء و النواتج الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة.
* حركات رأسمال ( زيادة، نقصان،.....الخ ).
* توزيعات النتيجة و المخصصات المقررة خلال الدورة.

1. **5 الملحق:**

حسب المادة 260-1 فان الملحق يمثل المعلومات الضرورية للفهم و الإفصاح عن:

\* القواعد و الطرق المحاسبية المتبناة.

\* المعلومات التكميلية لفهم و شرح مضمون القوائم المالية الأخرى.

\* إيضاحات تخص الشركاء، الفروع و الشركة الأم.

آي أن الملحق عبارة عن قائمة مالية تتضمن الشرح الكتابي لجميع المعلومات التي على أساسها تم إعداد القوائم المالية الأربعة الأخرى و التي تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

1. **/ مدونة الحسابات و سيرها :**

تتمثل مدونة الحسابات في قائمة الحسابات التي يجب ان تتبناها الوحدات الاقتصادية إجباريا و التي على تبني معلومات مالية مطابقة للمعايير الدولية و هذا ما يوضحه النظام المحاسبي المالي.

* 1. **مدونة الحسابات[[15]](#footnote-16)2:**

2-1-1 مبادئ مخطط الحسابات:

تقوم الوحدة الاقتصادية بإعداد على الأقل مخطط حسابات يلائم هيكلها و نشاطاتها و احتياجاتها للمعلومات التسيير، و الحساب هو اصغر وحدة يعتمد عليها لتصنيف و تسجيل الحركات المحاسبية.

تجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى " الصنف "، و توجد فئتين من أصناف الحسابات:

* أصناف حسابات الميزانية.
* أصناف حسابات التسيير.

كل صنف يتفرع إلى حسابات و التي يرمز إليها بأرقام ذات عددين أو أكثر في إطار الترقيم العشري.

2-1-2 الإطار المحاسبي الإجباري:

يتمثل ملخص مخطط الحسابات الذي يعطي لكل صنف قائمة حسابات ذات رقمين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على كل الوحدات مهما كان نشاطها أو حجمها باستثناء الإجراءات الخاصة المتعلقة بها. و داخل هذا الإطار يمكن للوحدات فتح كل الفروع الضرورية للحسابات لتلبية احتياجاتها. كما ان قائمة الحسابات بثلاثة أرقام تم اقتراحها في هذا النظام .

إن العمليات المتعلقة بالميزانية تم توزيعها على (05) خمسة أصناف و يتكون إطارها المحاسبي من:

* صنف (01): حساب رؤوس الأموال
* صنف (02): حساب الأصول الثابتة.
* صنف (03): حسابات المخزونات.
* صنف (04): حسابات الغير.
* صنف (05): حسابات مالية.

و العملية المتعلقة بحساب النتائج تم توزيعها إلى صنفين :

\* صنف (06): حساب الأعباء \* صنف (07): حساب النواتج.

كما أن المادة 312-3 تشير أن الأقسام (0 ،8،9 ) غير مستعملة في إطار هذه الحسابات حيث يمكن للوحدات استعمالها بكل حرية من اجل متابعة محاسبتها التسييرية و التزاماتها المالية خارج الميزانية، أو حسابات خاصة محتملة ليس لها مكان ضمن أصناف الحسابات من 01 إلى 07.

* 1. **سير الحسابات:**

تقدم هذه القترة من النظام المحاسبي المالي و الذي ذل بها من الصفحة 45 إلى الصفحة 65 من الجريدة الرسمية 19 قواعد سيركل حساب ذو رقمين من مدونة الحسابات ، ويتم التطرق الى التعريف بمحتواها في الجدول الملخص في الملاحق.

**المبحث الثاني** : **مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي.**

بعدما تم التطرق إلى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي والإلمام بجميع جوانبه .سوف نتطرق في هذا البحث إلى دراسة مقارنة بين النظام الجديد و المخطط المحاسبي الوطني 1975، و ذلك بالتعرض إلى أهم التغيرات الجديدة و التطورات الناتجة عن تبني النظام المحاسبي المالي و تبيان مختلف الاختلافات في قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي.

**المطلب الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي و أهم التغيرات بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني.**

1. **أهداف النظام المحاسبي المالي:**

من خلال تعريف النظام المحاسبي المالي، و التي تم التطرق إليه سابقا و المتمثل في ***المادة 03 من الجريدة الرسمية رقم 19،***  لقد جاء من اجل تحقيق الأهداف التالية:

* سهولة إجراء عمليات المقارنة سواء خلال ظرف زمني محدد،سواء على مستوى المؤسسة وحدها أو على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات الأخرى و التي تتمتع بالوثوق والمصداقية.
* إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
* تدعيم المساهمين، الشركاء بالمعلومات المالية ذات النوعية و الشفافية العاليتين و التي تعكس ضمانات السير للحسابات.
* اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات في ظل تناسق قواعد و مبادئ التسجيل المحاسبي للقوائم المالية الوطنية و الدولية .
* تقديم القواعد و المبادئ المحاسبية التي يشترط فيها النوعية و الفعالية و التي تساهم في نمو فعالية الوضعية المالية للوحدة.
* نشر معلومات يشترط فيها توفر الخصائص النوعية التي تساهم في تشجيع المستثمرين و تقلل من درجة المخاطر.

1. **التطورات الرئيسية مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني و النظام المالي المحاسبي :**

و تتمثل أهم التغيرات و التطورات الجديدة بالنظر إلى المخطط الوطني المحاسبي في:

* تبني مبدأ جديد يتمثل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني و الذي يمس المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية من اجل إدراجها في الميزانية و التي لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار سابقا.
* تفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي.
* شروط التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة المادية و قواعد تقييمها.
* إدخال و استعمال حسب القيود والضرورة المصطلحات الجديدة، تتمثل أهمها في: القيمة العادلة، القيمة الحالية، مدة الانتفاع.......الخ.
* إمكانية تقييم و إعادة التقييم للأصول الثابتة وفق الشروط المحددة.
* معالجة المصاريف الإعدادية و مصاريف الإدارة و الانطلاق.
* إلغاء الصنف (08) و حرية استعماله من طرف المؤسسة بالإضافة إلى الصنف (0 ،9) في محاسبة التسيير .
* إمكانية الحصول على أرصدة مدينة أو دائنة بالنسبة للصنف 04 و05.
* عدم الأخذ بعين الاعتبار في طرق متابعة تقييم المخزون طريقة "LIFO" من دخل أخرا خرج أولا.
* الاختلاف في شكل, عدد و مضامين و تسميات القوائم المالية.

1. **التباعد بين النظام المحاسبي المالي و معايير التقارير الدولية :**

رغم توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية المحاسبية و المعايير التقارير المالية الدولية، غير انه يمكن ملاحظة بعض الاختلافات و التي نوجزها كما يلي:

* يطبق النظام المحاسبي المالي على الشركات المذكورة في المادة 03 من القانون 07-11 بشكل إجباري و بقوة القانون، أما المعايير المحاسبية الدولية تطبق بشكل اختياري و تخص الشركات المنظمة في البورصة.
* معالجة النظام المحاسبي المالي للحالات الخاصة المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي أو بمسك محاسبة مالية مبسطة، لكن المعايير المحاسبية الدولية و المعايير التقارير المالية الدولية لم تعالج هذه التفرقة و لم تحدد أي حالات خاصة بشأنها.
* إجبارية تطبيق الجرد الدائم في النظام المحاسبي المالي، بينما هو مسموح في المعايير المحاسبية الدولية.
* إلغاء طريقة من دخل أخرا خرج أولا في متابعة تقييم المخزونات بالنسبة للنظام المحاسبي المالي.

**المطلب الثاني :الاختلافات في قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي لبعض عناصر الأصول و الخصوم.**

1 **– الأصول الثابتة المعنوية و المادية و المخزونات:**

* 1. **الأصول الثابتة المعنوية:**

لقد عرفت الأصول الثابتة حسب هذا النظام كما سبق ذكره على أنها عبارة عن أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي ،مراقب و مستعمل في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة ( المادة 121-2 ).

و تسجل هذه الأصول الثابتة المعنوية و إدراجها ضمن الميزانية بتوفرها على الشروط التالية:

\* من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية.

\* إمكانية تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيها.

و هذا ما تضمنته المادة 121-3 من نفس القانون.

1. المصاريف الإعدادية :

اما فيما يخص قواعد تقييم الأصول الثابتة المعنوية ،نقيم مبدئيا بالقيمة و التكلفة التاريخية، و المتمثلة في:

- سعر الشراء.

- الرسوم و الضرائب غير المسترجعة.

- النفقات المباشرة

حيث لا تدخل ضمن النفقات المباشرة مصاريف الإدارة و مصاريف الانطلاق[[16]](#footnote-17)1.

و بالنسبة لمبلغ اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية يتوزع بصورة مطردة حسب مدة الانتفاع، حيث يعكس معدل استهلاك المزايا الاقتصادية المستعملة لهذا الأصل من طرف الكيان، كما يفترض أن لا تتجاوز مدته 20 عاما ، بالإضافة إلى إعادة النظر فيها و في طريقة الاهتلاك و التي يجب أن يدرسا دوربا و تغييرهما في حالة عدم تلاؤمها بظهور معطيات جديدة.

و بالنظر إلى ما سبق ذكره و مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني 1975 يمكن تبيان أهم الاختلافات الموجودة في معالجة الأصول الثابتة المعنوية في النقاط التالية :

* تسجل المصاريف الإعدادية ضمن التكاليف لا تدرج في الميزانية بينما كانت تسجل محاسبيا ضمن أصول المؤسسة كاستثمار بالإضافة إلى قابليتها إلى الاهتلاك حسب المخطط المحاسبي الوطني.
* اعتماد مدة و طرق الاهتلاك حسب العوامل الاقتصادية فيما كانت تفرض و تتأثر بالاعتبارات الجبائية حسب المخطط المحاسبي الوطني.
* إمكانية إعادة النظر و الدراسة الدورية لكل من مدة الانتفاع طريقة الاهتلاك و تغييرها حسب الحاجة و المعطيات الجديدة ، لكن حسب المخطط المحاسبي الوطني لم تشر أي نصوص أو مراسيم لمعالجة هذه النقطة.
* إدراج نفقات التطوير و البحث ضمن الأصول الثابتة المعنوية لاستوفائها لشروط التسجيل المحاسبي، مما تسجل في المخطط المحاسبي الوطني كتكاليف كل النفقات المتعلقة بالبحث و التطوير.
* شهرة المحل تسجل ضمن الصنف السادس كالتكاليف و ذلك لعدم استجابتها لشروط التسجيل المحاسبي و المتمثلة في عدم قدرة المؤسسة على مراقبة و إمكانية تقييم تكلفته بصفة موثوق منها، مما كانت تدرج في الميزانية ضمن الأصول حسب المخطط المحاسبي الوطني.
  1. **الأصول الثابتة المادية:**

يعرف الأصل الثابت المادي على انه أصل مادي تحوزه المؤسسة من اجل الإنتاج، تقديم الخدمات ،الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية ،و الذي يفترض استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.

و يسجل الثابت المادي و يدرج ضمن الميزانية في حالة توفره على الشروط التي حددها النظام المالي المحاسبي و المتعلقة بالمادة 121-3 من القانون 07-11 مثله مثل الأصول الثابتة المعنوية و تتمثل في:

* يكون من المحتمل أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية.
* إمكانية تقييم تكلفة هذا الأصل بوصفة موثوق فيها.

و فيما يخص تقييم الأصول الثابتة المادية فيجب تقييمها بتكلفتها التاريخية و ذلك إذا استوفت شروط التسجيل المحاسبي المذكورة أعلاه و التي يتضمن كل من :

* سعر الشراء
* الرسوم الغير المسترجعة و الحقوق الجمركية.
* المصاريف الأخرى.

و يتعلق هذا التقييم بالتقييم الأولي للحيازة و الذي يرتكز على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية، بينما يمكن تعديل هذا التقييم إذا ظهرت إشارات أو معطيات خلال الدورة المالية، و الذي يخص تقييم اللاحق للتقييم الأولي و هذا إذا اكتملت الشروط المنصوص عليها و المتمثلة بالدرجة الأولى في إمكانية التقييم بصورة موثوق فيها .

أما بالنسبة لاهتلاك الأصول المادية فنجد أن مبلغ الاهتلاك يوزع بصورة مطردة حسب مدة الانتفاع ، و الذي يعكس معدل اهتلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل من طرف المؤسسة، و لقد نص النظام المحاسبي المالي في المادة 121-07 على الطرق الاهتلاك التي يمكن على المؤسسة اعتمادها و المتمثلة في :

\* الاهتلاك الخطي. \* الاهتلاك المتناقص.

\* الاهتلاك المتزايد. \* طريقة الوحدات الإنتاج.

و يجب على المؤسسات إعادة النظر في مدة الانتفاع و طريقة الاهتلاك و دراستها دوريا و اجراء التغييرات اللازمة في حالة ظهور مؤشرات تشير إلى عدم ملائمتها .

يمكن تجسيد أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص الأصول الثابتة المادية في النقاط التالية:

* إدراج أي أصل مادي ضمن الأصول الثابتة المادية في الميزانية إذا استوفى شروط التسجيل المحاسبي ، وذلك بغض النظر إذا كان هذا الأصل المادي ملكا للمؤسسة أم لا و هذا ما لم يكن يأخذه المخطط المحاسبي الوطني بعين الاعتبار حيث أن إدراج أي أصل مادي ضمن ميزانية المؤسسة, وجب توفر عنصر الملكية القانونية لهذا الأصل من طرف المؤسسة.
* اعتماد الطرق و مدة الاهتلاك حسب العوامل الاقتصادية و المؤشرات المحددة لها، كانت تحدد حسب المخطط المحاسبي الوطني على أساس الاعتبارات الجبائية.
* وجوب دراسة دورية لكل من مدة الانتفاع و طريقة الاهتلاك و إعادة النظر فيها حسب الحاجة و المؤشرات الجديدة التي تساهم في تعديلها و اتخاذ أسس جديدة،و هذا لم يؤخذ بعين الاعتبار حسب المخطط المحاسبي الوطني ، حيث لا نجد أي من نصوص أو مراسيم تنص و تفرض معالجة هذه النقاط السابقة.
* إعادة التقييم (التقييم اللاحق) تتم بعملية منتظمة و بمجرد ظهور مؤشرات تسمح بتحديد قيمة إعادة التقييم بصفة موثوق فيها ، أما بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني فان هذه العملية لا تتم إلا بالنصوص القانونية و المتعلقة بالمراسيم التنفيذية لإعادة تقييم الاستثمار.
* إذا أعيد تقييم اي عنصر يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها[[17]](#footnote-18)1، وفيما يخص المخطط الوطني المحاسبي فان هذه العملية لا تمس إلا الأصول الثابتة و المذكورة في إطار إعادة التقييم القانوني.
  1. **المخزونات:**

تعرف المخزونات على أنها عبارة عن أصول [[18]](#footnote-19)2:

* مقتناة من طرف المؤسسة من اجل بيعها خلال النشاط العادي للدورة
* قيد الانجاز لغرض البيع
* في شكل مواد و لوازم أولية موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

و يتضمن تكلفة المخزون جميع التكاليف التي ساهمت في جلب المخزون من مكانه و حالته التي يكون عليها و المتمثلة في كل من تكلفة الشراء، تكلفة التحويل و المصاريف الأخرى

غير ان النظام المحاسبي المالي قد نص أيضا على طرق تقييم المخزون و ذلك باستعمال احدى الطريقتين[[19]](#footnote-20)3 :

\* طريقة FIFO:

و التي تمثل في أن عناصر المخزون التي اشتريت أولا يجب أن تباع أولا.

\* طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

و من هنا يمكن القول أن أهم الاختلافات بين النظام المالي المحاسبي و المخطط المحاسبي الوطني تمحورت حول طرق تقييم المخزونات اذ نجد أن:

النظام المحاسبي المالي و حسب المادة 123-6 من الجريدة الرسمية رقم 19 لقد رخص تقييم المخزونات إلا بالطريقتين السابقتي الذكر و ذلك بإلغاء الطريقة الثالثة و المتمثلة في طريقة LIFO و التي تعتمد على إخراج أولا ما تم إدخاله أخيرا من المخزونات و هذا الذي لا نلاحظه في المخطط المحاسبي الوطني و الذي ارتكز في تقييم المخزونات على الطرق الثلاث (طريقة FIFO،LIFO التكلفة الوسطية المرجحة).

1. **الإعانات العمومية و عقود الإيجار و مؤونات الأخطار و التكاليف**:

2**-1 الإعانات العمومية**:

تعرف الإعانات العمومية حسب المادة 124-1 من نفس القانون على أنها عبارة عن تحويلات للموارد العمومية و الموجهة للمستفيد من هذه الإعانات في ظل تقليص من تكاليفه المحتملة و هذا بعد الخضوع لمجموعة من الشروط تحدد حسب نشاطه.

و تسجل الإعانات ضمن الإيرادات و هذا خلال دورة أو عدة دورات حسب أساس منتظم و منطقي يتبع التكاليف المتعلقة بها.

و حسب المعيار المحاسبي الدولي 20 هنالك طريقتين لتسجيل الإعانات و المتمثلة في :

\* تسجيل الإعانات بتخفيضها من تكلفة أو القيمة المحاسبية للأصول التي قدمت من اجلها ( الإعانات ).

\* تسجيلها ضمن الإيرادات المؤجلة و المتمثلة في التسجيل الأولى أو المسبق للإيرادات.

و تتمثل أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المالي المحاسبي و المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص الإعانات العمومية و التي تمثلت في تبني النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير الدولية المحاسبية في المعالجة و التسجيل المحاسبي لهذه الإعانات بالاعتماد على احد الطريقتين المنصوصة في المعيار المحاسبي الدولي 20 ، بينما نجد في المخطط المحاسبي الوطني يقتصر على تسجيل الإعانات في حساب خاص ضمن رؤوس الأموال بالمبلغ المحصل.

* 1. **عقود الإيجار التمويلية :**

لقد تم التطرق إلى القواعد الخاصة بتقييم و التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويلية سابقا، و لهذا يمكن القول أن تسجل عقود الإيجار التمويلية و إدراجها ضمن الميزانية إلا باستوفائها لتلك الشروط المنصوص عليها كما يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى التمييز بين عقود الإيجار العادية و عقود الإيجار التمويلية تبيان العناصر التي تسمح بالتفرقة ونجد على سبيل المثال :

* أن تكون ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
* وجود حق اختيار متوقع لاكتساب الاصل موضوع الإيجار، سعر يكون اقل بصورة كافية عن قيمة الحقيقية في تاريخ ممارسة هذا الحق.

فالتسجيل المحاسبي للأصل موضوع الإيجار يكون بتاريخ بداية العقد و هذا مع احترام مبدأ تغلب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني، كما يدرج ضمن الميزانية المستأجر كأصل من ناحية الأصول، كالتزام من ناحية الخصوم و هذا بالقيمة الدنيا بين القيمة العادلة و القيمة الحالية. أما بالنسبة اهتلاك الأصول المستأجر فمعالجتها هي نفس معالجة و طريقة اهتلاك الأصول الثابتة المعنوية و المادية.

و نجد أهم نقطة اختلاف بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني مما يخص عقود الإيجار التمويلية هي اعتماد النظام المالي المحاسبي مبدأ التغليب الواقع الاقتصادي على القانوني في التسجيل المحاسبي حيث ان المخطط المحاسبي الوطني لا يمكن أن يدرج أي أصل ضمن أصول الميزانية إلا إذا كانت ضمن ممتلكات المؤسسة .

* 1. **مؤونة الأخطار و التكاليف :**

تعرف المؤونة التكاليف حسب المادة 125-01 على أنها عبارة عن خصم تكون استحقاقها او مبلغها غير مؤكد.

و التسجيل المحاسبي لهذه المؤسسة تكون عند تحقيق الشروط الآتية:

* للمؤسسة التزام حالي ناتج عن أحداث ماضية.
* احتمال خروج الموارد و التي تقتضي تسديد هذا الالتزام.
* إمكانية تقييم مبلغ الالتزام لصفة موثوق فيها .

كما يجب على المؤسسة إعادة النظر و الآخذ بعين الاعتبار هذه المؤونات في نهاية كل دورة بزيادتها أو استرجاعها و هذا حسب ما دعت إليه الضرورة لأنها تعكس احسن تقدير عند تاريخ الإقفال.

و تكمن أهم الاختلافات الموجودة من النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي المالي في هذا الصدد هو عدم القدرة تشكيل لتكاليف مستقبلية منتظرة، لان الهدف الرئيسي للقوائم المالية هو إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ الإقفال و ليس إعطاء صورة تعكس الوضعية المالية المستقبلية ، وهذا ما يسمح به المخطط الوطني ( تكوين مؤونات للتكاليف المستقبلية أعمال الإصلاح و الصيانات الكبرى).

**المطلب الثالث: الاختلافات في القوائم المالية.**

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم الاختلافات الموجودة فيما يخص شكل القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني.

1. **الميزانية:**

} يتم تصنيف عناصر الميزانية حسب المخطط المحاسبي المالي إلى جاري و غير جاري ، ونقصد بالأصول الغير الجارية تلك الأصول التي سيتم استحقاقها أو استهلاكها أو بيعها في اجل يتجاوز 12 شهرا أما الخصوم الغير الجارية فهي تلك الخصوم التي سيتم إطفاؤها هي الأخرى في اجل يتجاوز 12 شهرا.

بينما الأصول الجارية هي العناصر التي سيتم استهلاكها أو استحقاقها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال. أما الخصوم الجارية فهي تلك الخصوم التي تم إطفائها هي الأخرى خلال 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال.

أما في المخطط المحاسبي الوطني فيتم تصنيف الأصول حسب درجة سيولتها و في الخصوم حسب درجة الاستحقاق.

- شكل الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي عبارة عن جدول يظهر عملية المقارنة بالنسبة للدورة السابقة. و ذلك لتضمنه معلومات الفترة الحالية و الفترة السابقة، بينما في المخطط المحاسبي الوطني فهي عبارة عن جدول تخطيطي لا يتضمن سوى المعلومات الفترة الحالية مما لا يتسنى بإظهار عملية المقارنة مع الدورة السابقة.

- تتكون الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي من 05 مجموعات الأصول الغير الجارية، الأصول الجارية، الأموال الخاصة، الخصوم الغير الجارية و الخصوم الجارية، بينما تتكون من 05 أصناف حسب المخطط المحاسبي الوطني و المتمثلة في كل من الأموال الخاصة، الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، الديون.

- تندرج في الميزانية حسب النظام المالي المحاسبي و نأخذ بعين الاعتبار الأصول الثابتة المحصل عليها بقرض و التي لم تكن تدخل ضمن عناصر الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني.

- حذف بعض العناصر من الميزانية كمصاريف التمهيدية و التي كانت تظهر في الميزانية في الصنف 02 استثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني.

1. **حساب النتائج:**

* حسب الشكل الجديد لجدول حسابات النتائج يعطي إمكانية و قابلية المقارنة مع الدورة السابقة بإعطاء تبيان تفصيلي لكل دورة و هذا الذي لم يتوفر عليه شكل جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني.
* إعطاء النظام المالي المحاسبي حرية إعداد حساب النتائج و ذلك ببنيته طريقتين حسب الطبيعة و التي لا تختلف كثيرا مع المخطط المحاسبي الوطني و حسب الوظيفة و هو الشكل الجديد و الذي يقوم على التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء، العملية و المالية.........الخ.
* التميز و تفرقة الشكل الجديد للنتائج التي يتضمنها بإعطاء المؤشرات التي تسمح بتقييم أداء التسيير في المؤسسة و تحديد النقائص حسب كل مستوى.

1. **جدول تدفقات الخزينة :**

بالنظر للمخطط المحاسبي الوطني فهذه القائمة المالية المتمثلة في جدول تدفقات الجزئية لم تكن موجودة و بالتالي فهي بشكل جديد أتى به النظام المحاسبي المالي، و الذي يسمح بتبيان تدفقات الجزئية الموجبة أو السالبة حسب كل مستوى من المستويات الثلاث : الاستغلال، الاستثمارو التمويل و أهم التغيرات الطارئة ، بالإضافة إلى إمكانية مقارنة الخزينة مع الدورة السابقة .

كما يمكن النظام المحاسبي المالي من إعداد هذا الجدول باستعمال إحدى الطريقتين المباشرة أو الغير المباشرة و الذي تتضمن مختلف التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية و التسيير ، وهذا من اجل توفر قاعدة مرجعية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد الجزئية الموجبة و ما بعدها.

1. **جدول تغيرات رؤوس الأموال:**

يعتبر هذا الجدول هو الأخر جديد أتى به النظام المحاسبي المالي مثله مثل الجدول السابق حيث يقوم على تشكيل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية[[20]](#footnote-21)1.

و يعرف الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي على إنها عبارة عن المبلغ المتبقي من الأصول و الخصوم[[21]](#footnote-22)2.

1. **الملحق:**

هو عبارة عن قائمة جديدة تتضمن و توفر مختلف الشروحات و التفصيلات الضرورية من اجل الفهم الجيد للقوائم المالية الأخرى و المعلومات التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة لفترة زمنية محددة، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتمد على 15 جدول توضيحي و التي تبين سوى التحليل المفصل للحسابات الفرعية للميزانية و جدول حساب النتائج.

**المبحث الثالث: أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي**

لقد حدد تاريخ تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية بالدورة المالية 2010، اي بتاريخ 01 جانفي 2010 أصبح هذا النظام ساري المفعول على المؤسسات الممتلكة و المعنية به، و المذكورة في المادة 04 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 و المتضمن للنظام المحاسبي المالي .

و بالنظر للمبدأ الاستمرارية و إلى المادة رقم 17 من المرسوم التنفيذي 04-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق 28 مايو 2008 و التي تنص على:"**يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للدورة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة".**

و على هذا الأساس و بالنظر إلى مختلف قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي لكل من المخطط المحاسبي الوطني 1975 و بالنظام المحاسبي المالي 2010، فهنالك وجود اختلافات كثيرة كما سبق ذكرها حيث غير من الممكن الاكتفاء بالمعالجة الدورة المالية 2010 بإحداثها الاقتصادية فقط دون معالجة معطيات الميزانية الافتتاحية و التي تتضمن معلومات و معطيات معالجة حسب المخطط المحاسبي الوطني.

و في هذا الصدد وجب على المؤسسات إعادة النظر في القواعد و التسجيل المحاسبي للدورة السابقة (2009) من اجل تصحيح أرصدة الافتتاحية و التي تقوم على المبادئ و القواعد المحاسبية الخاصة للنظام المحاسبي المالي لضمان قابلة المقارنة، تكييف المعلومات و إعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية .

**المطلب الأول: الأحكام و المبادئ العامة**

1. الأحكام العامة:

بالرجوع إلى المادة السابقة الذكر و المتعلقة بتطبيق المؤسسات المعنية لهذا النظام ، فعلى كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة ان يقدم القوائم المالية للدورة المالية 2010 تاريخ الإقفال حسب الأحكام المنصوص عليها في النظام المالي و الذي يمس جميع التراب الوطني .

و يتمثل هذا التطبيق في تغيير الثقافة المحاسبية مما تشمله من تغير القواعد و الطرق المحاسبية و هذا ما تضمنته المادة 138 الفقرة 02 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 28 مايو 2008 حيث تنص على أن :"**تغيير الطرق المحاسبية يخص تعديلات المبادئ ، الأسس، الاتفاقيات، القواعد و الممارسات الخاصة التي تطبقها الكيان بهدف إعداد و عرض القوائم المالية".**

كما تنص نفس المادة الفقرة 03"**تعتبر طريقة محاسبة لا تتم إلا إذا فرض في إطار التنظيم الجديد أو إذا سمح بتحسين عرض القوائم المالية للكيان المعنية".**

لذلك و بخضوع المؤسسات لهذا النظام الجديد و المتعلق بالتطبيق الأولي له نجد أنها مجبرة على تغيير القواعد و الطرق المحاسبية مما ينتج عنه تأثيرات على مستويات مختلفة و لضمان على مستوى لقوائم المالية لسنة 2010 نجد ان المادة 138 الفقرة 04 تنص على ضرورة تكييف و معالجة المعلومات السنة المالية السابقة (2009 ).

و الهدف الرئيسي من ضمان السير الحسن لعملية تكيف و معالجة المعلومات الدورة السابقة و إعداد القوائم المالية الافتتاحية للسنة 2010 هو ان تتضمن هذه القوائم المالية:

* نشر معلومات أكيدة، كاملة، موثوق فيها ذات شفافية للمستخدمي هذه القوائم و التي تضمن لهم بالمقارنة.
* إعطاء نقطة انطلاق موثوق فيها لتطبيق النظام المحاسبي المالي

المبادئ العامة [[22]](#footnote-23)1:

يجب أن تحضر و تعرض الكشوفات المالية الخاصة بالسنة المالية 2010 كما لو كان الكيان دائما يوقف كشوفه المالية طبقا للأحكام الواردة في التنظيم الجديد، و بالتالي يجب أن تطبق الأحكام الجديدة بصفة رجعية، إلا إذا كان مبلغ التصحيح الخاص بالسنوات المالية السابقة يشكل مفعول لا يمكن تحديده.

كما يجب على الكيانات:

* إعداد ميزانية افتتاحية في أول جانفي طبقا للتنظيم الجديد.
* إعادة معالجة المعطيات المقارنة للسنة المالية 2009، بهدف ضمان مستوى الكشوف المالية للسنة 2010 المعروضة طبقا للتنظيم الجديد قابلة للمقارنة مع المعلومات المتعلقة بالستة المالية 2009.
* تنفيذ في رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية التصحيحات المتتالية لإعادة المعالجات ، المفروضة بفعل أول تطبيق للتنظيم المحاسبي الجديد.
* عرض في الملحق التفسيرات المفصلة لأثر الانتقال الى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي و عروض التدفقات الخزينة .

**المطلب الثاني: الأحكام المحاسبية**

1. **معالجة عناصر الميزانية:**
2. **معالجة الأصول:**
   1. **معالجات محاسبية خاصة لبعض الأصول الثابتة:**

و تتمثل هذه المعالجة في احتساب و عدم احتساب الأصول الثابتة التي توافق تعاريف و شروط المحاسبة الواردة حسب النصوص النظام المحاسبي المالي و التي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي المالي، تتمثل خاصة قي :

* + 1. عقود الإيجار التمويلية: و تتم تسجيل محاسبيا كل أصل محل عقد الإيجار التمويلي و ذلك باستوفائه للشروط السابقة الذكر و الخاصة بقواعد التقييم و التسجيل المحاسبي ، و هذا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ التغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

و تسجل هذه العقود الإيجار التمويلية في حسابات الأصول المؤسسة بقيمتها التاريخية ، إلا إذا ظهرت هنالك مؤشرات و معطيات لإعادة التقييم .

* + 1. نفقات البحث و التطوير : إذا كانت المؤسسة بصدد انجاز مشروع داخلي، فيجب تسجيل محاسبيا كل هذه النفقات الناتجة من مرحلة من مراحل تنمية و البحث لهذا المشروع و هذا إلا إذا توافقت مع تعاريف و شروط المحاسبة الواردة حسب النظام المحاسبي المالي .
    2. إلغاء المصاريف الإعدادية: يجب إلغاء أو حذف المصاريف الإعدادية و عدم إدراجها ضمن عناصر الميزانية لأنها لا تسحب لشروط التسجيل المحاسبي؛ و لا تعود بمزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.
    3. إلغاء يخص الأصول الثابتة ذات القيمة الضعيفة: و يتمثل هذا في جميع الأصول الثابتة التي لا تفوق قيمتها عتبة 30000 دج و الذي يجب أن تسجل محاسبيا كأعباء رغم توافقها مع الشروط السجل المحاسبي للأصول الثابتة (حسب المادة 121-4 من القانون التنفيذي 08-156).
  1. **الأصول الثابتة المادية:**
     1. تقييم : تسجل الأصول الثابتة المادية المدرجة في الميزانية الختامية بتاريخ 31/12/2009 في الميزانية الافتتاحية 01/01/2010 بإحدى القيمتين :

\* القيمة العادلة أو الحقيقية بتاريخ 01/01/2010.

\* القيمة إعادة التقييم .

و حسب المادة 182 من قانون الضرائب المباشرة فانه" القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم الأصول الثابتة بتاريخ دخول النظام المحاسبي المالي الجديد، سوف ترحل في النتيجة الختامية لمدة أقصاها 05 سنوات".

أما بالنسبة لمخصصات الاهتلاكات الإضافية الناتجة عن عمليات إعادة التقييم فترحل إلى النتيجة المحاسبية للدورة.

* + 1. :التجزئة الأصول الثابتة: لقد بين النظام المحاسبي المالي في المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في مادته 121 الفقرة 04 على إمكانية تجزئة المؤسسة أي أصل إلى مكونات منفصلة و هذا إذا توفر شرطين أساسيين هما:
* توفير مزايا اقتصادية حسب وثيرة مختلفة.
* وجود اختلاف في مدة الانتفاع.

و لقد حدد المجلس الوطني للمحاسبة منهجية تحديد المكونات في القرار رقم 03 الصادر بتاريخ 09 جويلية 2003.

كما يجب على المؤسسات في هذا الصدد مراعاة مجموع قيم هذه المكونات حيث لا يجب أن يتعدى القيمة الإجمالية للأصل بالإضافة إلى وجوب إعداد جدول الاهتلاك خاص بكل مكون.

* 1. **الأصول الثابتة المالية:**

لإدراج الأصول الثابتة المالية ضمن الميزانية الافتتاحية للدورة المالية 2010 وجب على المؤسسات تصنيفها على أساس جاري يتم تحقيقه أو بيعه في اجل بتجاوز 12 شهرا، أي بعبارة أخرى عبارة عن سندات و حقوق لأكثر من سنة.

و لهذا فان أصل مالي يستوفي للتعريف و الشروط المحاسبية وجب على المؤسسة تسجيله في الميزانية.

و تقييم الأصول الثابتة المالية و تسجل بتاريخ 01/01/2010 حسب الفئة التي تنتمي اليها كالتالي :

\* سندات المساهمة المجمعة.

\* سندات المساهمة الغير المجمعة بالقيمة الحقيقية أو العادلة.

\* السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية بالقيمة الحقيقية.

\* القروض و الحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير

في حالة ظهور و تبيان للمؤسسة مؤشرات حول تدني قيمة الأصول الثابتة المالية ابتداءا من تاريخ 01/01/2010، فيجب عليها تحديد قيمة هذا التدني و معالجته مع تسجيله محاسبيا.

* 1. **المخزونات:**

على المؤسسة اختيار بين إحدى الطريقتين في تقييم مخزوناتها و هذا حسب مع أنص به النظام المحاسبي المالي :

1. الطريقة التكلفة الوسطية المرجحة .
2. الطريقة دخل أولا خرج أولا.
   1. حسابات الغير:

إذا تبين للمؤسسة بتاريخ 01/01/2010 أن القيمة الاقتصادية الحقيقية لحقوقها هي اقل من قيمهم المحاسبية ، يجب عليها تكوين مؤونة تدني قيمة حسابات الغير المعينة و التي تعبر عن القيمة الناقصة لها.

* 1. **الحسابات المالية:**

عند تاريخ 01/01/2010 و إذا تبين للمؤسسة ان القيمة الاقتصادية اقل من قيمتهم المحاسبية ، وجب تكوين مؤونة تدني قيمة حسابات المالية و المعبرة للقيمة الناقصة لها.

1. **معالجة الخصوم:**

2**-1 معالجة خاصة لبعض الخصوم :**

و تمس هذه العملية احتساب و تسجيل جميع الخصوم الموافقة لتعريف و الشروط المحاسبية المنصوص عليها حسب النظام المحاسبي المالي، مع إلغاء بعض الخصوم التي لم تعد تؤخذ بعين الاعتبار.

2-1-1 المؤونات التقاعد و الخدمات المماثلة الغير المقيدة: حسب المادة 136 الفقرة 02 من الجريدة الرسمية 19 المؤرخة بتاريخ 25 مارس 2009، على المؤسسات تكوين مؤونات فيما يخص التعويضات و منح التقاعد و الخدمات المماثلة لها الممنوحة للعمال.

غير إن الأمر لا يتعلق بالدورة العادية إنما بالتطبيق الأولي لمؤونة التقاعد و الخدمات المماثلة و التي تعالج تصحيحات ناتجة عن تغيير المناهج المحاسبية.

2-1-2 الضرائب المؤجلة: ينتج على تطبيق النظام المحاسبي المالي تسجيل الضرائب المؤجلة و هذا وفقا ما تنص عليه المادة 134 (من الفقرة 01 إلى الفقرة 03) و الذي يندرج ضمن التصحيحات الناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية.

2-1-3 حذف/إلغاء مؤونة الصيانة و الإصلاحات الكبرى: تحث إلغاء و حذف المؤونات و الإصلاحات الكبرى من الميزانية الافتتاحية بتاريخ 01/01/2010، حيث تتضمن المادة 125 الفقرة 01 القواعد التسجيل المحاسبي لمؤونات الأخطار و تكاليف، لهذا نجد أن مؤونات الإصلاحات الكبرى لا توافق التعريف و شروط المحاسبة ة التي تعبر عن التزام مستقبلي غبر حالي.

1. **معالجة الأعباء و الإيرادات:**

بالنظر للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي فعلى المؤسسات الأخذ بعين الاعتبار التعاريف و القواعد التقييم و التسجيل المحاسبي للنواتج و الأعباء و الواردة عن الأنشطة العادية.

**المطلب الثالث : الخطوات التطبيقية للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي و جدول تطابق الحسابات .**

لضمان عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و إعداد القوائم المالية الافتتاحية سنة 2010 بصورة تعكس الوضعية المالية الحقيقية و تحترم القواعد و المبادئ المنصوص عليها هذا النظام الجديد وجب على المؤسسات بالإضافة إلى المعالجات السابقة متابعة الخطوات التالية[[23]](#footnote-24)1:

* ضمان مساواة مجاميع الميزانية الافتتاحية (حسب النظام المحاسبي المالي ) و مجاميع الميزانية الختامية ( حسب المخطط المحاسبي الوطني ).
* إعادة ترتيب الحسابات حسب ما ورد في النظام الحاسبي المالي.
* تسجيل كل أرصدة التصحيحات الناتجة عن عملية الانتقال أو المعالجة المتعلقة بها في حساب رقم 11: الترحيل من جديد ( مع إمكانية إضافة حساب فرعي له معنون (\* 11 ): تصحيحات ناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية.

يمكن للمؤسسات أن تستثني من هذه العملية و المتعلقة بالمعالجة الرجعية للتنظيم الجديد الذي يخص معالجة الأصول و الخصوم:

* إذا كان مبلغ التصحيح المتعلق بالسنوات المالية السابقة لا يمكن تحديده بشكل معقول.
* وجود أحكام انتقالية تسمح أو تعرض معالجة أخرى.
* إذا كانت معالجة عمليات حساب النتيجة لسنة 2009 تتطلب أعمال لا يمكن للكيانات انجازها دون صعوبات كبيرة.
* إذا كانت هذه العملية لا تعطي معلومات ذات دلالة لمستعملي الكشوف المالية.

و لضمان المؤسسات السير الحسن و تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي يمكن لها الاعتماد على جدول تطابق الحسابات (انظر الملاحق).

**خاتمة الفصل:**

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يشكل تغيرا جذريا للثقافة المحاسبية و الذي يسمح للمؤسسات الوطنية لتقديم وضعيتها المالية بكل شفافية, و التأقلم مع المعطيات الجديدة, حيث أدخل تغيرات جذرية على مستوى التعاريف, المفاهيم, نظم التقييم و التقييد المحاسبي و كذا طبيعة القوائم المالية و محتواها.

و لضمان عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و إعداد القوائم المالية الافتتاحية سنة 2010 بصورة تعكس الوضعية المالية الحقيقية و تحترم القواعد و المبادئ المنصوص عليها في هذا النظام الجديد وجب على المؤسسات مراعاة و بعناية جل المتطلبات و المقتضيات التي أقرتها النصوص و القوانين بما فيه الإجراءات التطبيق الأولي.

1. - الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 الموافق ل28 الربيع الأول 1430، صفحة 65. [↑](#footnote-ref-2)
2. - شعيب شنوف، مرجغ سابق، صفحة 29. [↑](#footnote-ref-3)
3. 1 - Saci Djelloul, Comptabilité de l’entreprise et système économique, OPU, Alger, 1991, page85. [↑](#footnote-ref-4)
4. 2 – MEMENTO francis lefebvre: Comptable Francis Lefebvre edition, Paris, 2001, page 521. [↑](#footnote-ref-5)
5. 1 – TOURNIER jean-claude, la révolution comptable, édition d’organisation, paris, 2000, page 166. [↑](#footnote-ref-6)
6. 1 – Projet de système comptable financier, ministere des finances, juillet 2006, page 09. [↑](#footnote-ref-7)
7. 1 - الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، صفحة 07 . [↑](#footnote-ref-8)
8. 1 - الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، صفحة 12. [↑](#footnote-ref-9)
9. 1 - الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، صفحة 15. [↑](#footnote-ref-10)
10. 1 – شعيب شنوف، مرجغ سابق، صفحة 77. [↑](#footnote-ref-11)
11. 1 – TAZDAIT ALI, Maitrise du système comptable financier, édition ACG, ALGER, 2009, page 92. [↑](#footnote-ref-12)
12. 2 - TAZDAIT ALI, op.cit, page 99. [↑](#footnote-ref-13)
13. 3 - TAZDAIT ALI, op.cit, page 102. [↑](#footnote-ref-14)
14. 1 - شعيب شنوف، مرجغ سابق، صفحة 81 . [↑](#footnote-ref-15)
15. 2 - الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، صفحة 39. [↑](#footnote-ref-16)
16. 1 - الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، صفحة 08. [↑](#footnote-ref-17)
17. 1 - جمال لعشيشي، مرجغ سابق، صفحة 18. [↑](#footnote-ref-18)
18. 2 – TAZDAIT ali, op.cit, page 63. [↑](#footnote-ref-19)
19. 3 – الجريدة الرسمية رقم 19، مرجغ سابق، المادة 123-6، صفحة 12. [↑](#footnote-ref-20)
20. 1 – الجريدة الرسمية رقم 19 ، مرجغ سابق، المادة 250-1، صفحة 22. [↑](#footnote-ref-21)
21. 2 – المرسوم التنفيدي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الاولى 1429 الموافق ل 28 ماي 2008 ، صفحة 11. [↑](#footnote-ref-22)
22. 1 –التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29اكتوبر 2009 المتعلقة بالتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي 2010، صفحة 04. [↑](#footnote-ref-23)
23. 1 - التعليمة الوزارية رقم 02، مرجع سابق، صفحة رقم [↑](#footnote-ref-24)