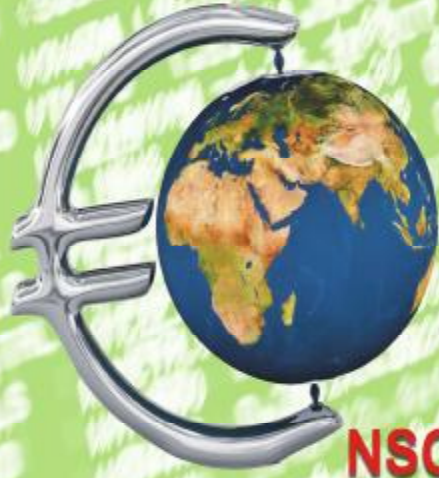


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي بالوادي



معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



ينظم :

الملتقى الدولي الأول حول :

النظام المحاسبي الهالي الجديد NSCF

في ظل معايير المحاسبة الدولية

تجارب ، تطبيقات وافاق

يومي : 17 - 18 جانفي 2010

بالقطب الجامعي الجديد الشط



المركز الجامعي بالوادي
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

الملتقى الدولي الأول :
« النظام المحاسبي المالي الجديد » في ظل معايير المحاسبة الدولية
تجارب، تطبيقات وأفاق
يومي : 17 - 18 جانفي 2010

مداخلة مقدمة ضمن المحور الخامس بعنوان:
أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية
« حالة جدول حساب النتائج »

إعداد:

الدكتور أوسريير منور، أستاذ محاضر، المركز الجامعي بخميس مليانة
والأستاذ: مجبر محمد، أستاذ مساعد، المركز الجامعي بخميس مليانة

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية

« حالة قائمة حساب النتائج »

مقدمة: مع بداية سنة 2010 تشرع الجزائر في تطبيق النظام المالي المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والذي يعوض ويلغي المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق، وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام يتولى سنويا إعداد كشوف مالية تشتمل على ميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكتملة للميزانية ولجدول حساب النتائج، وفي هذه البحث نحاول التعرف على مختلف هذه القوائم حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد مع المقارنة مع القوائم المالية التي كانت معتمدة في الخطط المحاسبية القديم، كما سنتعرض بشيء من التفصيل لحالة جدول حسابات النتائج، ومما سبق فإن الإشكالية الرئيسية للبحث هي: ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على طريقة عرض القوائم المالية، والذي تتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).
- هل القوائم المالية التي أقرها النظام المحاسبي المالي الجديد تستجيب لهذه المعايير.
- ما هي التغييرات التي جاء بها هذا النظام بالمقارنة مع القوائم المالية التي كانت معتمدة في المخطط المحاسبي القديم.
- ما هي مختلف عناصر جدول حساب النتائج (قائمة الدخل) حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.

ومن أجل الإجابة على هذه الأسئلة تم الاعتماد على بعض المراجع المتخصصة في هذا المجال بالإضافة إلى الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975م والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، والأمر رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جوان 2008م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات.

تعريف القوائم المالية: (1) تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنه تقتبس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المنشأة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية.

وقد تطرق المعيار IAS 1 إلى عرض القوائم المالية، وكذلك صدر عن مجلس المعايير المحاسبية IASB دليل عن كيفية إعداد القوائم المالية استناداً إلى معايير التقارير المالية الدولية. وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية حسب هذا المعيار على إدارة حتى ولو قام بإعدادها المحاسب أو تم الاستعانة بالمدقق الخارجي فإن ذلك لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وقد أشار النظام المحاسبي المالي الجديد إلى ذلك حيث أكد على أن تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصداره خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية (2).

خصائص القوائم المالية: (3) تعتبر القوائم المالية أهم وسيلة للإفصاح (أو الإبلاغ) المالي عن وضع المؤسسة، وهي تمكن كافة مستعملي هذه القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة، حيث تحتوي على الخصوصيات النوعية الآتية:

- الوضوح: إذ يجب أن يتم عرض وتقييم العمليات وفقاً لواقعها ومضمونها الحقيقي وليس لشكلها القانوني فقط.
- الملائمة: أي أن تكون المعلومات تفيد المستعملين في اتخاذ القرار.
- الشفافية: يتضمن هذا المبدأ الصورة الصادقة، أولوية المضمون على الشكل، الحياد، الحذر (إذ يتوجب الأخذ بالحسبان الخسائر المحتملة)، وكذلك تخفيض الخيارات المحاسبية (طريقة وحيدة مفروضة في أغلب الحالات، إدماج جزء من خارج الميزانية، توزيع حسب قطاعات النشاط وحسب المناطق الجغرافية، تخفيض آجال بث المعلومات (ثلاثي) ... إلخ).

- قابلية المقارنة: حيث يفترض وجود معلومات حول اختيار الطرق المطبقة وديمومتها. كما يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء.

- المادية (الأهمية النسبية): يجب أن تفصح البيانات المالية عن كافة العناصر التي تكون من الأهمية النسبية إلى حد تؤثر على عملية التقييم واتخاذ القرارات.

- الاكتمال: لتكون موثوقة؛ فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة (استعمال القيمة العادلة، معلومات قطاعية).

مكونات القوائم المالية: حسب المعايير المحاسبية الدولية فإن الحد الأدنى تتمثل في ما يلي:

(4)

1- قائمة المركز المالي (الميزانية): وهي قائمة تتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها بتاريخ معين.

2- قائمة الدخل: وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب والمصاريف والخسائر عن فترة معينة.

3- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: وتتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

4- قائمة التدفقات النقدية: وتتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المنشأة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمنشأة في تاريخ معين وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المركز المالي يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق.

5- الملاحظات: وتتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببند القوائم المالية، إضافة لإفصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.

وقد أقر النظام المحاسبي المالي الجديد هذه القوائم من خلال الفصل الرابع من الأمر رقم 11-07 الذي ألزم الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون بإعداد القوائم المالية التالية سنويا على الأقل (5) :

- ميزانية: un bilan .
 - حساب النتائج: un compte de résultat .
 - جدول سيولة الخزينة: un tableau des flux de trésorerie .
 - جدول تغير الأموال الخاصة: un tableau de variation des capitaux propres .
 - ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج
- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat .

المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية: حسب النظام المحاسبي المالي يتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة (6):

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.
 - طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).
 - تاريخ الإقفال.
 - العملة التي تقدم بها.
- ويتم تبيان أيضا بعض المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان.
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.
 - الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
 - اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.
 - معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

ويمكن أن نشير هنا إلى أن قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج كانت معتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، بينما تم استحداث القوائم الأخرى في النظام المحاسبي المالي الجديد بما يتوافق مع حسب المعايير المحاسبية الدولية، لكن تجدر الإشارة أيضا إلى أنه طرأت عدة تغييرات على قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج عند الانتقال إلى النظم المالي الجديد، وهذه التغييرات يمكن أن نلخصها فيما يلي:

أولا بالنسبة للميزانية: نورد أهم التغيرات الطارئة على الميزانية في النقاط التالية والتي تم استنتاجها من خلال عملية المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد (7) والمخطط المحاسبي الوطني (8):

1- تتكون الميزانية في المخطط المحاسبي من 5 أصناف، ثلاثة أصناف في الأصول هي الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، وصنفين في الخصوم هما الأموال الخاصة والديون، حيث كان مبدأ الترتيب هو سيولة الأصول وإستحقاقية الخصوم، إلا الملاحظ أن هناك مثل سندات المساهمة في الأصول يمكن أن تحتفظ به المؤسسة لفترات طويلة كاستثمار ورغم ذلك نجده ضمن الصنف 4 الحقوق وكذلك فإنه لا يتم التفرقة بين الديون الطويلة وقصيرة الأجل، بالإضافة إلى عدة نقائص أخرى منها ظهور بعض عناصر الأصول بغير قيمتها الحقيقية، بينما في النظام المحاسبي المالي نجد أن هناك تقسيما مغايرا تماما، حيث قسمت الأصول إلى أصول غير جارية تضم مختلف أنواع التثبيتات (معنوية، عينية، مالية) وأصول جارية تمثل بقي الأصول، أما جانب الخصوم فقسم إلى: رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، والخصوم الجارية، وهذا التقسيم مهم جدا خاصة في التحليل المالي، حيث كانت الميزانية المحاسبية في المخطط المحاسبي نظرا للنقائص التي أشرنا إليها والمتعلقة بطريقة ترتيب عناصر الأصول والخصوم (بالإضافة إلى عدة نقائص أخرى منها ظهور بعض عناصر الأصول بغير قيمته الحقيقية) غير صالحة لعملية التحليل المالي لذلك كان يجب القيام ببعض التحويلات (الانتقال إلى الميزانية المالية) حتى يتسنى القيام بعملية التحليل المالي (9)، وهو ما سنكون في غنى عنه في ظل النظام المحاسبي المالي (10).

2- عناصر الأصول في الميزانية المحاسبية في المخطط المحاسبي كانت تقيم بالقيمة التاريخية أي بالقيمة التي تم الحصول عليها بها، والتي غالبا ما لا تكون معبرة عن القيمة الحقيقية، بينما في الميزانية المالية يمكن إعادة تقييم عناصر الأصول بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة).

3- الميزانية في المخطط المحاسبي القديم كانت تحتوي فقط على المعلومات المتعلقة بالدورة الخاصة بها، بينما في ظل النظام المحاسبي المالي تحتوي الميزانية أيضا على المعلومات المتعلقة بالدورة السابقة، وهذا مهم جدا من أجل المقارنة ومعرفة التغيرات التي طرأت على الميزانية من سنة لأخرى.

4- بعض العناصر مثل الاستثمارات الممولة عن طريق قرض إيجاري وهي العملية التي تنتهي عادة بتملك المستأجر لهذه الاستثمارات في نهاية مدة العقد لا تظهر ضمن عناصر الأصول حسب المخطط المحاسبي الوطني، لكنها في النظام المحاسبي المالي تظهر ضمن عناصر الأصول (التثبيات) وبالمقابل تظهر الالتزامات المتعلقة بهذا العقد ضمن عناصر الخصوم الجارية أو غير الجارية حسب تاريخ استحقاقها.

ثانيا بالنسبة لقائمة حساب النتائج⁽¹¹⁾:

1- مستويات النتائج التي تظهرها قائمة حساب النتائج أكبر منها في جدول حسابات النتائج في النظام المحاسبي القديم (وهو ما سنتطرق إليه بالتفصيل في الدراسة التفصيلية لعناصر قائمة حساب النتائج).

2- النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في المخطط المحاسبي الوطني أين كانت تخصص المجموعة 08 للنتائج.

3- كما هو الشأن في قائمة الميزانية فإن المعلومات الواردة في قائمة حساب النتائج تتعلق بالدورة الحالية والدورة السابقة.

4- كان جدول حسابات النتائج يعد وبمنظور واحد فقط حسب الطبيعة (بالاعتماد على حسابات التسيير كما هي)، أما قائمة حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي فيتم إعدادها وفق منظورين: حسب الطبيعة وحسب الوظيفة وذلك بالتمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء، وتكاليف التوزيع والبيع، والتكاليف الإدارية، لكن يعتبر هذا المنظور يعتبر اختياريا وليس إجباريا، (كان مستخدمو جدول حسابات النتائج يضطرون لإعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها ومن ثم إعداد ما يسمى بجدول تحليل الاستغلال الوظيفي من أجل الاستفادة من مزايا التحليل الوظيفي⁽¹²⁾).

5- تحسب الضريبة في حساب النتائج على أساس النتيجة العادية ثم تضاف النتيجة العادية إلى الصافي، بينما في جدول حسابات النتائج كان يتم فرض الضريبة على مجموع نتيجتي الاستغلال وخارج الاستغلال.

6- يفرق جدول حساب النتائج بين نتيجة العمليات النتيجة المالية وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في جدول حسابات النتائج.

دراسة حالة قائمة حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي الجديد:

المعلومات التي تقدمها قائمة حساب النتائج:

- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- لعناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.
- المعلومات المقدمة إما في جدول حساب النتائج أو في الملحق المكمل له:
- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ملاحظات: لقد أشار النظام المحاسبي المالي الجديد إلى:

- للكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.
- تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).
- تتأتى النتيجة غير العادية من منتوجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية والكارثة الطبيعية وغير المتوقعة)

- يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات والأعباء، وبصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط فإن حساب النتائج أو الملحق بهذه الكيانات يمثل ما يأتي:

- منتوجات الفوائد وما شابهها.
- أعباء الفوائد وما شابهها.
- الحصص المستلمة.
- الأتعاب والعمولات المقبوضة.
- الأتعاب والعمولات المدفوعة.
- المنتوجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات حسب كل فئة منها.
- الأعباء والمنتوجات المتعلقة بعمليات الصرف.
- منتوجات الاستغلال الأخرى.
- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد.
- أعباء الإدارة العامة.
- الاستغلال الأخرى.

الدراسة التفصيلية لعناصر قائمة حساب النتائج (حسب الطبيعة):¹³

أولاً: إنتاج السنة المالية (PRODUCTION DE L'EXERCICE) ويدخل في حسابه أربع حسابات (حسابات الإنتاج) وهي:

1. ح70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة (اختصر هذا الحساب حسابات: 70 مبيعات بضائع، 71 إنتاج مباع، 74 خدمات مقدمة، في المخطط المحاسبي الوطني القديم)، وهو حساب يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح700: المبيعات من البضائع.

ح701: المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة.

ح702: المبيعات من المنتوجات الوسيطة.

ح703: المبيعات من المنتوجات المتبقية.

ح704: مبيعات الأشغال.

ح705: مبيعات الدراسات.

ح706: تقديم الخدمات الأخرى.

ح708: منتوجات الأنشطة الملحقة.

ح709: التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة.

2. ح72: الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون، أي أن هذا الحساب يمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان (يقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم ح72)، ويندرج تحته الحسابين التاليين:

ح723: تغير المخزونات الجارية.

ح724: تغير المخزونات من المنتجات.

3. ح73: الإنتاج المثبت، ويقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم ح73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة إلا أنه يتفرع إلى الحسابين التاليين:

ح731: الإنتاج المثبت للأصول المعنوية.

ح732: الإنتاج المثبت للأصول العينية.

4. ح74: إعانات الاستغلال، وهو حساب لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي السابق (حيث كانت الإعانات تسجل ضمن حساب 790 إعانات مستلمة) ويتفرع ح74 إلى الحسابين التاليين:

741- إعانات التوازن.

748- إعانات أخرى للاستغلال.

ومما سبق فإن:

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال. \Leftarrow إنتاج السنة المالية = ح70 + ح71 + ح73 + ح74.

ثانيا: إستهلاك السنة المالية (CONSOMMATION DE L'EXERCICE): ويدخل في

حسابه 3 حسابات وهي:

1. ح60: المشتريات المستهلكة: حيث عوض هذا الحساب كل من ح60 بضاعة مستهلكة

وح61 مواد ولوازم مستهلكة في المخطط المحاسبي القديم وتتفرع منه الحسابات التالية:

- ح-600: مشتريات البضائع المباعة (يقابلها في المخطط القديم ح-60 بضاعة مستهلكة).
- ح-601: المواد الأولية (في المخطط القديم كانت تدرج ضمن ح-61 مواد ولوازم مستهلكة).
- ح-602: التموينات الأخرى.
- ح-603: تغيرات المخزونات.
- ح-604: مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة.
- ح-605: مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال.
- ح-607: المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات.
- ح-608: مصاريف الشراء التابعة.
- ح-609: التخفيضات، والتنزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات.
2. ح-61: الخدمات الخارجية، أي الخدمات المستلمة من الغير (يقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم ح-62)، ويندرج تحته الحسابات التالية:
- ح-611: التقاول العام.
- ح-613: الإيجارات.
- ح-614: الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة.
- ح-615: الصيانة والتصليلات، والرعاية.
- ح-616: أقساط التأمينات.
- ح-617: الدراسات والأبحاث.
- ح-618: التوثيق والمستجدات.
- ح-619: التخفيضات، والتنزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.
3. ح-62: الاستهلاكات الخارجية الأخرى، ويتفرع إلى الحسابات التالية:
- ح-621: العاملون الخارجيون عن المؤسسة.
- ح-622: أجور الوسطاء والأتعاب.
- ح-623: الإشهار والنشر والعلاقات العامة.
- ح-624: نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين.
- ح-625: التنقلات والمهمات والاستقبالات.

د626: مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية.

د627 الخدمات المصرفية وما شابهها.

د628 الاشتراكات والمستجدات.

د629: التخفيضات، والتنزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى.

ومما سبق فإن: استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + : الخدمات الخارجية +

الاستهلاكات الخارجية الأخرى. ← استهلاك السنة المالية = د60 + د61 + د62.

ثالثا: القيمة المضافة للاستغلال (VALEUR AJOUTEE D.EXPLOITATION) وهي عبارة

عن الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية

← القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

= د70 + د71 + د73 - د74 - (د60 + د61 + د62)

رابعا: إجمالي فائض الاستغلال (EXCEDENT BRUT D.EXPLOITATION) وهو عن

القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات

المماثلة، أي: إجمالي فائض الاستغلال = عن القيمة المضافة للاستغلال - د63 - د64

والملاحظ هنا هو أن إجمالي فائض الاستغلال في النظام المحاسبي المالي الجديد يختلف

عن نتيجة الاستغلال في المخطط المحاسبي الوطني القديم نظرا لكونه لم يطرح المصاريف المالية

ولم يضيف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاك والمؤونات، حيث أوجد النظام

المحاسبي الجديد مستويين جديدين وهما: النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

خامسا: النتيجة العملياتية (RESULTAT OPERATIONNEL) عبارة عن إجمالي فائض

الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا

مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة

والمؤونات، أي أن:

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + د75 - د65 - د68 + د78.

سادسا: النتيجة المالية: (RESULTAT FINANCIER) وهي النتيجة التي تم تحقيقها من

خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية:

النتيجة المالية = ح67 - ح66.

سابعاً: النتيجة العادية قبل الضرائب: (RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS) وهي مجموع كل من النتيجة العملية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة.

ثامناً: النتيجة الصافية للأنشطة العادية: (RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES) وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - ح(695 و698) - ح(692 و693)

تاسعاً: النتيجة غير العادية: (RESULTAT EXTRAORDINAIRE) وهي عبارة عن الفرق بين ح77 عناصر غير عادية (المنتجات) وح67 عناصر غير عادية (الأعباء) حيث يقابلها في المخطط المحاسبي القديم نتيجة خارج الاستغلال.

النتيجة غير العادية = ح77 - ح67.

عاشراً: صافي نتيجة السنة المالية: (RESULTAT NET DE L EXERCICE) وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.

لدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج (حسب الوظائف):

أولاً: هامش الربح الإجمالي: وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - كلفة المبيعات.

ثانياً: النتيجة العملية: وهي هامش الربح الإجمالي مضافاً إليه المنتجات العملية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء الأخرى العملية.

النتيجة التشغيلية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات التشغيلية الأخرى - التكاليف التجارية - الأعباء الإدارية - والأعباء الأخرى التشغيلية.

ثالثا: النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة التشغيلية - مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات + منتجات مالية - أعباء مالية.

رابعا: النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

خامسا: النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - الأعباء الغير العادية + المنتوجات غير العادية.

خاتمة:

تعتبر القوائم المالية ملخص للعمليات والأحداث المالية التي تمت خلال الدورة وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية، وتتمثل هذه القوائم حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات (الملحق).

وقد أقر النظام المحاسبي المالي الجديد هذه القوائم، مما يعني استحداث ثلاث قوائم لم تكن معروفة في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، وهي قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية والملحق، بينما احتفظ بالميزانية وجدول حسابات النتائج لكن مع بعض الاختلافات حتى تكون موافقة للمعايير المحاسبية الدولية، يمكن ذكر بعضها:

- تتكون الميزانية في المخطط المحاسبي من 5 أصناف، ثلاثة أصناف في الأصول هي الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، وصنفين في الخصوم هما الأموال الخاصة والديون، بينما في النظام المحاسبي المالي قسمت الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية، أما جانب الخصوم فقسم إلى: رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، والخصوم الجارية.

- عناصر الأصول في الميزانية المحاسبية في المخطط المحاسبي كانت تقيم بالقيمة التاريخية أي بالقيمة التي تم الحصول عليها بها، بينما في الميزانية المالية يمكن إعادة تقييم عناصر الأصول بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة).

- كل الميزانية وجدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم كانت تحتوي فقط على المعلومات المتعلقة بالدورة الخاصة بها، بينما في ظل النظام المحاسبي المالي تحتوي أيضا على المعلومات المتعلقة بالدورة السابقة، وهذا مهم جدا من أجل المقارنة.

- مستويات النتائج التي تظهاها قائمة حساب النتائج أكبر منها في جدول حسابات النتائج في النظام المحاسبي القديم كما أن النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في المخطط المحاسبي الوطني أين كانت تخصص المجموعة 08 للنتائج.

- كان جدول حسابات النتائج يعد وبمنظور واحد فقط حسب الطبيعة أما قائمة حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي فيتم إعداده وفق منظورين: حسب الطبيعة وحسب الوظيفة.

وفي الأخير يجب أن نشير إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يمثل تحديا للجامعة الجزائرية التي يقع على عاتقها تكوين الإطارات المتخصصة المتحكمة في هذا النظام، حيث أن

المؤسسة الجزائرية ستكون في حاجة ماسة لهذه الإطارات من أجل الانتقال إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي، من أجل ذلك نقترح القيام بالإجراءات التالية التي نرى بأنها ضرورية جدا ومطلب ملح بل إنها متأخرة حيث كان يفترض القيام بها على الأقل سنتين قبل الشروع في تطبيق النظام:

- تشكيل لجنة من الأساتذة المختصين في وكذا خبراء المحاسبة بالتنسيق مع وزارة التعليم العالي من أجل إعداد برنامج موحد لتدريس مقياس المحاسبة والمقاييس الأخرى ذات العلاقة في الجامعة الجزائرية.
- القيام في مرحل أولية بدورات تكوينية لصالح الأساتذة المكلفين بتدريس مقياس المحاسبة والمقاييس الأخرى ذات العلاقة (التحليل المالي، المحاسبة المعمقة، محاسبة الشركات، ...).
- يمكن بعد ذلك تطبيق البرامج الجديدة على كافة الجامعات الجزائرية، كما يمكن أيضا القيام بدورات تكوينية لصالح موظفي المؤسسات وخريجي الجامعات للسنوات السابقة.

-
- 1 خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى: 2008، ص: 93.
- 2 القرار المؤرخ في 26 جوان 2008م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م، ص: 22.
- 3 معتصم دحو، أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS بالجزائر، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية 16 - 18 نوفمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة.
- 4 خالد جمال الجعرات، المرجع السابق، ص: 97.
- 5 الأمر رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م والمتضمن النظام المحاسبي المالي، صادر في الجريدة الرسمية العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007م، ص: 05.
- 6 القرار المؤرخ في 26 جوان 2008م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م، ص: 22.
- 7 القرار المؤرخ في 26 جوان 2008م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م، ص: 03.
- 8 الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975م والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، صادر في الجريدة الرسمية العدد 37 بتاريخ 09 ماي 1975م، ص: 502.
- 9 ناصر دادي عدون ، التحليل المالي، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص: 29 .
- 10 يمكن الرجوع لكتاب: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة، بوداود، حيث خصص قسما منه للتحليل المالي الحديث في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.
- 11 يمكن الاطلاع على شكل قائمة حسابات النتائج حسب الطبيعة بالرجوع إلى الأمر رقم 35-75 السابق الذكر (الجريدة الرسمية العدد 37 ، ص: 30 و 34).
- 12 ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص: 85.
- 13 يمكن الاطلاع على شكل قائمة حسابات النتائج حسب الوظيفة بالرجوع إلى الأمر رقم 35-75 السابق الذكر (الجريدة الرسمية العدد 37 ، ص: 31).