

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

BADJI MOKHTAR- ANNABA UNIVERSITY
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR-ANNABA



جامعة باجي مختار- عنابة

السنة 2011-2012

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج

مقدمة لنيل شهادة الماجستير

انعكاسات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية على قيمة المؤسسة الجزائرية:

القيمة المحاسبية لشركة SOTRAMEST

الشعبة: محاسبة

ـ

الطالب: ياسين بن حمزة

مدير مذكرة التخرج: الشريف ربحان أستاذ محاضر "أ" جامعة باجي مختار عنابة

أمام اللجنة

الرئيس: هوام جمعة أستاذة محاضرة "أ" جامعة باجي مختار عنابة

الفاحصون:

رضا جاوحدو أستاذ محاضر "أ" جامعة باجي مختار عنابة

كمال حمانة أستاذ محاضر "أ" جامعة باجي مختار عنابة

ملخص

بتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) 2010 تتخطى الجزائر نطاق معايير المحاسبة الدولية بهدف تنظيم المعلومة المالية المعدة والمقدمة لمختلف الأطراف المعنية بها خصوصا المستثمرين. هذا النظام الذي جاء خلفا للمخطط الوطني للمحاسبة (PCN) المطبق في الجزائر لمدة تزيد عن ثلاثين سنة، بدون تعديلات جوهرية، أدى الى قلب الذهنية المحاسبية الوطنية وأدرج مستجدات عميقة تنطلق من المفاهيم البسيطة وصولا الى هندسة الحسابات الظاهرة في الكشوف المالية. حتى الأحكام الجبائية لم تحتفظ لنفسها بخاصية الحيادية.

يوفر هذا المنظور الجديد قراءة مختلفة للكشوف المالية المقدمة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة PCN لارتباطه بالتعبير عن الصورة الحقيقية للمنشأة الاقتصادية وذلك نظرا للأهمية التي يوليها لتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني.

كلمات مفتاحية

التوافق المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، المخطط الوطني للمحاسبة (PCN)، النظام المحاسبي المالي (SCF).

Résumé

Par le biais du système comptable financier (SCF) 2010 l'Algérie intègre la sphère de la normalisation comptable internationale et vise l'harmonisation de l'information financière préparée et présentée aux différentes parties concernées notamment l'investisseur.

Ce système venant se substituer au plan comptable national (PCN) applicable depuis plus de trente ans, sans mises à jour marquantes, a bouleversé la culture comptable ancrée dans nos entreprises et introduit des nouveautés profondes allant du simple concept jusqu'à l'architecture du compte figurant aux états financiers. Même les règles fiscales n'en sont pas restées épargnées.

Ce nouveau référentiel permet une lecture différente des états financiers produits en PCN parce qu'il cherche la traduction de l'image fidèle de l'entreprise à travers son rattachement à la réalité économique de la transaction sur son apparence juridique.

Mots clés :

L'harmonisation comptable, les normes comptables internationales (IAS/IFRS), le plan comptable national (PCN), le système comptable financier (SCF).

شكر

الشكر والحمد لله على فضله ونعمته سبحانه وتعالى من أثار دروبنا.

أتقدم بالشكر الجزيل الى الأستاذ الدكتور ربحان الشريفة

على نصائحه وتوجيهاته وسعة صدره

ومرافقته في انجاز

هذا العمل المتواضع.

كما أخص بالشكر موظفي شركة

"SOTRAMEST" بحفاوة على مساعدتهم لي طيلة

فترة التبرص لإتمام هذا المشروع وكذا كل من أسهم في هذا الانجاز

إهداء

الى أمي، منبع الدفء والحنان
وأبي، محرمي وسندي في هذه الحياة
الى أخواتي الغاليات: سورية. منية ورجاء
الى الملكيين الصغيرين: رنا ورامي
الى الكتكوتة ليانا

ياسين

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
49	أصول مقارنة SCF - PCN	1 - 3
50	خصوم مقارنة SCF - PCN	2 - 3
64	"SOTRAMEST"، ميزانية الإقفال 2009 / أصول	3 - 4
65	"SOTRAMEST"، ميزانية الإقفال 2009 / خصوم	4 - 4
67	ميزانية "SOTRAMEST" / أصول قبل المعالجة	5 - 4
68	ميزانية "SOTRAMEST" / خصوم قبل المعالجة	6 - 4
74	ملخص عن عملية إعادة المعالجة	7 - 4
75	أثر إعادة المعالجة على الأموال الخاصة	8 - 4
76	ميزانية "SOTRAMEST" / أصول بعد المعالجة	9 - 4
77	ميزانية "SOTRAMEST" / خصوم بعد المعالجة	10 - 4

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
37	تحديد طبيعة الضريبة المؤجلة	1 - 2
47	تأثير عملية إعادة المعالجة على الأموال الخاصة	2 - 3
61	الهيكل التنظيمي العام لـ "SOTRAMEST"	3 - 4
70	الخيارات المأخوذ بها لتطبيق SCF	4 - 4

جدول المواد

	ملخص
	شكر
	إهداء
I	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
III	جدول المواد
أ	مقدمة
ب	إشكالية البحث
ج	أهمية الموضوع
ج	أهداف البحث
د	فرضيات البحث
هـ	منهج الدراسة
هـ	أجزاء الدراسة
1	الفصل الأول: واقع التوافق المحاسبي على المستويين الدولي والوطني
2	1.1 واقع التوافق المحاسبي على المستوى الدولي
2	1.1.1 أسباب اختلاف التقارير المالية دولياً
3	2.1.1 تعريف التوافق المحاسبي وأهدافه
4	3.1.1 دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي
9	4.1.1 الأزمة المالية العالمية الراهنة والتوافق المحاسبي الدولي
11	2.1 واقع التوافق المحاسبي على المستوى الوطني
11	1.2.1 لمحة تاريخية عن المحاسبة الجزائرية
13	2.2.1 أسباب التوافق الوطني مع معايير المحاسبة الدولية
14	3.2.1 التعريف بالنظام المحاسبي المالي وأهدافه
17	4.2.1 خصائص النظام المحاسبي المالي
18	خلاصة الفصل الأول
19	الفصل الثاني: جديد النظام المحاسبي المالي
20	1.2 الجديد على مستوى البيئة المحاسبية الوطنية
20	1.1.2 المرجعية الفكرية للنظام المحاسبي المالي
21	2.1.2 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
28	3.1.2 معايير النظام المحاسبي المالي
29	4.1.2 مدونة الحسابات الجديدة وكيفية مسك المحاسبة
30	2.2 المرافقة الجبائية لأحكام النظام المحاسبي المالي

30	1.2.2 علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي عبر الدول
31	2.2.2 الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الحالي
32	3.2.2 عملية إعادة التقييم في إطار تبني النظام المحاسبي المالي
33	4.2.2 الجهود الجبائية المبذولة لتكييف بعض القوانين الضريبية
38	خلاصة الفصل الثاني
39	الفصل الثالث: آليات الانتقال من PCN الى SCF
40	1.3 عموميات الانتقال
40	1.1.3 التعريف بمشروع الانتقال
41	2.1.3 مفاهيم أساسية حول الانتقال
42	3.1.3 مراحل الانتقال
42	4.1.3 أحكام عملية الانتقال
46	2.3 تحديد نتيجة الانتقال
46	1.2.3 عملية إعادة المعالجة
51	2.2.3 دليل تطبيق النظام المحاسبي المالي: المذكرات النموذجية
55	3.2.3 إعداد الكشوف المالية SCF
56	4.2.3 تدقيق الانتقال وتكوين ملف الانتقال
58	خلاصة الفصل الثالث
59	الدراسة التطبيقية - الفصل الرابع: حالة شركة "SOTRAMEST"
60	1.4 "SOTRAMEST" قبل تطبيق SCF
60	1.1.4 التعريف بالشركة
62	2.1.4 المراجع المعتمدة للانتقال من PCN الى SCF
63	3.1.4 معايير SCF الملائمة لنشاط الشركة
63	4.1.4 الوضعية المالية للشركة في 2009/12/31 PCN
66	2.4 "SOTRAMEST" بعد تطبيق SCF
66	1.2.4 المرحلة الأولى: التحضير
69	2.2.4 المرحلة الثانية: التشخيص
71	3.2.4 المرحلة الأولى: الانتقال
74	4.2.4 الوضعية المالية للشركة في 2010/01/01 SCF
78	خاتمة
80	نتائج الدراسة
81	اقتراحات وتوصيات
82	مراجع
87	ملاحق

مقدمة

إن عولمة الأسواق المالية خصوصا خلال الربع الأخير من القرن الماضي بفعل ثورة تكنولوجيايات الإعلام والاتصال أفرز إلى الميدان الاقتصادي شكل جديد من أشكال الاستثمار يعرف بالشركات المتعددة الجنسية، وعلى ضوء هذا المتغير الجديد تفاقم الطلب على المعلومة التي تضمن قراءة سليمة للكشوف المالية.

إن القراءة السليمة للكشوف المالية تمكن من مقارنة أداء المنشآت أفقيا وعموديا، الشيء الذي يستلزم توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، فمنذ تأسيسها سنة 1973 كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية ترمي إلى بلوغ هذا الهدف عن طريق إعداد مجموعة مفردة من المعايير دولية التطبيق، والأکید أن إعادة هيكلتها في صورة مجلس سنة 2001 أعطى صدى أوسع لهدف التوحيد. منذ ذلك الحين توالى الإصلاحات المحاسبية على المستوى الدولي بين توافق وتوحيد حتى الأزمة المالية العالمية القاهرة لسنة 2007 لم تكن عائقا أمام تقدم زحف هذا التيار الجديد.

إن الجزائر لم تبقي في معزل عن ذلك التيار، فلقد تبلورت فكرة إصلاح النظام المحاسبي منذ أواخر القرن الماضي، والأکید أن دفع المستجدات الاقتصادية التي حدثت في الآونة الأخيرة كان قويا لتثبيت مشروع التوافق مع معايير المحاسبة الدولية لاسيما وأن الدليل المحاسبي الوطني نسخة 75/35 المؤرخ سنة 1975 لم يعد يحمل في طياته حولا للمشاكل المحاسبية الجديدة المرتبطة بتغير دور المحاسبة التي سوف ترتبط بالواقع الاقتصادي للعمليات علاوة عن شكلها القانوني، وبالتالي تعلن وزارة المالية في 25 نوفمبر من سنة 2007 عن ميلاد النظام المحاسبي المالي، نظام يتوافق مع الممارسات الدولية، يتناول انشغالات المستثمرين بالدرجة الأولى ويطبق في الجزائر ابتداء من الفاتح جانفي 2010.

إن تحديد مقدرة هذا النظام الجديد على مواجهة معايير المحاسبة الدولية قد تتم من خلال دراسة قدرته على توفير معلومة تضمن أكبر قدر ممكن من الشفافية والمصادقية، أما بالنسبة لمعرفة انعكاساته على قراءة الكشوف المالية لمؤسساتنا الاقتصادية فسوف نتضح من خلال المفاضلة بين الوضعية المالية المفصح عنها بتاريخ 2009/12/31 في إطار

تطبيق مبادئ المخطط الوطني للمحاسبة PCN وتلك الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF انطلاقا من 2010/01/01 باعتباره تغييرا تاما للمرجعية المحاسبية لا يتوقف عند تغيير مدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث أن إعادة معالجة نفس الكتلة من البيانات الواردة في الكشوف الختامية PCN 2009 وتقديمها ضمن القوائم الافتتاحية SCF 2010 تمكن من الحصول على قراءة مختلفة لواقع المنشأة الاقتصادية ولمركزها المالي وذلك يعود الى الأسس والقواعد المحاسبية الجديدة المنصوص عليها في هذا النظام خصوصا تلك المتعلقة بتطبيق مبدأ تغليب الجوهر على الشكل والاعتماد على المزايا الاقتصادية في تحديد الكلفة والقيمة.

إشكالية البحث

في ظل الانتقال الى المرجعية المحاسبية الدولية والكشف عن الصورة الحقيقية للوضع المالية لمنشأة عمومية اقتصادية جزائية بهدف تمكين مستخدمو القوائم المالية من إلغاء أو تعزيز أو تعديل قراراتهم الماضية والحالية والمستقبلية والتي سوف تبنى على أسس اقتصادية مالية عوضا عن القواعد الضريبية والقانونية، يثار تساؤل جوهري كالتالي: ما هو تأثير النظام المحاسبي المالي الموافق لمعايير المحاسبة الدولية في قيمة الأموال الخاصة وقراءة الوضعية المالية الجديدة لمنشأة اقتصادية عمومية؟

يمكن أن يقودنا هذا التساؤل الجوهري الى مجموعة أسئلة فرعية من مثل:

- ما هي خصوصيات الوضعية المالية لمنشأة عمومية اقتصادية في إطار الإفصاح وفق PCN بتاريخ 31 ديسمبر 2009؟
- ما هي الوضعية المالية الجديدة لنفس المنشأة أثناء الانتقال الى النظام المحاسبي المالي في 01 جانفي 2010؟
- الى ما تعود طبيعة التغيير في هذه الوضعية:
 - الى مستوى الأخذ بمعايير النظام المحاسبي المالي؟
 - الى الخيارات المحاسبية المتعلقة بضبط طرق التقييم؟
- هل لحجم المنشأة وطبيعة نشاطها دور في تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الصورة الجديدة لوضعيتها المالية؟

▪ كيف يمكن الحكم على طبيعة الإفصاح وفق PCN بالمقارنة مع النتائج المتوصل إليها عند تبني SCF خصوصا فيما تعلق بتوزيع الأرباح واستغلال فرص الاستثمار.

أهمية الموضوع

ينظر إلى أهمية هذا الموضوع من أربع زوايا:

أولاً: في تزامنه مع التغيير العميق الذي حدث في المحاسبة الجزائرية من حيث الانتقال إلى نظام يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وما يفرضه هذا التغيير من تأقلم مع هذه الفلسفة المحاسبية الجديدة، فهو لا يقتصر على اختيار صائب لرقم عملية محاسبية في مدونة الحسابات وإنما يهدف إلى توفير معلومة مالية ذات جودة عالية خدمة للمصالح المتضاربة لمستعمليها.

ثانياً: جاء هذا التوافق في خضم الأزمة المالية العالمية التي مازالت تلقي بظلالها على الكثير من الدول عبر العالم، فبالنظر إلى حجم البحوث التي أرجعت أهم الأسباب إلى اعتماد القيمة العادلة كأساس للتقييم كان من المهم الانشغال بمستقبل مشروع التوافق بالنسبة للجزائر التي تعتبر، ولحد الساعة، في منأى عن هذه الأزمة.

ثالثاً: تبرز أهمية هذا الموضوع أيضا من خلال المكانة التي أولاها إلى القراءة الجديدة لكشوف المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية في إطار تبني معايير المحاسبة الدولية، خصوصا إذا تعلق الأمر بالانتقال من محاسبة تتسم بالتحفظ وتتجه لخدمة أغراض التخطيط والضريبة إلى محاسبة تتولى انشغالات المستثمرين وتهدف إلى اعطاء صورة صادقة عن حسابات هذا النوع من الكيانات.

وأخيراً: لم يفتأ هذا موضوعنا هذا إلا وقد حاول إبراز مكانة عنصر التدرج في التوافق لإنجاح مشروع التوافق، لاسيما وأن العديد من الدول، فرنسا مثلا، مازالت تتوالى فيها الإصلاحات المحاسبية بالرغم من الاكتتاب في هذا التيار منذ أكثر من عشرية من الزمن.

أهداف البحث

ناهيك عن الأهداف الكلاسيكية المرجوة من كل عمل مثيل والتي نرتبها كما يلي:

▪ إثراء المكتبة الجامعية بدراسة جديدة.

■ التوصل الى أجوبة عن الإشكالية المطروحة.

■ الكشف عن نقاط جديدة في هذا الموضوع.

■ الاستفادة من النتائج المتحصل عليها ومحاولة تعميمها.

نهدف من خلال بحثنا هذا الى تسليط الضوء عن عنصرين جوهريين نسردهما كما يلي:

■ الانشغال بأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية المحتواة في نصوص النظام المحاسبي

المالي على القراءة الجديدة لواقع المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية عكس ما

تناولته أغلب الدراسات والبحوث المماثلة التي انشغلت إما بفلسفة هذه المعايير أو

بمدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث كان هدفنا هو قياس مدى تطبيق هذه المعايير

في حسابات هذه المؤسسات ومعرفة ما قد تحمله من آثار على وضعيتها المالية.

■ بالرغم من أن مسار التوافق المحاسبي في بلدنا انطلق مبكرا منذ سنة 1998 إلا أنه

لم يتحقق حتى سنة 2010، خلال هذه الحقبة الزمنية كان من الممكن تحضير

منشآتنا الاقتصادية لحسن استقبال معايير المحاسبة الدولية، لكن إذا علمنا أن تاريخ

تطبيق النظام المحاسبي المالي هو الفاتح جانفي 2010 وأن النصوص المتعلقة

بشرح كفيات الانتقال مازالت تتوالى حتى منتصف سنة 2011 أصبح هدفنا هو

معرفة تأثير هذا الاختلال الزمني على شفافية الوضعية المالية لمؤسساتنا المفصح

عنها في تاريخ الانتقال.

فرضيات البحث

نفترض من خلال هذه الدراسة مايلي:

1. إن القراءة الجديدة للوضعية المالية لمؤسسة الأشغال البحرية للشرق

SOTRAMEST والمحصل عليها بعد إدراج مبادئ النظام المحاسبي المالي

ضمن كشوفها المعروضة نهاية 2009 ترتبط بمقدار أساسي بإعادة معالجة

المعاملات والأحداث الظاهرة بها وفقا لمبدأ تغليب الجوهر على الشكل وبمقدار

ثانوي بتغيير طرق تقييم بعض عناصر الميزانية.

2. إن درجة الأخذ بالمعايير والالتزام بها يحتاج الى توفر مستوى معين من التأهيل

العلمي والعملي، فبالنظر الى قدم مشروع التوافق في الجزائر من جهة واستحواذ

الشركة على الخبرة والكفاءة اللازمتين لحسن تطبيق SCF من جهة أخرى،
نفترض بأن الوضعية المالية الجديدة SCF مطابقة للواقع الاقتصادي للشركة وتعبر
بصدق عن حقيقتها المالية.

منهج الدراسة

للإجابة عن الإشكالية المطروحة أعلاه ارتأينا تقسيم بحثنا هذا الى قسمين: دراسة نظرية
وأخرى تطبيقية. تضمنت الدراسة النظرية ثلاثة فصول وانتهجت منهجا وصفيا مقارنة،
أما الجانب العملي فقد اهتم بتحليل محتوى بيانات عينة الدراسة والمتمثلة في شركة
الأشغال البحرية للشرق "SOTRAMEST".

أسباب اختيار عينة البحث

لقد وقع اختيارنا على شركة الأشغال البحرية للشرق "SOTRAMEST" استنادا
للعوامل الأربعة التالية:

1. الحجم.
2. الخبرة.
3. الكفاءة.
4. ميدان النشاط.

أجزاء الدراسة:

خصصنا الفصل الأول من الجانب النظري لبحثنا هذا لدراسة واقع التوافق على المستويين
الدولي والوطني فهو بمثابة إجابة عن السؤال لماذا نتوافق؟، أما الفصل الثاني فقد تطرق
إلى أهم المستجدات التي أدرجتها معايير المحاسبة الدولية في البيئة الوطنية فهو بمثابة
إجابة عن السؤال ما هو الجديد من توافقنا مع المنظور الدولي؟، بينما اهتم الفصل الثالث
بتحليل آليات الانتقال الى النظام المحاسبي المالي وكيفيةاتها فهو بمثابة إجابة عن السؤال
كيف نتوافق؟.

عمليا، تناولت الدراسة التطبيقية في الفصل الرابع حالة شركة الأشغال البحرية للشرق
"SOTRAMEST" وذلك عن طريق تدقيق وضعيتها المالية قبل وبعد التوافق مع
معايير المحاسبة الدولية عبر تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.

- الفصل الأول: واقع التوافق المحاسبي على المستويين الدولي والوطني

1.1 واقع التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

1.1.1 أسباب اختلاف التقارير المالية دولياً.

2.1.1 تعريف التوافق المحاسبي وأهدافه.

3.1.1 دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

4.1.1 الأمانة المالية العالمية الرهنة والتوافق المحاسبي الدولي.

2.1 واقع التوافق المحاسبي على المستوى الوطني.

1.2.1 لمحة تاريخية عن المحاسبة الجزائرية.

2.2.1 أسباب التوافق الوطني مع معايير المحاسبة الدولية.

3.2.1 التعريف بالنظام المحاسبي المالي وأهدافه.

4.2.1 خصائص النظام المحاسبي المالي.

- خلاصة الفصل الأول

1.1 واقع التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

1.1.1 أسباب اختلاف التقارير المالية دوليًا

إن تطور البيئة المحاسبية بفعل العولمة (عولمة التجارة، عولمة البورصات، حرية حركة رؤوس الأموال، تزايد الاستثمارات الدولية...) استلزم النظر في إمكانية مقارنة الكشوفات المالية وسهولة قراءتها وأكد ضرورة الدخول في توافق دولي للتقارير المالية. يعود سبب اختلاف التقارير المالية إلى اختلاف الأسس المحاسبية المستخدمة في إعدادها ويعود اختلاف هذه الممارسات إلى عدة عوامل يطلق عليها "ظروف بيئية" أهمها المستوى الثقافي، النظام الاقتصادي، النظام السياسي والقانوني:

أ. **المستوى الثقافي:** يفترض كل مجتمع أن المفاهيم المحاسبية المستخدمة لإعداد القوائم المالية في بلده متميزة¹. لذا فمن الصعب المفاضلة بين المزايا التي يمكن أن تقدمها الممارسات الدولية وحب التمسك بالمعايير الوطنية التي تحمل معاني السيادة الوطنية، الملاءمة والجودة.

ب. **النظام الاقتصادي:** إن المفاهيم المحاسبية في بلد ما مرتبطة بالنظام الاقتصادي السائد في ذلك البلد²، فطبيعة ونوعية الإفصاح تختلف حسب نوع النظام الاقتصادي المختار، فهي متطورة في بيئة اقتصادية نامية، تقل فيها درجة تدخل الدولة، تنتقل بها رؤوس الأموال بحرية وتتميز بالتحكم في مستويات التضخم.

ت. **النظام السياسي والقانوني:** إن تأثير النظام السياسي في اختلاف الممارسات المحاسبية يعود إلى درجة الحرية السياسية التي يتمتع بها كل مجتمع، فالنظام الملكي يختلف عن النظام الاشتراكي الذي يختلف عن النظام الرأسمالي من حيث طبيعة الإفصاح ودرجة التأثير في الممارسة المحاسبية. إذ يستلزم التوافق الدولي تغييراً في التشريعات في الحالات التي يتم فيها اعتماد معايير المحاسبة عن طريق نظم قانونية رسمية.

¹ نبيه بن عبد الرحمن الجبر والدكتور محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، إصدارات المجموعة السعودية للمحاسبة، الإصدار الخامس عشر 1998، ص13.

² نفس المرجع، ص14.

ضريبيا، بما أن للدول قوانين ضريبية وطرق تحصيل مختلفة فإن الممارسات المحاسبية سوف تختلف أيضا. لذا، فمعايير المحاسبة الدولية تحترم حق الدول في تحصيل الضريبة ومجلس معايير المحاسبة الدولية ذو المصلحة العامة لا يملك أي سلطة تشريعية لتحديد قواعد حساب الربح الخاضع للضريبة³.

2.1.1 تعريف التوافق المحاسبي وأهدافه

أ. تعريفه: من الجوهرى التمييز بين التوافق، المعايير والتوحيد، ففي هذا الصدد:

■ يشير الدكتور نبيه بن عبد الرحمن الجبر وآخرون إلى أن التوافق يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى فالتوافق هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها⁴.

■ كما تشير أحد الدراسات المصرية حول نظرية المحاسبة في فصلها الرابع "الإطار النظري للتوافق المحاسبي الدولي" إلى أن التوافق المحاسبي يقصد به تقليل درجة الاختلافات بين الدول في الممارسات أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات محلية أو دولية بهدف توفير وتحليل تقارير الموقف والأداء المالي للشركات المحلية أو العالمية. ولا شك أن التناسق والتوافق المحاسبي الدولي سوف يجعل من السهل إمكانية مقارنة تلك الشركات مع بعضها البعض.

ومنه نرى بأن التوافق المحاسبي هو عملية تهدف إلى التخفيض من الفروق الموجودة بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي من أجل تسهيل مقارنة الكشوفات المالية. أما المعايير فهي خطوة متقدمة من التوافق، والتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة فالمستثمر مثلا يفرض توحيد الممارسات المحاسبية على البلد المحتل.

³ C.Maillet-Baudrier & A.Le Manh, Normes Comptables Internationales, édition BERTI, Alger 2007, P12.

⁴ نبيه بن عبد الرحمن الجبر والدكتور محمد علاء الدين عبد المنعم، نفس المرجع السابق، ص35.

ب. أهدافه: تهدف معايير المحاسبة الدولية إلى زيادة الشفافية المحاسبية مع تحقيق تجانس الكشوفات المالية، كما تهدف أيضا إلى:

1. تعديل طرق مسك الحسابات بهدف تحسين الصورة الصادقة والحقيقة للتقارير المالية.

2. تأكيد الفهم الحسن للحسابات ومراقبتها.

3. إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية أفقيا وعموديا (من دورة إلى أخرى ومن وحدة إلى أخرى).

4. تسهيل تجميع الحسابات.

5. تلبية متطلبات الإحصاء⁵.

6. توحيد اللغة المحاسبية.

7. احترام المعايير يوفر ضمانات لمستخدمي القوائم المالية وعلى رأسهم المستثمرين⁶.

3.1.1 دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

لقد نشأت معايير المحاسبة الدولية في ظروف تختلف عن الظروف التي نشأت فيها معايير المحاسبة المحلية للدول، حيث كان الدافع الأول هو التقليل من الاختلافات المحاسبية لصالح الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات ثم ازداد دور هذه المعايير ليشمل إمكانية مقارنة المعلومات المالية لاسيما مع تزايد عدد فرص الاستثمار عبر الحدود وتدني كلفة رأس المال.

أ. لجنة معايير المحاسبة الدولية: إن الاحتياجات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية تؤدي إلى اختلاف الممارسات المحاسبية، فتتسق التنظيمات الوطنية المتعلقة بعرض القوائم المالية يحتاج إلى تطوير مجموعة مفردة من المعايير المحاسبية دولية التطبيق.

⁵ Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, édition Pages Bleues, Alger 2008, P8.

⁶ Marie-Christine BAZIN et autres, La modélisation comptable, INTEC de Paris (CNED) 2008/2009, P 50.

فمنذ تكوينها سنة 1973 حتى 2001، كانت الجهة المكلفة بوضع معايير المحاسبة الدولية هي لجنة معايير المحاسبة الدولية، وكان التوجه الأساسي والدلالة الرئيسية لها هي تشجيع واضعي معايير المحاسبة الوطنية حول العالم على تحسين معايير المحاسبة الوطنية واتساقها وأهدافها وفق ما هو موضوع في الدستور كما يلي:

- الصياغة والنشر العام لمعايير المحاسبة التي يلزم الأخذ بها في عرض القوائم المالية والترويج لقبولها والاهتمام بها في كل أنحاء العالم.
- العمل بصفة عامة لتحسين وتناسق اللوائح ومعايير المحاسبة والإجراءات المتصلة بها في عرض القوائم المالية.

في شهر أبريل من سنة 2001 أدخلت تعديلات على بنية اللجنة بتشكيل مجلس أكثر استقلالا وشرعية⁷، فهو يهدف إلى تضيق نطاق البدائل المتاحة في الاختيار بين سياسات محاسبية عديدة ومحاولة الاقتصار على طريقة محاسبية واحدة فقط إن أمكن أو طريقة قياسية وأخرى بديلة، حيث تقيد المجلس حسب ما ورد في دستوره بما يلي:

- أن يضع للمصلحة العامة مجموعة مفردة ومميزة من معايير المحاسبة عالية الجودة يمكن الالتزام بها عالميا بما تتضمنه من معلومات ذات جودة عالية، شفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في مختلف أسواق رأس المال في العالم والمستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

- الترويج للاستخدام والتطبيق النشط لتلك المعايير.
- العمل ايجابيا مع الجهات واضعة المعايير الوطنية للوصول إلى تقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية للتقارير المالية بما يكفل الوصول إلى حلول عالية الجودة⁸.

⁷ C.Maillet Baudrier & A.Le Manh, *Op.cit*, P11.

⁸ طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الجزء الأول 2009، ص 13.

ب. هيئة معايير المحاسبة المالية: أنشأت سنة 1973، هيئة خاصة مكلفة بإصدار المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الولايات المتحدة بتوكيل من الهيئة الحكومية "لجنة الأوراق المالية والبورصة SEC"، جاءت خلفا لكل من:

- لجنة الإجراءات المحاسبية (1938-1959) التي اکتفت بتقديم منشورات بحوث محاسبية (51 نشرة) تمثل توصيات لمعالجة مشكلات محاسبية تقنية.
- هيئة المبادئ المحاسبية (1959-1973) التي أصدرت مجموعة آراء (31 رأي) وأربع بيانات بمثابة حلول لمشاكل محاسبية انتقائية ملحة جدا.

التابعتين للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، تصدر نوعين من البيانات:

◆ بيانات مفاهيم المحاسبة المالية: ليست بمبادئ محاسبية مقبولة عموما ولكن مفاهيم أساسية تستند إليها المعايير التقنية لإعداد وعرض القوائم المالية. تسمى "إطار مفاهيمي".

◆ بيانات معايير المحاسبة المالية: قواعد محاسبية مستعملة في إعداد وعرض القوائم المالية، وهي مبادئ محاسبية مقبولة عموما⁹.

ث. أمثلة عن التوافق المحاسبي الدولي: تتجه معظم الدول إلى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية نظرا للإيجابيات التالية:

- الاعتراف بجودة المعايير من طرف أسرة المحاسبة الدولية: بورصة، معدو الحسابات محللين ماليين، مدققين... الخ
- تتميز معايير المحاسبة الدولية بالمرونة والتأقلم مع تطورات البيئة المحاسبية.
- بما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية هيئة قانون خاص لا تنتمي لأي دولة وإنما تتكون من أعضاء ينتمون إلى أكثر من مائة دولة، فإن القرارات الصادرة عنها تهدف إلى تحقيق مقارنة الحسابات بغض النظر عن مصلحة دولة محددة¹⁰.

وكأمثلة عن التوافق:

إفريقيا: مصر، جنوب إفريقيا، الجزائر.

الأمريكتين: كوستاريكا، الإكوادور، جامايكا، فنزويلا.

آسيا: أرمينيا، البحرين، الصين، الأردن، الكويت، لبنان، عمان، الفلبين، قطر، سنغافورة الإمارات العربية المتحدة.

أوروبا: في مارس 2002 كان الإعلان عن إجبارية تبني معايير المحاسبة الدولية انطلاقاً من الفاتح جانفي 2005 لإعداد الحسابات المجمعة للشركات المكونة عن طريق الادخار العلني والمقيدة في البورصة، وفي 16 جويلية 2003 كان اعتماد مجمل تلك المعايير بإعطائها صبغة قانونية أوروبية و نشرت النصوص المتعلقة بذلك في الجريدة الرسمية للوحدة الأوروبية في 13 أكتوبر 2003، وبالتالي خص الانتقال إلى المنظور الدولي ما يقارب 7000 شركة من بينها 1100 مجمع فرنسي¹¹. وكأمثلة عن ذلك: النمسا، بلجيكا البوسنة، بلغاريا، كرواتيا، قبرص، التشيك، الدانمارك، استونيا، فرنسا، ألمانيا اليونان المجر، إيطاليا، ليتوانيا، هولندا، النرويج، البرتغال، رومانيا، روسيا، سلوفينيا اسبانيا، السويد...

اتفاقية Norwalk: في أكتوبر 2002 دخل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية في مذكرة تفاهم باسم اتفاقية Norwalk بهدف إيجاد معايير عالية الجودة على المستوى العالمي، وقد وضعت الاتفاقية عددا من المبادرات الشاملة تحركا نحو إزالة الفروق الصغيرة بين المعايير الأمريكية والدولية¹²، حيث أصدر مجلس المعايير الدولية معيار التقرير المالي رقم 5 (الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة) كنتيجة لهذه الاتفاقية.

وللتأكيد، في أبريل 2004 نشر مجلس المحاسبة المالية مشروعاً أسماه "ترتيب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" من خلاله يسمح لشركة تطبق أساساً المحاسبة الأمريكية بتطبيق معيار دولي لمعالجة حالة وردت في المحاسبة الدولية دون الأمريكية. وفي 19 فيفري 2004 تاريخ نشر معيار التقرير المالي 2 المتضمن معالجة مخزون الخيارات

¹¹ نفس المرجع، ص ص 7-8.

¹² طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص ص 26، 27.

راجع مجلس المحاسبة المالية المعيار 123 في ديسمبر 2004 للتوافق مع مجلس المعايير الدولية¹³.

ومن الملاحظ أنه بدون تقارب بين المجلسين الأمريكي والدولي، تواصل ما يقارب 300 منشأة أوروبية مقيدة في البورصات الأمريكية إعداد قوائمها وفق منظورين.

ج. الاقتصاد الجزائري في مواجهة معايير المحاسبة الدولية:

لقد اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إصداره لمعاييرها باحتياجات الشركات المقيدة بالأسواق المالية الدولية والمستثمرين في هذه الأسواق الى حد بعيد، لذا فإن تبني تلك المعايير من طرف اقتصاديات تغيب عنها هذه الظروف قد يكون بدون جدوى، وهذا ما يمكن ملاحظته على البيئة الاقتصادية الجزائرية من خلال:

السوق المالي: إن حجم البورصة في الاقتصاد الجزائري يكاد أن يكون معدوماً وذلك بالرجوع الى عدد المؤسسات المقيدة بها، فبالرغم من اعتبارها من أكبر المؤسسات إلا أنها لم تنجح في تنشيط السوق المالي بسبب غياب الثقافة المالية، الشيء الذي يناهض هدف الإفصاح في ظل معايير المحاسبة الدولية وهو تلبية احتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى¹⁴.

الإفصاح في الشركات الجزائرية: إن الشركات الجزائرية بدون استثناء لا تبذل القدر الكافي من الجهود في سبيل الإبلاغ ونشر المعلومات عن حساباتها المرحلية والسنوية، الشيء الذي يحول دون الاستفادة منها من طرف مستخدميها لو تم الإفصاح عنها، فبالمقابل تشجع معايير المحاسبة الدولية على تكثيف الإفصاح لتمكين المستثمرين من فهم القوائم المالية.

حجم المؤسسات: قد يحدث أن يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في كثير من المؤسسات قبل تبني أوطانها لهذه المعايير بسبب انتشار مشاريعها الاستثمارية خارج حدودها الوطنية وتسجيلها في البورصات الدولية، الشيء الذي قد يؤدي أحيانا الى تعجيل مشروع التبني،

¹³ C.Maillet-Baudrier & A.Le Manh, **Opcit**, P11.

¹⁴ الجريدة الرسمية للمناقشات، البيان السنوي لبنك الجزائر رقم 172، 15 نوفمبر 2010.

أما بالنسبة للمؤسسات الجزائرية التي ينشط أغلبها على المستوى الوطني تقل لديها الحاجة الى الدخول في توافق محاسبي دولي والتقليل من الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية¹⁵.

4.1.1 الأزمة المالية العالمية الراهنة والتوافق المحاسبي الدولي

لقد كانت البدايات الأولى للأزمة المالية مع انفجار سوق العقارات في الولايات المتحدة الأمريكية والتدهور السريع في رأس المال والإعلان عن الخسائر الضخمة الناتجة عن قروض الرهن العقاري، حيث فقدت السوق مصداقيتها وأصبح عدم اليقين سمتها الجديدة.

إن تزامن هذه الأزمة مع تبني العديد من الدول لمعايير المحاسبة الدولية (على غرار اسبانيا اليابان، كندا، المكسيك، الأرجنتين، البرازيل...) يطرح العديد من التساؤلات حول مصير التوافق المحاسبي الدولي، فمن جهة تتهم هذه المعايير بتعجيل الأزمة وتعميق أثرها ومن جهة ثانية تدرج نفس هذه المعايير في تشريعات العديد من الدول.

إن أهم الانتقادات الموجهة للإصلاحات المحاسبية هو تبني القيمة العادلة كأساس للتقييم أين أصبح الطلب على معلومة يوفرها السوق، لكن يفتقر السوق إلى معلومة حيادية، صادقة شفافة، دقيقة وموثوق منها بسبب المضاربة. وبالتالي فإن تحديد قيمة المؤسسة أصبح يخضع لاعتبارات متحيزة تبتعد عن الاعتبارات الموضوعية المتعلقة بخصائص المعلومة المالية من موثوقية وملاءمة. ففي أكتوبر 2008 تلقى مجلس معايير المحاسبة الدولية إنذارين من هينتين سياسيتين: الوحدة الأوروبية ودول مجموعة الثماني لتعديل، إستعجاليا، المعيار المحاسبي 39 (الأدوات المالية) والمالي 7 (عرض الأدوات المالية) والإذن للمؤسسات بتصنيف أدواتها المالية في أصناف محاسبية لا تقيم بالقيمة العادلة¹⁶.

لقد أفرزت الأزمة المالية مشكلة البحث عن نموذج محاسبي يوفق بين أساس التقييم والحفاظ على الخصائص النوعية للمعلومة المالية، ففي هذا الصدد تؤكد قمة العشرين المنعقدة في 15 نوفمبر 2008 بواشنطن في بحثها عن مخرج من هذه الأزمة ضرورة

¹⁵ طيبي عبد اللطيف وآخرون، إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية، ملقن دولي بجامعة سعد دحلب البلدة، 14 و 15 ديسمبر 2011، ص 5-6.

¹⁶ Alain BURLAUD & Bernard COLASSE, **Normalisation comptable Internationale: Le retour du politique?**, Manuscrit auteur publié dans "Crises et nouvelles problématiques de la valeur. Nice: France 2010,

تجانس قواعد المحاسبة¹⁷. وللتذكير فإن مجموعة العشرين تضم أكبر عشرين اقتصاد في العالم الذين تشكل بلدانهم 90% من الاقتصاد العالمي: فبالإضافة إلى دول مجموعة الثماني الكبرى تحضر دولاً من قارات مختلفة. فإمام انهيار الأسواق المالية وفقدان الثقة وإفلاس العديد من البنوك تقترح هذه المجموعة نوعين من الحلول آنية ومتوسطة المدى من بينها:

الحلول الآنية:

1. تطوير أسس تقييم السندات، خصوصاً الأدوات المعقدة، في فترات تذبذب الأسواق المالية.

2. يجب على هيئات إصدار معايير المحاسبة العمل بجدية على تطوير النقائص الموجودة في معاييرها، وكذا النقائص المتعلقة بشفافية الأدوات غير المدرجة في الميزانية.

3. إعادة النظر في حوكمة مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال مراجعة هيكلته لضمان شفافيته ومسؤوليته وملاءمة علاقاته مع مختلف الهيئات المختصة.

الحلول المتوسطة المدى:

1. ضرورة تقارب الهيئات الدولية المصدرة لمعايير المحاسبة من أجل تطوير مجموعة مفردة من المعايير الدولية عالية الجودة وإتمام مشروع التوافق مع نهاية شهر جوان 2011.

2. العمل على تفعيل تطبيق واحترام هذه المعايير¹⁸.

فما مصير هذه الحلول أمام تباعد الخلفيات المحاسبية ودور المحاسبة لدى الدول الأعضاء؟ وهل نتجه فعلاً نحو تسييس مجلس معايير المحاسبة الدولية نظراً لافتقاره للمشروعية السياسية على خلاف العديد من المنظمات الدولية؟

¹⁷ ضياء مجيد الموسوي، الأزمة المالية العالمية الراهنة، ديوان المطبوعات الجامعية 2010، ص 110.

¹⁸ Alain BURLAUD & Bernard COLASSE, Op.cit, P P 3-18.

2.1 واقع التوافق على المستوى الوطني

1.2.1 لمحة تاريخية عن المحاسبة الجزائرية

على الرغم من اتسام المحاسبة بطابع تطوري للتأقلم مع تطورات المحيط الاقتصادي والاجتماعي واستجابة لمتطلبات مختلف الأطراف من معلومات، فإن النظام المحاسبي الذي ظل مطبقا في الجزائر منذ سنة 1975 حتى نهاية 2009 كان يعرف بالمخطط المحاسبي الوطني، حيث تميزت هذه الفترة بما يلي:

- غياب إصلاحات محاسبية عميقة بخلاف صدور بعض المخططات آخرها كان سنة 1999: المخطط المحاسبي للشركات القابضة والتوحيد¹⁹.
- غياب الجهات المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة والتفسيرات في الجزائر.
- غموض قراءة الحسابات بسبب العيوب والنقائص المسجلة في جميع جوانب المخطط المحاسبي الوطني: الجانب النظري، الجانب التقني وجانب التوجه والاستعمال.

أ. الجانب النظري:

- من حيث المفاهيم والمصطلحات: لم يحدد أهداف المحاسبة ولا مستعملي القوائم المالية ولم يعط تعاريف واضحة لبعض المفاهيم والمصطلحات الأساسية.
- من حيث المبادئ: المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح حيث تقوم على أسس جبائية لا تتماشى مع التغييرات الحاصلة في شكل المؤسسات.
- من حيث الاستعمال: تبويب الحسابات لأغراض الاقتصاد الكلي واقتصار الاستعمال على المنشآت الناشطة في الجزائر.

ب. الجانب التقني:

- عدم شمولية الإطار المحاسبي لكافة الحسابات.
- تصنيف وتبويب الحسابات بغير منظور مالي.

¹⁹ هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 24.

■ القوائم الختامية والجداول الملحقة ذات شكل جبائي ولا تقدم معطيات عن الدورة السابقة لتمكين عملية المقارنة مع الاحتفاظ بالقيم التاريخية عدا حالات إعادة التقييم القانونية.²⁰

ح. جانب التوجه والاستعمال:

■ يعتبر الميدان الجبائي هو التوجه الأساسي للمخطط المحاسبي الوطني.
■ عدم امكانية استخدام المعلومات المحاسبية لأغراض التحليل المالي إلا بعد القيام بعملية تعديلها.²¹

فبالموازاة مع الإصلاحات والتطورات الاقتصادية الحاصلة في نفس الفترة (إعادة هيكلة المؤسسات، استقلالية المؤسسات، تطهير المؤسسات) وصدور العديد من القوانين (النقد والقرض، العمل، الضريبة، الاستثمار، الخصخصة...الخ) أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع ممارسات البيئة الحديثة. ومنه بات التفكير في نظام محاسبي يتأقلم مع التحولات الراهنة أمرا محتوما.

تعود فكرة تطوير هذا النظام الجديد إلى أواخر التسعينيات، ففي سنة 1998 كلفت وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة بعملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، هذه العملية أوكلت إلى المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة ومولت من طرف البنك الدولي حيث انطلقت الأشغال بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 وقد مرت بثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى: إجراء مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية. في نهاية هذه المرحلة وضعت ثلاث خيارات ممكنة

1. الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغييرات المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر.

2. التوفيق بين معالجات المخطط المحاسبي الوطني وبعض الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.

3. انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني تتوافق مع المرجع المحاسبي الدولي، وهو الخيار المتبنى من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في سبتمبر 2001.

المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد (المصادقة على مشروع مبدئي لنظام المحاسبة المالية خلال اجتماع مجلس الحكومة في جويلية 2006).

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي مالي جديد²².

إن النظام المحاسبي المالي الجديد يعتبر بمثابة تغير جذري للخلفية المحاسبية، وبناءا على توافقه مع معايير المحاسبة الدولية فإنه لم يتوقف عند تغيير أرقام حسابات العمليات بل أدرج مستجدات عميقة على مستوى المفاهيم، المصطلحات، قواعد التقييم والتسجيل، طبيعة ومضمون القوائم المالية.

إن الانتقال إلى هذا النظام لهو مشروع مؤسسة ضخمة يتجاوز الالتزامات المحاسبية البحتة ويقتضي تلبية متطلبات جديدة متعلقة بالتقييم، العرض والتسجيل²³.

2.2.1 أسباب التوافق الوطني مع معايير المحاسبة الدولية

نذكر أهمها:

1. تغيير السياسة الاقتصادية: انتهاج سياسة تحررية مبنية على اقتصاد السوق والعولمة (اتفاق الشراكة مع الوحدة الأوروبية، الانخراط في منظمة التجارة العالمية)²⁴.
2. تطوير الاستثمار الوطني: استقطاب المستثمرين الأجانب واستقبال رؤوس الأموال الأجنبية.
3. ضرورة القيام بإصلاحات محاسبية لتمكين المحاسبة الجزائرية من التأقلم مع المحيط الجديد، خصوصا الأخذ بعين الاعتبار تلك التحولات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والمالية منذ سنة 1975.
4. وفاء الجزائر بالتزامها حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية المنبثق عن اجتماع NEPAD في ضربان (افريقيا الجنوبية) سنة 2002، مع

²² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود 2008، ص ص 14-15.
²³ Ministère des finances, Conseil national de la comptabilité, **note méthodologique portant modalités d'application de l'instruction de première application Système Comptable Financier**, Alger le 19/10/2010, P 2/8.
²⁴ Revue KPMG, **Op.cit**, P31.

التذكير بأن معظم الهيئات الدولية توصي الدول الأعضاء فيها بتبني معايير المحاسبة الدولية (...CNUCED, IOSCO, OMC).

5. المساهمة في تطوير بورصة الجزائر: تزويد السوق المالي بمعلومة شفافة، موثوق منها وقابلة للمقارنة من جهة، تسهيل إعداد ملف الاكتتاب وتحديد سعر السند عند الدخول في البورصة من جهة ثانية، ضمان قراءة أفضل للقوائم المالية بهدف مساعدة المستثمرين، المرتقبين خصوصا، على اتخاذ قرارات رشيدة من جهة أخرى²⁵.

3.2.1 تعريف النظام المحاسبي المالي وأهدافه

أ. تعريفه: يدعى بالمحاسبة المالية، وهي "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ويسري على جميع الكيانات باستثناء الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية²⁶.

لقد تم تبني النظام المحاسبي المالي عن طريق التشريع بتاريخ 25 نوفمبر 2007 (قانون رقم 11/07)، يعتبر أكثر شمولا بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني 1975 لأنه يتركب من:

▪ قانون: رقم 11/07 مؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي، يتكون من 43 مادة ويحدد المبادئ والقواعد المحاسبية للمحاسبة المالية.

²⁵ حسب تصريح وزير المالية كريم جودي في 2008/10/06 بمقر الوزارة "سوف تعتمد الجزائر في مطلع 2010 نظام محاسبة جديد..."
www.blicsite/articlesdetaills.asp

²⁶ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 74 مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، المواد 2، 3 و6.

- **مراسيم:** رقم 156/08 المؤرخ في 26/05/2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 والمتكون من 44 مادة، يحدد الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وكذا المرسوم رقم 110/09 المؤرخ في 07/04/2009 والمتضمن تنظيم عملية مسك المحاسبة بالطريقة الآلية.
- **قرار:** مؤرخ في 26/07/2008 يحدد معايير المحاسبة، مدونة الحسابات وسيرها، شكل القوائم المالية بالإضافة إلى موسوعة تتضمن مفاهيم المصطلحات المستخدمة.
- **تعليمات ومذكرات تطبيق:** أولها رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 والمتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تهدف إلى تزويد معدي ومستعملي القوائم المالية بالعناصر والتوجيهات اللازمة لتمكينهم من تفعيل وتخفي صعوبات عملية الانتقال إلى المنظور المحاسبي الجديد في إطار القواعد والمبادئ المحددة في مختلف النصوص التشريعية.

ب. أهدافه:

- **الهدف الأول:** إن النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر ابتداء من الفاتح جانفي 2010 تخضع له جميع المنشآت الاقتصادية بغض النظر عن أحجامها أو اكتتابها في البورصة (بالنسبة للمنشآت الصغيرة جدا هناك إمكانية مسك محاسبة مبسطة مبنية على الإيرادات والمصروفات تسمى محاسبة الخزينة²⁷)، ينتج عن ذلك توفير معلومة مالية متجانسة على المستوى المحلي وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي.

- ❖ **الهدف الثاني:** إن الدليل المحاسبي الوطني لسنة 1975 كان مبنيا على مبدأ تغليب الشكل على الجوهر (الجانب القانوني يطغى على الحقيقة المالية للحدث الاقتصادي) لما كانت المحاسبة موجهة أساسا لتلبية احتياجات الجباية والإحصاء. فيما أن معايير المحاسبة الدولية تتميز بميزتين أساسيتين:

- ◆ مبدأ تغليب الجوهر على الشكل.
- ◆ استعمال القيمة العادلة كأساس لتقييم بعض عناصر الميزانية.

²⁷ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 19 مؤرخة في 25 مارس 2009، ص 77.

فإن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المنظور الدولي جعل من المحاسبة الجزائرية ترتبط بالواقع المالي للحدث الاقتصادي على اعتبار شكله القانوني²⁸ ونتج عن ذلك بناء قوائم مالية موجهة لاتخاذ قرارات مبنية على أساس اقتصادي.

❖ الهدف الثالث: إن الغموض الكبير الذي رافق صدور النصوص التشريعية

المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي 2010 هو معرفة موقف إدارة الضريبة منه هل القبول أم الرفض كما حدث في العديد من البلدان، لكن مع صدور قوانين المالية: التكميلي لسنة 2009، المتعلق بسنة 2010 والتكميلي لسنة 2010 - والتي سنتطرق الى أحكامها بالتفصيل في الفصل الثاني- وما تحمله من أحكام خاصة بهذا النظام أكدت على مرافقة مصلحة الضريبة لهذا المشروع والتزمت بقبول كل النتائج المحاسبية المترتبة عن تطبيقه في حالة مطابقتها للقواعد الجبائية المعمول بها. وللتخصيص فقد أشار نص المادة السادسة من قانون المالية لسنة 2010 الى أنه "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة". وبالتالي فقد أجاب نص هذه المادة بصورة صريحة عن قبول إدارة الجباية لجميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة عدم تعارضها مع النصوص الجبائية وإلا فالأولوية للتطبيق تمنح للقاعدة الجبائية.

نتج عن هذا الالتزام ما يلي:

1. تحديد مبدأ عام « مبدأ المطابقة ».
2. تنصيب فرق عمل لقياس الأثر الجبائي الناتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي واقتراح إجراءات جبائية تعديلية تكميلية.
3. ضبط الوثائق الجبائية لمواكبة المستجدات التي جاء بها هذا النظام.

4.2.1 خصائص النظام المحاسبي المالي

يختص النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة بما يلي:

- تبني المنظور الدولي لتقريب الممارسة المحاسبية المحلية من الممارسات الدولية وتمكين المحاسبة من السير وفق إطار مفاهيمي ومبادئ أكثر تلاؤماً مع الاقتصاد الحديث وتوفير معلومة مفصلة.
- تحديد قواعد توجيه الممارسة المحاسبية بوضوح خصوصاً تسجيل العمليات وتقييمها وإعداد الكشوفات المالية، بهدف الحد من سوء استخدام تلك القواعد وتيسير مراجعة الحسابات.
- الاهتمام باحتياجات المستثمرين، الحاليين والمرتقبين، عن طريق توفير معلومة مالية منظمة وواضحة لتمكين المقارنة واتخاذ القرار.
- تمكين المنشآت الصغيرة من مسك محاسبة مبسطة²⁹.
- اقتراح بديل تقني ضروري للتسجيل المحاسبي للأحداث والمعاملات التي لم يعالجها PCN 1975.
- تقديم شفافية وثقة أكبر للحسابات والمعلومات ما من شأنه تقوية مصداقية الكيانات ومواءمتها.
- يعتبر فرصة للكيانات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي والرفع من جودة اتصالها مع الأطراف المعنية بالمعلومة المالية.
- يعمل على تشجيع الاستثمار بضمان مقروئية أفضل للحسابات من طرف المستثمرين والمحليين.
- التحفيز على بروز أسواق نشطة.
- إن تطبيق معايير محاسبية معترف بها يعتبر تدبيراً أمنياً يشارك في استتباب الثقة واسترجاعها³⁰.

²⁹ نفس المرجع السابق.

³⁰ عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري، إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه، ملتقى دولي بجامعة سعد دحلب البليدة، 14 و 15 ديسمبر 2011، ص ص 12-13.

خلاصة الفصل الأول:

لقد فرضت التغييرات الدولية المتعددة التي حدثت في الآونة الأخيرة مجموعة من الضغوط جعلت من الجزائر تقدم على عدة إصلاحات أهمها تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF بهدف الاكنتاب ضمن مسار التوافق المحاسبي الدولي وتأهيل نظام التسيير والحوكمة في المؤسسات الوطنية. فإذا كان التوافق على المستوى الدولي سببه الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة وتمكين مقارنة المعلومات المالية لترشيد قرارات الاستثمار، فإن الجزائر كدولة تتوافق محاسبيا مع المعايير الدولية قد تفاعلت ايجابيا مع مستجدات البيئة الاقتصادية بانفتاحها على العالم الخارجي فغيرت دور المحاسبة من قانوني وجبائي الى الارتباط بترجمة الواقع الاقتصادي والمالي لمختلف العمليات والأحداث. هذه المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي سوف يكون لها تأثير عميق على الثقافة المحاسبية الوطنية لاسيما وأن المخطط الوطني للمحاسبة المطبق منذ أكثر من ثلاثين سنة قد اتسم بالركود والجمود وإغفال متابعة المستجدات المحاسبية المتصفة بديمومة التغيير والتحديث.

فما هي طبيعة هذه المستجدات وما هي أثارها على المستوى الوطني؟

- الفصل الثاني: جديد النظام المحاسبي المالي

1.2 الجديد على مستوى البيئة المحاسبية الوطنية.

1.1.2 المرجعية الفكرية للنظام المحاسبي المالي.

2.1.2 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

3.1.2 معايير النظام المحاسبي المالي.

4.1.2 مدونة الحسابات الجديدة وكيفيات مسك المحاسبة.

2.2 المرافقة الجبائية لأحكام النظام المحاسبي المالي.

1.2.2 علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي عبر الدول.

2.2.2 الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الحالي.

3.2.2 عملية إعادة التقييم في إطار تبني النظام المحاسبي المالي.

4.2.2 الجهود الجبائية المبذولة لتكييف بعض القوانين الضريبية.

- خلاصة الفصل الثاني

1.2 الجديد على مستوى البيئة المحاسبية الوطنية

1.1.2 المرجعية الفكرية للنظام المحاسبي المالي

لقد كان تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية أمرا واضحا وجليًا من خلال المفاضلة بين النصوص التشريعية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي من جهة، خصوصا:

- القرار رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 الذي قدم الإطار التصوري للمحاسبة المالية بكثير من التفصيل.

- مرسوم 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والتسجيل، مضمون الكشوف المالية وتقديمها، مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

وخصائص المرجعية المحاسبية الدولية الموجزة أدناه من جهة أخرى، ولكن يبقى تبني هذه المرجعية في الجزائر أمرا نظريا³¹ لأن النظام المحاسبي المالي لم يأت على ذكر هذه المعايير ولا حتى الإحالة إليها.

خصائص المرجعية المحاسبية الدولية³²:

- من أصل أنجلو سكسوني، موجهة على سبيل الأولوية لتلبية احتياجات المستثمرين.
- تهدف الى إبراز حقيقة النشاط الاقتصادي للمؤسسة بالمقارنة مع السوق.
- لا تتم محاسبة العمليات وفق قواعد محاسبية ولكن اعتمادا على مبادئ متجانسة (الإطار التصوري).
- طرح يبتعد عن الاستدلالات القانونية والجبائية.
- معايير شاملة في نفس الوقت لمبادئ المحاسبة ولعناصر المعلومة المالية (ملاحق، تقرير التسيير، عناصر الإفصاح...)، دون تحديد لطريقة مسك المحاسبة، ولا مدونة الحسابات، ولا لشكل الكشوف المالية.
- إجبارية الأخذ بجميع معايير وتفسيرات المرجع.

³¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود 2009، ص 22.

³² Stéphane BRUN, Guide d'application des normes IAS/IFRS, édition BERTI 2011, P 40.

2.1.2 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل³³.

فهو يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومات المالية ويشكل مرجعاً لوضع معايير جديدة كما يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على تطوير المعايير، تحضير الكشوف المالية، تفسير للمستعملين المعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية وإبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير³⁴.

نقوم بدراسة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من خلال التطرق إلى طبيعة القوائم المالية الواجب تقديمها، المبادئ المحاسبية المتبعة في إعدادها، الخصائص النوعية للمعلومة المالية الواردة ضمنها، التعريف بعناصرها، الاعتراف بهذه العناصر، تقييمها وتقديمها وكذا القيود على المعلومة المالية المفصح عنها ضمن هذه القوائم.

أ. القوائم المالية: يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف اعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان³⁵. فبالإضافة إلى الميزانية وجدول حسابات النتائج للذات تم إحداث عليهما بعض التعديلات، تمت إضافة جدول تدفقات الخزينة جدول تغيرات رأس المال وملاحق القوائم المالية³⁶.

على خلاف الدليل المحاسبي الوطني، يشير النظام المحاسبي المالي إلى إعداد كشوف مالية مثلما أشارت إليه الممارسات الدولية. تتضمن هذه الكشوف ما يلي:

³³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 74 المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، المادة 7 ص 4.
³⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 27 المؤرخة في 28 ماي 2008، المواد 2 و3، ص 11.
³⁵ نفس المرجع، المادة 19، ص 13.
³⁶ شعيب شنونف، المرجع السابق، ص 25.

1. ميزانية.
2. حساب النتائج.
3. جدول سيولة الخزينة.
4. جدول تغير الأموال الخاصة.
5. ملحق، يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج³⁷.

توفر هذه الكشوف، إجبارياً، معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. الميزانية: من خلال النظام المحاسبي المالي تظهر طريقة العرض، بالنسبة للمستثمر الخارجي، ذات صيغة مألوفة مستوحاة مباشرة من المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) فهي تعتمد على التمييز بين القيم غير الجارية والجارية.

حساب النتائج: تقوم المنشآت بتقديمه حسب طبيعة الأعباء، مع الاحتفاظ بإمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق.

تتوافق النماذج القاعدية الواردة في النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بتقديم حساب النتيجة مع النماذج المقترحة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS1).

جدول سيولة الخزينة: إن الهدف منه هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية³⁸.

يمكن تقديمه بالطريقة المباشرة لتدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية، وهي الطريقة الموصى بها، أو غير المباشرة عن طريق تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية. تتوافق النماذج القاعدية الواردة في النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بتقديم جدول سيولة الخزينة مع النماذج المقترحة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS7).

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

³⁷ الجريدة الرسمية رقم 74، المرجع السابق، المادة 25، ص 5.
³⁸ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، المادة 1.240، ص 26.

إن جدولي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة يكملان كل من الميزانية وحساب النتيجة ومن خلال التعاريف هناك تقارب كبير مع مبادئ واقتراحات المعايير الدولية.

الملحق: يقترح النظام المحاسبي المالي ملحق حقيقي وفعال للكشوف المالية يتجانس مع توصيات المعايير الدولية ويتناول عرض الطرق المحاسبية المستعملة في إعداد هذه الكشوف معلومات حول تعهدات الكيان، بالإضافة الى الإيضاحات المفصلة للعناصر الهامة في التقارير المالية. يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية أو تقييد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف حيث تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج و جدول سيولة الخزينة و جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة الى المعلومات الموافقة في الملاحظات الملحقة.

ب. المبادئ المحاسبية: يعبر النظام المحاسبي المالي عن المبادئ المستند إليها في إعداد الكشوف المالية بطريقة صريحة وواضحة.

- إدراج معالجة الأحداث اللاحقة بالسنة المالية المقفلة ضمن مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.
- بمقتضى مبدأ الصورة الصادقة، يمكن الانحراف عن تطبيق القاعدة المحاسبية غير الملائمة لبلوغ هذا الهدف.
- مبدأ الأهمية النسبية، مع امكانية عدم تطبيق المعايير المحاسبية على الأحداث قليلة الأهمية [حدد سقف الأهمية النسبية بثلاثين ألف دينار جزائري (30.000 دج) حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2009].
- أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، حيث تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.
- بمقتضى مبدأ إلحاق الأعباء بالنواتج تدرج أصول وخصوم الضرائب في الحسابات على أساس معدلات الضريبة المقدرة عند تاريخ الإقفال³⁹.

ت. الخصائص النوعية للمعلومة المالية: يحتفظ النظام المحاسبي المالي بنفس الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية بحيث "يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة (الدلالة)، الدقة (الموثوقية أو المصدقية)، قابلية المقارنة والوضوح (قابلية الفهم)"⁴⁰.

ث. عناصر القوائم المالية: ترتبط مفاهيم العناصر الأساسية للكشوف المالية (الأصول الخصوم، الأموال الخاصة، المنتوجات والأعباء) بمصطلح المنافع (المزايا) الاقتصادية المستقبلية والتي يعرفها النظام المحاسبي المالي بالقدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة الكيان⁴¹.

الأصول: موارد يراقبها الكيان بسبب أحداث ماضية ويرتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية، مراقبة الأصول هي إمكانية الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تنتج من هذه الأصول.

الخصوم: التزامات راهنة للكيان ناتجة عن أحداث ماضية، يجب أن يترتب على انقضائها خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.

الأموال الخاصة: فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية (عزل المؤونات عن الأموال الخاصة بخلاف تصنيف الدليل المحاسبي الوطني).

المنتوجات: تزايد المزايا الاقتصادية المحققة أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقدمه حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة (إلغاء حسابات تحويل الأعباء التي لا تعبر عن أي زيادة في المنافع).

⁴⁰ الجريدة الرسمية / العدد 27، المرجع السابق، المادة 8، ص 12.
⁴¹ الجريدة الرسمية / العدد 19، المرجع السابق، ملحق 3 فقرة 9، ص 82.

الأعباء: تناقص المزايا الاقتصادية المحققة خلال السنة المالية في شكل استهلاكات أو انخفاض في الأصول أو حدوث خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين⁴².

ج. الاعتراف بعناصر القوائم المالية: حسب النظام المحاسبي المالي، لا يمكن إدراج عنصر من عناصر القوائم المالية إلا عندما:

1. يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان.

2. للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة⁴³.

إن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى ما يجب القيام به في حالة غياب احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية، أو عند استحالة تقدير كلفة أو قيمة العنصر بطريقة صادقة. على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي (IAS37)، وفي مثل هذه الوضعية، أشار إلى الاعتراف بخصوم محتملة تدرج وتوصف في الملحق. يعتبر هذا الفرق أحد نقاط الاختلاف بين المنظورين.

ح. تقييم عناصر القوائم المالية: تمثل القيمة عنصرا مهما في تحديد تكلفة المنتجات وقياس عناصر الذمة المالية والتعبير عن مجمل العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المنشأة، كما شملت كذلك المؤسسة الاقتصادية وأسهمها وأصبحت بذلك أداة مهمة ومساعدة لنظام التسيير الداخلي من جهة وللأطراف الخارجية خاصة منهم المستثمرين الماليين فيما يرتبط بدعم اتخاذ القرار من جهة أخرى.

يرتكز العمل المحاسبي على استخدام الأرقام في التعبير عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية بهدف تحديد نتائجها ووضعيتها المالية، حيث أورد مدخلين رئيسيين في مجال القياس للقيم وهما:

1. مدخل التكلفة في القياس المحاسبي.

2. مدخل القيمة في القياس المحاسبي.

⁴² نفس المرجع، ص ص 81 - 88.

⁴³ نفس المرجع، المادة 1.111، ص 6.

فأما مدخل التكلفة، يعتمد في تقييم وتحديد النتائج وتصوير المراكز المالية للمؤسسات على أساس التكاليف التي تم إنفاقها للحصول على الأصل / الخصم، وذلك بتكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج.

نجد طريقتين للتقييم وفق هذا المدخل:

▪ طريقة التكلفة التاريخية.

▪ طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

يرتكز التقييم وفق هذه الطريقة على أحد المبادئ المحاسبية الهامة وغير القابلة للبرهنة والمتمثل في مبدأ التكلفة التاريخية، حيث يعتبر هذا الأخير بمثابة القياس الأكثر موضوعية والأكثر مصداقية مقارنة بالطرق البديلة الأخرى، كما يسمح أيضا بتفادي تعارض المصالح على الرغم من الخلل الذي يمكن أن يحدثه فيما يخص اعطاء صورة وافية وصادقة عن حقيقة القيم المسجلة في القوائم المالية خصوصا في أوقات التضخم.

وأما مدخل القيمة فيعتمد في تقييم وتحديد النتائج والمراكز المالية للمؤسسات على أساس القيمة خلال عملية التقييم المحاسبي⁴⁴ وذلك من خلال:

- القيمة الحقيقية (العادلة أو السوقية) في ظل المنافسة العادية مع امكانية اللجوء، بصفة دورية، الى إعادة التقييم وهو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل، أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية، وموافقة، وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

- القيمة المحققة (قيمة الانجاز): مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي.

- القيمة الحالية (المحينة): التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط⁴⁵.

خ. تقديم عناصر القوائم المالية: يضيف النظام المحاسبي المالي العديد من العناصر الجديدة على مستوى الكشوف المالية، هذه العناصر الموافقة لممارسات المعايير

⁴⁴ هواري سويبي، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007/2008، ص ص 22-25.

⁴⁵ شعيب شنوف، المرجع السابق، ص ص 25 - 26.

الدولية والمخالفة عموماً لتطبيقات المخطط الوطني للمحاسبة لا تزال في كثير من الدول، خصوصاً الأوروبية السابقة للأخذ بهذا التيار، إلزامية فقط على المجمعات الكبرى المدرجة في البورصة أو على الأقل الشركات المعنية بتقديم حسابات مجمعة، أما بالنسبة للحسابات الفردية يتم إعدادها اعتماداً على المعايير الوطنية. ذلك لأن هذا النظام الجديد يختص بصفة الشمولية إذ لم يميز بين الحسابات الفردية والمجمعة أو بين الكيانات غير المدرجة والمدرجة في البورصة.

من بين هذه العناصر:

- العقارات الموظفة: تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS40).
 - التثبيتات المالية: تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS39).
 - مؤونات المخاطر والأعباء: تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS37).
 - قواعد التجميع: تتوافق مع المعايير الدولية (IAS27)، (IAS28) و (IFRS2).
 - القروض والخصوم المالية الأخرى: تتوافق مع المعيار الحاسبي الدولي (IAS23).
 - الإعانات: تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS20).
 - عقود الإيجار التمويلية: تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS17).
 - الضريبة المؤجلة: تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS12).
 - عقود الإنشاء: تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS11).
 - تعديل التقديرات والطرق المحاسبية: تتوافق مع المعيار الدولي (IAS8).
 - المخزونات: تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) ⁴⁶.
- د. القيود على المعلومة المالية: يحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى التوازن بين:

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام أو لاستعماله ⁴⁷.

⁴⁶ ضيف الله محمد الهادي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، ملتقى دولي حول معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، جامعة سعد دحلب البلدة، 14 و15 ديسمبر 2011، ص ص 15 - 17.

3.1.2 معايير النظام المحاسبي المالي

تشكل المعايير المحاسبية الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد:

- طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية (قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات).
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها⁴⁸.

تهدف المعايير أساسا الى تكوين فكرة متميزة عن القيمة الآنية لمنشأة والمخاطر المحتملة من مقارنتها مع قيمة السوق، بهدف اتخاذ قرارات الاستثمار⁴⁹.

تجمع المعايير عادة وتصنف حسب مجالات تطبيقها، فبخلاف المنظور الدولي الذي يصنف المعايير ضمن ثلاثة أصناف (المعايير الإطار المتعلقة أساسا بالعرض والتقييم والمعلومة المالية والتجميع، معايير ذات الصلة الخاصة المرتبطة بالأصول والخصوم والمعالجات الخاصة كعقود الإنشاء والتمويل بالإيجار...، المعايير القطاعية التي تتناول الزراعة والتأمين والبنوك)⁵⁰، تندرج معايير النظام المحاسبي المالي ضمن أربعة أصناف:

1. المعايير المتعلقة بالأصول (أساسا: التثبيتات العينية والمعنوية، التثبيتات المالية المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ).
2. المعايير المتعلقة بالخصوم (أساسا: رؤوس الأموال الخاصة، الإعانات، مؤونات المخاطر القروض والخصوم المالية الأخرى).
3. المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة (الأعباء والمنتجات).
4. المعايير ذات الصلة الخاصة (أساسا: تقييم الأعباء والمنتجات المالية، الأدوات المالية عقود التأمين، العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير، العقود طويلة المدى الضرائب المؤجلة، عقود إيجار- تمويل، امتيازات المستخدمين، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية)⁵¹.

⁴⁷ الجريدة الرسمية / العدد 19، المرجع السابق، المادة 2.210، ص 22.

⁴⁸ الجريدة الرسمية / العدد 27، المرجع السابق، المادة 29، ص 14.

⁴⁹ Stéphane BRUN, Op.cit, P41

⁵⁰ Ali SAHRAOUI, Comptabilité Financière, édition BERTI, Alger 2011, P36.

⁵¹ الجريدة الرسمية / العدد 27، المرجع السابق، المادة 30، ص 14.

لكن يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي الجزائري المستوحى من المعايير الدولية لا يحمل أي أثر لذكر هذه المعايير أو الإحالة إليها. فبالنسبة للمستعملين الأجانب، تعتبر أحكام معايير هذا النظام قراءة بسيطة لمعايير المحاسبة الدولية الأصلية المعقدة والمركبة نوعا ما.

4.1.2 مدونة الحسابات الجديدة وكيفيات مسك المحاسبة

أ. **مدونة الحسابات الجديدة:** من خلال بنية حسابات النظام المحاسبي المالي، نلاحظ أنه تم اقتباس أغلب حسابات المخطط الفرنسي نسخة سنة 1983 المعدل في سنة 1999، والذي أجريت عليه عدة تعديلات أخرى في الفترة الممتدة بين سنتي 2002 و 2007⁵².

ب. **كيفية مسك الحسابات:** يولي النظام المحاسبي المالي اعتبارا خاصا لمسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي حتى تلبي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصادقية واسترجاع المعطيات، بخلاف المعايير الدولية التي لم تضبط طرق مسك المحاسبة باعتبارها من أساسيات الممارسة المحاسبية⁵³.

يرى المجلس الوطني للمحاسبة أن محور التغيير يكمن غالبا في نظام المعلومات المتعلقة باستخراج الوثائق المالية.

للتأكد من أن برنامج العمل يمكن من مرافقة المنشآت في عملية التحول الى المعايير يجب أن يستجيب الى:

- الشروط والكيفيات المحددة في المرسوم رقم 110/09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 والمتعلق بمسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.
- تداعيات تطبيق النظام المحاسبي المالي خصوصا ما تعلق بتسيير التثبيات المادية والمعنوية والأدوات المالية.
- الأحكام المتعلقة بإعداد الكشوف المالية.

⁵² شعيب شنوف، المرجع السابق، ص 21.
⁵³ Stéphane BRUN, Op.cit, P40.

- احترام المفاهيم، خصوصا قابلية المقارنة، أهمية المعلومة المالية⁵⁴.

2.2 المرافقة الجبائية لأحكام النظام المحاسبي المالي

1.2.2 علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي عبر الدول

تعتمد معظم الدول في تحديد النتيجة الجبائية على المعطيات المحاسبية، حيث يواجه البعض منها ممن طبقت معايير المحاسبة الدولية صعوبة في التكيف مع المعالجة المبنية على أسس تشريعية لاسيما وأن قوة العلاقة التي تربط النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في بلد ما تعود الى رغبة صناع القرار. تصنف هذه العلاقة عموما ضمن أربع مقاربات هي:

علاقة قوية ومباشرة: تتصف هذه المقاربة في تحديد الربح الضريبي بالاعتماد المباشر على الربح المحاسبي دون اللجوء الى أي تعديل، تعتبر قليلة التطبيق وتطبق على سبيل المثال في ألمانيا.

علاقة قوية وغير مباشرة: تفرض هذه المقاربة إعداد حسابات سنوية تمزج بين معايير المحاسبة والتزامات الجبائية، ما من شأنه منع المؤسسة من القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع الأحكام الجبائية. تطبق مثلا في روسيا.

علاقة وسطية: يحدد الربح الضريبي حسب هذه المقاربة بالرجوع الى الربح المحاسبي ما عدا حالات الاستثناء المخالفة لذلك (الجزائر كمثال)، حيث أن المادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 تنص على ضرورة احترام المؤسسات للتعريف المحاسبية الواردة في SCF مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية السارية المفعول بالنسبة لتحصيل الضريبة. يوحي هذا الطرح الى حتمية تعديل النصوص الجبائية لتتوافق مع أحكام النظام المحاسبي المالي وكذا تعديل القواعد المحاسبية المطبقة في إطار الجبائية وتحديد الوعاء الضريبي.

لا علاقة بين النظامين: حسب هذه المقاربة كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا حيث تقوم المؤسسات بتطبيق القواعد الضريبية بغض النظر، نظريا، عن النتائج المحاسبية.

يمكن وصف هذه المقاربة بالنظرية لأن الرابط المحاسبي - الضريبي وإن اختلف فلا بد أن يكون على الأقل نسبياً⁵⁵.

2.2.2 الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الحالي

أدى تطبيق مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني إلى إحداث اختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، هذه الاختلافات يمكن إرجاعها أيضاً إلى العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية والجبائية على حد سواء وفقاً لقواعد المخطط المحاسبي الوطني الذي وجهت المعلومة المالية خلاله لخدمة غايات جبائية بحتة مصاغة في إطار قانوني محدد، في حين أن النظام المحاسبي المالي يعمل على الاستجابة لاحتياجات المستثمر منها بالدرجة الأولى⁵⁶.

هناك العديد من نقاط الاختلاف بين النظامين والتي لا تزال قائمة إلى حد الساعة نذكر منها ما يلي:

- **تقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة:** يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول وخصوم المؤسسة عنصراً جديداً ومهماً بالمقارنة مع القواعد الجبائية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية.
- **مصاريف البحث والتطوير:** يمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير وكذا الحال بالنسبة لإدارة الضرائب نظراً لما لهذه المصاريف من شأن التأثير على الوعاء الضريبي.
- **التسجيل المحاسبي الضريبي لبعض العناصر:** هناك بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي الجديد تواجه إشكالات في التسجيل المحاسبي الضريبي ومن بينها:
 - ◆ **الضرائب المؤجلة:** إن التسجيل المحاسبي لأصل أو خصم ضريبي يبقى بدون أثر على النتيجة.

⁵⁵ براق محمد وآخرون، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي، ملتقى دولي حول معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، جامعة سعد دحلب البليلة، 14 و15 ديسمبر 2011، ص 3.

⁵⁶ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية، دارا لأوراق الزرقاء، الجزائر 2010، ص 78.

- ◆ **تكاليف الاقتراض:** تضاف الى قيمة الأصل محاسبيا في حين أن القانون الجبائي يعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الضريبي.
- ◆ **تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:** محاسبيا يتم تسجيل الربح والخسارة ضمن الأعباء أو النواتج بينما يسمح النظام الجبائي بإظهار الخسائر على التحويل فقط⁵⁷.

3.2.2 عملية إعادة التقييم في إطار تبني النظام المحاسبي المالي

اكتست عملية إعادة تقييم الاستثمارات في الجزائر خلال السنوات 80 – 90 طابعا جبائيا استثنائيا وتمت بالاعتماد على معاملات إعادة التقييم، حيث كان فارق التقدير (المفصح عنه ضمن الأموال الخاصة) يعفى من الضريبة تارة ويحمّل تارة أخرى الى الدخل بوتيرة تصاعدية.

في إطار القرار 210-07 المؤرخ في 04 جويلية 2007، استفادت مؤسساتنا من تدابير محفزة لإعادة تقويم استثماراتها اعتمادا على ميزانية الإقفال 2006، تمثلت في الإعفاء الضريبي التام لنتيجة إعادة التقدير شريطة إدراجها ضمن رأس المال الجماعي، وأسندت خلافا عن سابقتها الى خبراء-مقيمين متخصصين في الأملاك العقارية، فبالرغم من ضبط الآجال قبل نهاية سنة 2007، إلا أن العديد من المؤسسات مارست هذا الامتياز ولجأت الى إعادة التقييم⁵⁸.

إن النظام المحاسبي المالي يحتوي على العديد من الأحكام التي ترخص إعادة تقويم الأصول خصوصا التثبيتات المادية، ففي محاولة لمعرفة موقف إدارة الضريبة من ذلك تجيبنا المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: "فوائض القيمة المتأتية من إعادة تقييم الأصول حال دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ... تدرج ضمن النتيجة خلال فترة خمس (05) سنوات"، وبالتالي تحتفظ مصالح الجباية بوضعية وسطية لا تفيد الإعفاء المطلق ولا الإخضاع الضريبي التام لفوائض إعادة التقويم خلال سنة مالية واحدة.

⁵⁷ KADOURI.A & MIMMECHE.A, la comptabilité financière selon les IAS/IFRS et le SCF, ENAG

édition, Alger 2009, p27.

Revue KPMG, Op.cit, P P 136 - 137. ⁵⁸

من الملاحظ أن الحديث عن إعادة التقويم جاء قبيل ميلاد النظام المحاسبي المالي، هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يجب أن تتم بانتظامية كافية حسب درجة تغيرات القيمة العادلة، فهي تتراوح عادة بين ثلاث وخمس سنوات حسب الحالة⁵⁹. لذا تمهد وزارة المالية، في إطار تطبيق هذا النظام الجديد، الى إعفاء المؤسسات من إعادة تقويم استثماراتها بتاريخ 01 جانفي 2010 كما نصت على ذلك تعليمة وزير المالية المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 في فصلها الثاني فقرة 6.

حتى على مستوى الدول الأوروبية السبّاقة الى الأخذ بالمعايير الدولية، ضئيل جدا هو عدد المؤسسات التي قامت بإعادة تقييم أصولها في تاريخ التبني، وكأما هذا الإجراء هو حكر على بعض المؤسسات المجبرة على القيام به بموجب طبيعة نشاطها.

4.2.2 الجهود الجبائية المبذولة لتكييف بعض القوانين الضريبية

أ. **قانون المالية التكميلي لسنة 2009**⁶⁰: يتضمن قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية من سنة 2009 عدة مواد ذات الصلة بالجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي والمتمثلة أساسا في الآتي:

■ **العقود طويلة الأجل**: يتضمن نص المادة الرابعة مايلي: " يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة، حصريا، حسب وتيرة تقدم العملية بصرف النظر عن الطريقة التي تختارها المؤسسة".

بمقتضى هذا النص القانوني فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بانجاز مواد وخدمات يتم حسب وتيرة تقدم العملية (طريقة التسبيق) والتي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج للعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة.

تتوافق هذه الأحكام مع المادة 2.133، القسم 03 -العقود طويلة الأجل- الفصل الثالث من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي.

⁵⁹ C.Maillet-Baudrier & A.Le Manh, Normes Comptables Internationales, édition BERTI, Alger 2007, P 53.

⁶⁰ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 44 المؤرخة في 26 جويلية 2009.

■ **خصم المؤونات:** بمقتضى نص المادة الخامسة: "تثبّت مؤونات خسائر القيمة في المخزونات وحسابات الغير إذا تكونت وفقا للإطار المحدد لها في النظام المحاسبي المالي، وتم الإفصاح عنها في حسابات السنة المالية وتبينها في الجداول والكشوف الملحقة المخصصة لها".

يحمل نص هذه المادة رهانا كبيرا لأن تشكيل المؤونات على المخزونات والحقوق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا يزال لحد الساعة غير مؤطر بواسطة نصوص محاسبية متوافقة مع النصوص الجبائية، فبمجيء النظام المحاسبي المالي بنوع من الصرامة سوف تشهد هذه العناصر اعتبارا جبائيا مهما.

■ **مصاريف الانطلاق في النشاط:** بمقتضى نص المادة الثامنة: "يمكن، مؤقتا، استرجاع مصاريف الانطلاق في النشاط غير المطفأة محاسبيا عند دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ طبقا للمخطط الأساسي لإطائها".

انطلاقا من نص هذه المادة فإنه سيسمح، وعلى أساس انتقالي، خصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي لأنه يؤكد على ضرورة الامتصاص الفوري لها واختفائها كلية من الميزانية.

■ **إعادة التقييم:** بمقتضى نص المادة العاشرة "تحمل فوارق تقييم التثبيتات، عقب تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، الى النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (05) سنوات".

بتحليل نص هذه المادة يتبين بأن تحديد مدة خمس سنوات لإدراج القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات ضمن النتيجة الجبائية يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تقادي ثقل العبئ الجبائي الناتج عن تطبيق النظام المحاسبي الجديد لأول مرة.

■ **الأهمية النسبية:** بمقتضى نص المادة الخامسة: "يمكن إدراج عناصر الأصول المثبتة ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج (ثلاثون ألف دينار جزائري) خارج الرّسم ضمن الأعباء القابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها".

تضفي هذه المادة نوعاً من التحديد لأحكام المادة 11 - مبدأ الأهمية النسبية- من المرسوم 156-08 المؤرخ في 26 مايو 2008 والمتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، وكذا المادة 4.121.121.01، القسم الأول -التثبيبات العينية والمعنوية- الفصل الثاني من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

ب. **قانون المالية لسنة 2010⁶¹**: يتضمن، كذلك، قانون المالية الصادر في ديسمبر من سنة 2009 والساري المفعول ابتداءً من جانفي 2010 مجموعة من المواد المتعلقة بالتكليف الجبائي مع مضمون النظام المحاسبي المالي ومن بينها:

■ **عقود الإيجار- التمويل**: بمقتضى نص المادة الثامنة "تسجل الأصول المؤجرة في إطار عقود الإيجار التمويلي وتهلك لدى المستأجر خلال مدة زمنية تساوي مدة العقد، والتي لا تساوي بالضرورة مدة حياة الأصل".

تدخل هذه التغييرات المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي حيث تتوافق مع أحكام المادة 2.135، القسم 05 (عقود الإيجار- التمويل) الفصل الثالث من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والتي تقضي بالإذن للمستأجر في إطار هذا النوع من العمليات تسجيل العنصر المستأجر مكان المالك للأصل وإهلاكه على أساس مدة حياته الاقتصادية، ما من شأنه خلق فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة عند اعتماد مدة عقد القرض كأساس لاحتساب اهتلاك الأصل.

■ **الإعانات**: بمقتضى نص المادة التاسعة، يحدد القانون القواعد المتعلقة بمعالجة الإعانات المستلمة كما يلي:

◆ "إعانات الاستثمار: تدرج في النتيجة بنفس وتيرة التكاليف التي يفترض فيها تعويضها بالنسبة للتثبيبات القابلة للاهلاك تكون الكلفة هي الاهلاك وتدرج الإعانات حسب تناسب الاهلاك المحتسب.

◆ باقي الإعانات تدرج في النتيجة كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه"⁶².

⁶¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 78 مؤرخة في 31 ديسمبر 2009.

تختلف أحكام الفقرة 02 عمّا ورد في المادة 3.124، القسم 4 -الإعانات- الفصل الثاني من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ويمكن هذا الاختلاف في اعتماد المحاسبة لتسجيل الإعانة على تاريخ الاكتساب عكس الجباية التي تعتمد على تاريخ التحصيل، حيث يسوى الفرق بين التسجيلين عن طريق الاعتراف بضرورية مؤجلة.

■ **خصم المصاريف الأولية:** بمقتضى نص المادة العاشرة: "تخصم المصاريف

الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي، حيث تتم عملية الامتصاص من خلال

التصريح الجبائي السنوي الموافق".

هذا النص يؤكد ما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لتفادي تحمل السنة الأولى لمجمل الأعباء.

ت. **قانون المالية التكميلي لسنة 2010**⁶³

■ **عقود الإيجار - التمويل:** بمقتضى نص المادة السابعة والعشرون "يعتبر

المؤجر بمثابة المالك القانوني للأصل ويواصل استرجاع مبلغ الاهتلاك المرتبط

به أما المستأجر، المالك

الاقتصادي للأصل، يواصل استرجاع مبلغ تعويض دين العقد، وذلك حتى نهاية سنة 2012".

إن الاختلافات في معالجة المعاملات والأحداث بين المحاسبة المالية والأحكام الجبائية التي تنتج عن الإخلال «بمبدأ المطابقة» تؤدي الى الاعتراف بضرورية مؤجلة، قد تكون هذه الضريبة أصلا قابلا للاسترجاع خلال سنوات لاحقة كما يمكن أن تكون التزاما (خصم ضريبي) يستحق مستقبلا وذلك حسبما يشرحه الشكل 2-1 المبين أدناه:

⁶² تتحقق الإعانات المكتسبة في حالة امتثال الكيان للشروط الملحقّة بالإعانات أو إذا كان سيتم استلامها، أما الإعانات المحصلة يقصد بها الإعانات المستلمة (نقدا على سبيل المثال).

⁶³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 49 مؤرخة في 29 أوت 2010.

عملياً، يمكن أن يحدث اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبئ ضريبي بعين الاعتبار محاسبياً وتاريخ أخذ نفس العبئ في تحديد النتيجة الجبائية فينتج عن ذلك تسجيل أصول وخصوم ضريبية في الميزانية.

حسب النظام المحاسبي المالي فإن قيمة الضريبة تساوي الى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة المدرجة في النتيجة الصافية للنشاط. حيث تعرّف الضريبة المستحقة بالمبلغ الضريبي المدفوع أو المسترجع أما الأصول أو الخصوم الضريبة المؤجلة فهي تتعلق بالمبلغ الواجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي، وبالتالي فإن الاعتراف المحاسبي بها يبقى بدون أثر على النتيجة.

شكل 2-1: تحديد طبيعة الضريبة المؤجلة

حالة التزام	حالة أصل	
أصل ضريبي مؤجل	التزام ضريبي مؤجل	القيمة المحاسبية < الأساس الضريبي
التزام ضريبي مؤجل	أصل ضريبي مؤجل	القيمة المحاسبية > الأساس الضريبي

المصدر: Stéphane BRUN, Guide d'application des normes

IAS/IFRS, édition BERTI, Alger 2011, P 142.

خلاصة الفصل الثاني:

إن الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية في الجزائر والمعبر عنه بالتغيير الكلي للمرجعية المحاسبية أدرج مستجدات عميقة على كافة مستويات المحاسبة المحلية، هاته المحاسبة الجديدة التي ارتبطت ارتباطا وثيقا بمصطلح المنافع (المزايا) الاقتصادية واستقتت من المعايير الدولية مبادئ تسجيل وتقييم عناصر القوائم المالية وأخذت عن المخطط الفرنسي مدونة الحسابات وقواعد سيرها يبقى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بمثابة لب هذه المستجدات ولعل أن المرافقة الجبائية لأحكام هذا النظام تعد بمثابة الدعامة الأساسية لإنجاح هذا المشروع. فلقد حافظت الوزارة الوصية من خلال القوانين والتوجيهات الصادرة عنها على الإبقاء وبصفة متواصلة على العلاقة بين المحاسبة والجبائية، هذه العلاقة كان من المنتظر أن تتأثر بحكم تغيير المفاهيم والمبادئ المحاسبية الأساسية خصوصا بعد الاندراج ضمن إطار محاسبي يتميز بشفافية أكبر ويعتبر خدمة الأهداف الجبائية أمرا ثانويا، حيث أن التركيز على اعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وخدمة احتياجات المستثمر مبتغى هذا التوجه المحاسبي بالدرجة الأولى، فبالنظر الى ما تضمنته قوانين المالية من نصوص تنظيمية جديدة بشأن النظام المحاسبي المالي يعتبر خير دليل عن رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي مع محتوى هذا النظام.

إن كيف يتم تطبيق هذا المشروع وما هي أثاره على ميزانية المؤسسة الجزائرية؟

- الفصل الثالث: آليات الانتقال من PCN الى SCF

1.3 عموميات الانتقال

1.1.3 التعريف بمشروع الانتقال.

2.1.3 مفاهيم أساسية حول الانتقال.

3.1.3 مراحل الانتقال.

4.1.3 أحكام عملية الانتقال.

2.3 تحديد نتيجة الانتقال.

1.2.3 عملية إعادة المعالجة

2.2.3 دليل تطبيق النظام المحاسبي المالي: المذكرات النموذجية.

3.2.3 إعداد الكشوف المالية SCF.

4.2.3 تدقيق الانتقال وتكوين ملف الانتقال.

- خلاصة الفصل الثالث

1.3 عموميات الانتقال

1.1.3 التعريف بمشروع الإنتقال

إن الانتقال الى معايير المحاسبة الدولية عبر النظام المحاسبي المالي يعتبر شكلا جديدا من أشكال تقديم المعلومة المالية أين سيتم الانتقال من محاسبة قانونية جبائية الى لغة محاسبية موجهة للمستثمرين.

يعد هذا الانتقال بمثابة ثورة محاسبية تعنى بها جميع وظائف المنشأة (مديرية عامة، مديرية المالية والمحاسبة، مراقبة التسيير، نظام الإعلام والمعلومات، الموارد البشرية والتكوين...) فضلا عن احترام مبدأ المقارنة الذي يندرج ضمن أولويات التوافق المحاسبي الدولي. هذا المبدأ يقتضي اختيار طرق محاسبية تسمح بمعالجة البيانات المالية اعتمادا على نفس القواعد من فترة الى أخرى حرصا على جودة الإفصاح وحفاظا على شفافية الحسابات.

أ. **طبيعة عملية الانتقال:** يمكن تسمية النظام المحاسبي المالي بقانون المحاسبة الجديد مفروض بموجب النصوص القانونية المتعلقة به (قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007) لأن الجزائر تنتهج المدخل السياسي البحث الذي يعتمد على التشريع في إصدار معايير المحاسبة.

هذا التنظيم الجديد يعد تغييرا في الطرق المحاسبية مثلما نصت عليه المادة 2.138 من المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008⁶⁴ "تخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس، والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يطبقها أي كيان لإعداد وتقديم كشوفه المالية".

أما الفقرة 2 من المادة 39 من القانون 11/07⁶⁵ فقد حددت حالات اللجوء الى هذا التغيير ونصت على مايلي: "لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني".

⁶⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، ص 21.
⁶⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 74 المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، ص 4.

ب. **أهداف الانتقال:** وطنياً، يعد التحول الى معايير المحاسبة الدولية تغييراً كلياً للمرجعية المحاسبية، فهو يستلزم تلبية مقتضيات جديدة متعلقة بالتقييم والعرض والتسجيل ويهدف عموماً الى الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية:

- ما هو تأثير كل معيار على حسابات وأنظمة معلومات المؤسسة؟
- كيف تتأثر وظائف المؤسسة بكل معيار من المعايير؟
- ما هي المعايير الممكن تطبيقها في المؤسسة؟
- ما هي الآثار الكمية (المقدرة بالأرقام) لعملية الانتقال؟⁶⁶

ت. **الجهات المعنية بمشروع الانتقال:** إن تحقيق الأهداف المرجوة من عملية الانتقال لهو مشروع مؤسسة ضخم يتجاوز الرهانات المحاسبية البحتة ويستدعي لإنجاحه، بالإضافة الى المساهمة الفعالة لمديرية المالية والمحاسبة، إشراك مختلف الجهات الداخلية والخارجية، التي يختلف تأثيرها ومستوى الحاجة إليها من مؤسسة الى أخرى، والتي سنأتي على ذكرها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر كما يلي:

أ. **الجهات الداخلية:** المديرية العامة، مراقبة التسيير، ممثل عن كل مصلحة من مصالح المنشأة: تجميع الحسابات، الإنتاج، الموارد البشرية، الفروع، الوحدات، الإعلام الآلي، التدقيق الداخلي والمصالح القانونية...

ب. **الجهات الخارجية:** محافظو الحسابات، خبراء-محاسبون، مكاتب الاستشارة والتوجيه خبراء تقنيات التحيين، خبراء-مقيمون لتحديد قيمة المؤسسة...

2.1.3 مفاهيم أساسية حول الانتقال

a. **تاريخ الانتقال:** بداية أبكر فترة يعرض الكيان عنها معلومات مقارنة كاملة طبقاً لـ IFRS في قوائمها المالية الأولى المعدة طبقاً لـ IFRS.

b. **القوائم المالية الأولى المعدة طبقاً لـ IFRS:** أول قوائم مالية سنوية يطبق فيها الكيان معايير IFRS بواسطة عبارة صريحة وخالية من التحفظ تفيد الالتزام بـ IFRS.

C. الميزانية العمومية الافتتاحية المعدة طبقاً لـ IFRS: هي الميزانية العمومية المعدة طبقاً لمتطلبات IFRS 1 في تاريخ الانتقال إلى IFRS⁶⁷. بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، يحدّد تاريخ الانتقال بالفتح جانبي 2009، والقوائم المالية الأولى المعدة طبقاً لـ IFRS هي الكشوف الختامية 2010، والميزانية العمومية الافتتاحية المعدة طبقاً لـ IFRS هي ميزانية 01 جانفي 2010.

3.1.3 مراحل الانتقال:

نميز بين ثلاث (03) خطوات أساسية: التشخيص، التحضير والانتقال.

أ. التشخيص: تهدف هذه المرحلة إلى تحديد احتياجات التكوين وضبط التوقيت الزمني للانتقال إلى النظام الجديد، فهي مرحلة جرد لأهم الاختلافات الجوهرية على مستوى المبادئ والممارسات بين المنظورين المحاسبيين المختلفين من جهة، وتحديد لانعكاسات الانتقال على أنظمة الإعلام والإجراءات الداخلية من جهة أخرى.

ب. التحضير: خلال هذه المرحلة يتم تحليل الفروقات الموجودة بين النظامين المحاسبيين بالتناسب مع نشاط المنشأة وقياس أثر الخيارات التي تحددها المديرية العامة على الميزانية العمومية الافتتاحية.

ت. الانتقال: في نهاية هذه المرحلة يتم استخراج الكشوف المالية الجديدة وشرح عملية الانتقال شرحاً مفصلاً⁶⁸.

4.1.3 أحكام عملية الانتقال

أ. الأحكام العامة⁶⁹: بالتوافق مع معيار التقرير المالي الدولي (IFRS1) الذي سنقوم بتفصيل آليات توافقتنا معه في النقاط الموالية من هذا الفصل، تعد وتعرض الكشوف المالية لسنة 2010 كما لو أن المنشأة تقيدت دوماً بأحكام النظام المحاسبي المالي،

⁶⁷ طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، 2008، ص 303 -

304.

⁶⁸ Stéphane BRUN، نفس المرجع السابق، ص 67.

⁶⁹ Ministère des finances, instruction N°2 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système

Comptable Financier SCF 2010, P3.

لذلك تطبَّق هذه الأحكام بأثر رجعي إلا إذا كان مبلغ التصحيح المتعلق بالدورات الماضية لا يمكن تحديده بطريقة مرضية، وتتم هذه العملية وفق المنهاج التالي:

■ إعداد ميزانية عمومية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 مطابقة لأحكام النظام المحاسبي المالي.

■ إعادة معالجة المعطيات المقارنة لسنة 2009 لضمان قابلية المقارنة على مستوى الكشوف المالية لسنة 2010 والمعدة طبقاً لأحكام النظام المحاسبي المالي.

■ تحميل التصحيح الناتج عن إعادة المعالجة على الأموال الخاصة الظاهرة في الميزانية العمومية الافتتاحية مثلما نصت عليه المادة 4.138 من المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 "يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية...".
تصحيح (تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة.... " كما يمكن إظهار مبلغ التصحيح في حساب فرعي عن حساب مرحل من جديد باسم «تصحيات ناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية».

إن فلسفة الفصل بين حساب التقويم الناتج عن تغيير الطرق المحاسبية والمرحل من جديد الناتج عن الأرباح غير الموزعة هو في نفس الوقت تفاد لتوزيعات أرباح وهمية أو لحرمان مالكي الأموال الخاصة بطريقة غير عادلة من مردود مساهماتهم⁷⁰.

- تقديم في ملحق الكشوف المالية معلومات مفصلة عن نتائج الانتقال الى النظام المحاسبي المالي حول الوضعية المالية، النجاعة وسيولة الخزينة.

ب. الأحكام المحاسبية⁷¹: تهدف هذه المرحلة الى إعداد ميزانية شكلية قبل إعادة المعالجة نسخة SCF مطابقة لميزانية الإقفال 2009 احتراماً لمبدأ تطابق ميزانيتي الافتتاح والإقفال والذي سنتطرق إليه لاحقاً.

⁷⁰ Samia SELHAMI, l'application des nouvelles normes comptables en Algérie un premier bilan, colloque international sur les normes IAS/IFRS et les normes ISA, université Abou Bekr BELKAID Tlemcen, 13 et 14 Décembre 2011, P5.

⁷¹ Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique portant modalité d'application de l'instruction de première application Système Comptable Financier, Alger le 19/10/2010, P P 3/8 – 6/8.

أ. إعداد مخطط حسابات داخلي موافق لمدونة النظام المحاسبي المالي: من اختصاص مسؤول المحاسبة الذي يقوم بهذه المهمة استنادا الى أحكام التعليمات المذكورة آنفا أخذنا بعين الاعتبار مستجدات تطبيق النظام الجديد مثل: التثبيات، حسابات الغير...

يستعمل هذا المخطط لإعداد جدول الموافقة بين النظامين المحاسبيين.

ب. إعداد جدول موافقة مرقم PCN/SCF: خلال هذه المرحلة تستقبل حسابات المخطط الداخلي أرصدة حسابات المخطط الوطني الموافقة لها والظاهرة في ميزان مراجعة 2009 شريطة الحفاظ على مبدأ المساواة بين عمودي الجدول.

إن ترحيل أرصدة حسابات المخطط الوطني لا يمكن أن تتم بصورة آلية من حساب الى حساب نظرا للفروقات الموجودة بين المدونتين سواء على مستوى الحسابات الأصلية أو الفرعية [مثلا الصنف 5 مخطط وطني: الديون الدائنة، نظام محاسبي مالي: الحسابات المالية (يمكن أن تكون مدينة أو دائنة)].

ت. إعادة تصنيف الحسابات، تجميعها وإفرادها: يسبق ترحيل الأرصدة المشار إليه أعلاه تحليلا أوليا، فقد تحتاج بعض أرصدة المخطط الوطني الى تجميعها تحت حساب وحيد في المخطط الداخلي، كما يمكن اللجوء الى تفصيل أحد أرصدة ميزان مراجعة المخطط الوطني وإفراده في العديد من حسابات المخطط الداخلي.

تنتج هذه المعالجة من الاختلافات التي تحملها مدونة حسابات النظام الجديد مقارنة مع حسابات المخطط الوطني من حيث:

1. إدراج حسابات جديدة: عقود الإيجار التمويلية والأصول الموافقة لها (حسابي 167 و SCF 247)، الضريبة المؤجلة (حسابي 133 و SCF134)، مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة (حساب SCF153).

2. حذف بعض الحسابات: المصاريف الإعدادية (حسابات 200، 203، 204 و205 PCN)، حسابات الأصول الدائنة والخصوم المدينة (40 و50 PCN)، حساب مؤونة الصيانة والإصلاحات الكبرى (195 PCN).
3. الاحتفاظ بنفس الحسابات: تقريبا جل حسابات المخزونات والقيم الجارية (30، 37، 38، 39).
4. تغيير أرقام حسابات: حسابات الزبائن (41 SCF عوضا عن 47 PCN)، الموردون (40 SCF عوضا عن 530 PCN).
5. تغيير أسماء حسابات: حساب 20 التثبيتات المعنوية عوضا عن المصاريف الإعدادية حساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى عوضا عن خدمات، حساب 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة بدلا من مبيعات البضائع.

ث. إعداد يومية ترحيل

إشكالية تطابق ميزانيتي الإقفال والافتتاح: عملا بنص المادة 17 من المرسوم التنفيذي 08/156 المؤرخ في 28 مايو 2008 والمتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي: "يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة"، يتم إقفال حسابات المخطط الوطني للمحاسبة الملغاة أحكامه بتاريخ 31 ديسمبر 2009 وافتتاح السنة المالية 2010 نسخة نظام محاسبي مالي بشرط تساوي مجاميع ميزاني مراجعة 2009 المعالج و2010 الافتتاحي.

انطلاقا من جدول الموافقة يتم إعداد يومية ترحيل لتقوم بتجميع كافة التسجيلات المتعلقة بعملية ترحيل أرصدة المخطط الوطني في حسابات المخطط الداخلي علما أن:

- ترحيل الأرصدة لا يتم بصورة آلية من حساب الى حساب، وبالتالي تبقى بعض حسابات المخطط الوطني بدون مقابل في مدونة النظام الجديد.

تدرج هذه الحسابات ، استثنائيا وبصفة مؤقتة، في حسابات انتقالية أو انتظرية من نفس صنف الحساب المعني (مثال: حسابي 14 و19 في حسابات رؤوس الأموال، حسابي 24

و25 في حسابات التثبيتات، حساب47 في حسابات الغير، حسابات55، 56 و57 في الحسابات المالية).

■ بما أن النظام المحاسبي المالي يؤكد على إجبارية تقديم معلومات مقارنة وذلك بنص المادة 29 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي "توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ... عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة" فإن المقارنة المرجوة لا يمكن تحقيقها إلا بإعادة معالجة أرصدة سنة 2009 وتكييفها.

2.3 تحديد نتيجة الانتقال

1.2.3 عملية إعادة المعالجة:

تضرب هذه الخطوة في عمق قيمة المؤسسة لأنها تهتم بمعالجة الاختلافات الجوهرية الموجودة بين منظورين محاسبيين مختلفين يسمو أحدهما على الآخر بغية تحقيق الأهداف المشار إليها في النقطة 2.1.1، حيث تتم وفق المسار التالي:

أ. **تقييد الأصول والخصوم غير المسجلة مسبقاً:** يؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي بأثر رجعي الى إدراج جميع الأصول والخصوم الموافقة للتعاريف وقواعد الإدراج في الحسابات الواردة في هذا النظام خصوصاً:

- نفقات التنمية المدرجة ضمن حسابات الأعباء، في حين أنها تشكل تثبيتاً معنوياً حسب النظام المحاسبي المالي.
- الأصول محل عقود إيجار التمويل والديون المقابلة لها.
- الأدوات المالية غير المدرجة في حسابات الأصول أو الخصوم.
- مؤونات المعاشات والمنافع المماثلة غير المدرجة في الحسابات.

- ممتلكات الكيانات غير المدمجة، في حين وقوعها داخل مجال تطبيق عملية الدمج.
- مؤونات تكلفة تفكيك التثبيت العيني وكلفة تجديد موقع والأصول المقابلة لها.
- مخزون قطع الغيار المرحل في حساب التثبيتات والإهلاك الخاص به.
- ب. إلغاء بعض الأصول والخصوم المقيدة مسبقاً: هذه العناصر الظاهرة في الميزانية العمومية الافتتاحية لا توافق قواعد الإدراج في الحسابات الواردة في النظام المحاسبي المالي خصوصاً:
- مصاريف الانطلاق في النشاط والتكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية.
- نفقات البحث المثبتة.
- مؤونات برامج الصيانة الكبرى المدرجة في الحسابات.
- مؤونات الخسائر المحتملة غير المعترف بها كمؤونات أعباء.
- العناصر المماثلة لحصص السوق المقتناة في إطار تجميع الكيانات.
- قلة النشاط المعترف بها ضمن تكلفة المخزون.

شكل 3-2: تأثير عملية إعادة المعالجة على الأموال الخاصة

حالة الاعتراف		حالة إلغاء		وضعية الأموال الخاصة
+	بالأصل	-	أصل	
-	بالخصم	+	خصم	
-	بالعبئ	+	عبئ	
+	بالناتج	-	ناتج	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على التعلية رقم 02 والمذكرة النموذجية

المؤرخة في 19 أكتوبر 2010

حالات الإعفاء من تطبيق النظام المحاسبي المالي بأثر رجعي: يمكن للكيانات أن تتحرف عن إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي بأثر رجعي في الحالات التالية:

- إذا كان مبلغ التصحيح المتعلق بالسنوات الماضية لا يمكن تحديده بطريقة مرضية.
- وجود بعض الأحكام الانتقالية من شأنها فرض معالجة مغايرة أو السماح بها.
- تعسر إعادة معالجة المعاملات والأحداث المقيدة في حساب نتيجة سنة 2009.
- تطبيق الأثر الرجعي لا ينتج عنه تقديم معلومة ملائمة لمستعملي الكشوف المالية.

ت. إعادة تصنيف بعض الأصول والخصوم: لا تقتضي هذه العملية المساس بالأموال

الخاصة – رصيد مرحل من جديد- لأنها تكتفي بخلق فوارق بين المجاميع الجزئية للكشوف المالية المقدمة حسب منظورين مختلفين. تؤدي هذه العملية الى إدراج بعض عناصر الأصول والخصوم أو الأموال الخاصة في صنف غير مماثل للصنف الأصلي خصوصا من حيث: قيم جارية أو غير جارية.

يظهر الشكل الجديد لعناصر الأصول والخصوم مقارنة مع شكلها حسب PCN مثلما تظهره الجداول 1-3 و 2-3 في الصفحات الموالية بحيث:

إن تطبيق المنظور الاقتصادي الذي تقوم عليه المحاسبة وفق SCF والمخالف للمنظور القانوني والجبائي السائد خلال المحاسبة وفق PCN يركز على مفهوم المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها مستقبلا ويؤدي الى تقسيم أصول المؤسسة الى أربعة مجموعات:

1. المجموعة الأولى: الأصول غير النقدية.

2. المجموعة الثانية: الأصول التي يصعب تحويلها سريعا الى النقدية.

3. المجموعة الثالثة: الأصول التي يمكن تحويلها سريعا الى النقدية.

4. المجموعة الرابعة: الأصول النقدية.

أما من ناحية الخصوم، تقسم هذه الأخيرة الى أربع مجموعات بحسب سرعة إطفائها في صورة خروج منافع اقتصادية مستقبلية:

1. المجموعة الأولى: خصوم دائمة.

2. المجموعة الثانية: الخصوم التي يصعب تحويلها سريعا الى مخرجات خزينة.

3. المجموعة الثالثة: الخصوم التي يمكن تحويلها سريعا الى مخرجات خزينة.

4. المجموعة الرابعة: الخصوم النقدية.

جدول رقم 1-3: أصول مقارنة PCN - SCF

الأصل SCF	أصول PCN	رقم الحسابات
أصول غير جارية	الاستثمارات	
فارق بين الاقتناء-المنتوج الايجابي أو السلبي	مصاريف إعدادية	20
تثبيات معنوية	القيم المعنوية	21
تثبيات عينية	الأراضي	22
أراض	تجهيزات الإنتاج	24
مبان	تجهيزات اجتماعية	25
تثبيات عينية أخرى	استثمارات قيد التنفيذ	28
تثبيات ممنوح امتيازها	المجموع 2	
تثبيات يجري انجازها	المخزونات	
تثبيات مالية	بضائع	30
سندات موضوعة موضع معادلة	مواد ولوازم	31
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	منتجات نصف مصنعة	33
مساهمات أخرى مثبتة	منتجات وأشغال قيد التنفيذ	34
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	منتجات منجزة	35
ضرائب مؤجلة على الأصل	فضلات ومهملات	36
	المخزونات الموجودة في الخارج	37
مجموع الأصول غير جاري	المجموع 3	
أصول جارية	حسابات دائنة	
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	حقوق الاستثمار	42
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	حقوق على المخزونات	43
الزبائن	حقوق على الشركاء والشركات الحليفة	44
المدينون الآخرون	تسبيقات على الحساب	45
الضرائب وما شابهها	تسبيقات على الاستغلال	46
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	حقوق على الزبائن	47
الموجودات وما شابهها	أموال جاهزة	48
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	حسابات الخصوم المدينة	40
الخزينة	المجموع 4	
مجموع الأصول الجارية	نتيجة السنة المالية	88

المجموع العام للأصول	المجموع العام
----------------------	---------------

المصدر: *KHAFRABI M^{ed} Zine, plan comptable national, Edition BERTI (5^{ème} édition), Alger 2006, P108 & Journal officiel N°19 du 25/03/2009, P 28.*

جدول رقم 3-2: خصوم مقارنة PCN - SCF

الخصوم SCF	خصوم PCN	رقم الحسابات
رؤوس الأموال الخاصة	الأموال الخاصة	
رأسمال تم إصداره	رأسمال الشركة	10
رأسمال غير مستعان به	علاوات متعلقة برأسمال الشركة	12
علاوات واحتياطات	الاحتياطات	13
فوارق إعادة التقييم	إعانات الاستثمار	14
فارق المعادلة	فارق إعادة التقييم	15
نتيجة صافية	الأموال الخاصة الأخرى	16
رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد	حسابات ما بين الوحدات المتعددة	17
	نتائج قيد التخصيص	18
	مؤونات الخسائر والتكاليف	19
المجموع 1	المجموع 1	
الخصوم غير الجارية	الديون	
قروض وديون مماثلة	ديون الاستثمارات	52
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	ديون المخزونات	53
ديون أخرى غير جارية	مبالغ محتفظ بها في الحساب	54
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	ديون تجاه شركاء وشركات حليفة	55
	ديون الاستغلال	56
مجموع الخصوم غير جارية 2	تسبيقات جارية	57
الخصوم الجارية	ديون مالية	58
موردون وحسابات ملحقة	حسابات الأصول الدائنة	50
ضرائب		
ديون أخرى		
خزينة سلبية		
مجموع الخصوم الجارية 3	المجموع 5	

	نتيجة السنة المالية	88
المجموع العام للخصوم 3+2+1	المجموع العام	

المصدر: *KHAFRABI M^{ed} Zine, plan comptable national, Edition BERTI (5^{ème} édition), Alger 2006, P109 & Journal officiel N°19 du 25/03/2009, P 29.*

معالجة المعطيات المقارنة لسنة 2009: لضمان قابلية مقارنة المعلومات المالية لسنة 2010 مع نظيراتها لسنة 2009 قد تحمل الكيانات على تغيير قواعد تقييم بعض عناصر الكشوف المالية (حصرياً في هذا الإطار) لسنة 2009 خصوصاً:

- مؤونات الأعباء يجب أن تحين إذا كانت لعملية التحيين أهمية نسبية على مستوى الكشوف المالية.
- الأصول المالية المحتفظ بها لنشاط المحفظة والأصول البيولوجية يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية.
- العقارات الموظفة تقيم بقيمتها الحقيقية.
- تثبيات الاستغلال المعاد تقييمها وفق المعالجة البديلة (طريقة إعادة التقييم).
- المخزونات المعاد تقييمها بطريقة تختلف عن طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً .LIFO
- الأصول التي عدلت قواعد إهلاكها نتيجة تقدير قيمتها المتبقية في نهاية عمرها الإنتاجي.⁷²

بانتهاى مرحلة المعالجة، ترصد جميع الحسابات الانتقالية في حسابات النظام المحاسبي المالي الموافقة لها وتثبت هذه العملية بإنشاء يومية إعادة معالجة يحتفظ بها كدليل إثبات في ملف الانتقال.

2.2.3 دليل تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة - المذكرات النموذجية

إن مجيء النظام المحاسبي المالي كان من أجل التقارب مع معايير المحاسبة الدولية وتحسين الممارسات والتطبيقات المحلية، فلو اعتبرنا بأن الانتقال الى هذا النظام هو انتقال فوري بالرغم من إعداد المشروع في جويلية 2006 وتطبيقه في جانفي 2010 فإن التعليمات والتوجيهات التقنية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة قد ارتبطت مباشرة بتحقيق الانتقال السلس وتذليل صعوباته المرتقبة وكذا محاولة توجيه المعالجة المحاسبية لهذا الانتقال.

أ. هدفها: تهدف الى تزويد الكيانات ومستعملي الكشوف المالية بالعناصر والتوجيهات الضرورية لمواجهة الصعوبات المحتملة خلال عملية الانتقال الى النظام المحاسبي المالي الجديد من جهة، وتفعيل هذه العملية في ظل احترام القواعد والمبادئ التي أقرتها النصوص المتعلقة بذات النظام من جهة أخرى⁷³.

ب. طبيعتها: تتكون من تعليمة وسلسلة من المذكرات النموذجية (المنهجية) المرتبة كما يلي:

■ **التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009:** صادرة عن وزير المالية، متعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي 2010 لأول مرة، تتضمن الأحكام العامة وإجراءات تطبيق هذا النظام ابتداء من الفاتح جانفي 2010 وكذا الأحكام المحاسبية المرافقة لها.

■ **المذكرة المنهجية المؤرخة في 19 أكتوبر 2010:** صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة متعلقة بكيفيات تطبيق التعليمة رقم 02، تفصيلية وتوفر العديد من الإيضاحات الضرورية حول إعداد وتنظيم عملية الانتقال الى النظام المحاسبي المالي.

■ **باقي المذكرات المنهجية:** صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، نوعية، تهتم بعناصر محددة في الكشوف المالية، جاءت تدعيما للتعليمة رقم 02 والمذكرة النموذجية المؤرخة في 19 أكتوبر 2010 لتعالج جزئيات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بـ:

♦ **المخزون والقيم الجارية المؤرخة في 28 ديسمبر 2010⁷⁴** والتي اهتمت
بمعالجة مايلي:

- تكلفة المخزونات.
- التقييم اللاحق للمخزونات.
- طرق تقييم المخزون.
- المخزون في إطار الحسابات المدمجة، وكذا المعلومات الواجب تقديمها في ملحق الكشوف المالية حول هذه المعالجة.

♦ **التبثبات المعنوية المؤرخة في 28 ديسمبر 2010⁷⁵** والتي اهتمت بمعالجة
مايلي:

- الأصول المعنوية.
- المصاريف الإعدادية، وكذا المعلومات الواجب تقديمها في ملحق الكشوف المالية حول هذه المعالجة.

♦ **التبثبات المادية المؤرخة في 20 مارس 2011⁷⁶** والتي اهتمت بمعالجة
مايلي:

- تفصيل مكونات الأصل العيني.
- قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات.
- الأصول خارج الاستعمال.
- الأصول المهلكة تماما والجاري استعمالها.
- العقارات الموظفة.
- مصاريف القروض ومصاريف الاستثمار.

Conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du Système Comptable⁷⁴
Financier, **les stocks**, Alger le 28/12/2010.

Conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du Système Comptable⁷⁵
Financier, **les immobilisations incorporelles**, Alger le 28/12/2010.

Conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du Système Comptable⁷⁶
Financier, **les immobilisations corporelles**, Alger le 20/03/2011.

- التهيئات والتركيبات.
- الأصول محل الإيجار التمويلي.
- عملية إعادة التقييم.
- تكلفة تفكيك الأصل وكلفة تجديد الموقع.
- مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية والمرتبطة بالنتيئات، وكذا المعلومات الواجب تقديمها في ملحق الكشوف المالية حول هذه المعالجة.
- ♦ **منافع المستخدمين المؤرخة في 26 مارس 2011⁷⁷ والتي اهتمت بمعالجة مايلي:**
 - المنافع قصيرة الأجل.
 - المنافع طويلة الأجل، وكذا المعلومات الواجب تقديمها في ملحق الكشوف المالية حول هذه المعالجة.
- ♦ **التكاليف والنواتج خارج الاستغلال وحسابات تحويل التكاليف المنصوص عليها في المخطط الوطني للمحاسبة المؤرخة في 05 ماي 2011⁷⁸ والتي اهتمت بمعالجة مايلي:**
 - تكاليف خارج الاستغلال: القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة، تكاليف السنوات المالية السابقة، استرجاعات من إيرادات السنوات المالية السابقة، تكاليف استثنائية، مخصصات استثنائية.
 - النواتج المتعلقة بها: نواتج الاستثمارات المتنازل عنها، تحويل تكاليف الإنتاج، تحويل تكاليف الاستغلال.

Conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du Système Comptable⁷⁷ Financier, **les avantages au personnel**, Alger le 26/03/2011.

Conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du Système Comptable⁷⁸ Financier, **les charges et produits hors exploitation et comptes de transfert de charges du PCN**, Alger le 05/05/2011.

- نواتج خارج الاستغلال: استرجاع تكاليف السنوات السابقة، نواتج السنوات المالية السابقة، نواتج استثنائية، وكذا المعلومات الواجب تقديمها في ملحق الكشوف المالية حول هذه المعالجة.

♦ **العقود طويلة الأجل المؤرخة في 24 ماي 2011⁷⁹** والتي اهتمت بمعالجة مايلي:

- قواعد تسجيل العقود طويلة الأجل.
- العقود المسجلة على أساس التحصيل حسب وتيرة تقدم العملية.
- العقود المسجلة على أساس التحصيل عند انتهاء العقد، وكذا المعلومات الواجب تقديمها في ملحق الكشوف المالية حول هذه المعالجة.

♦ **الأصول والخصوم المالية المؤرخة في 07 جوان 2011⁸⁰** والتي اهتمت بمعالجة مايلي:

- الأصول المالية.
- القيم المنقولة للتوظيف.
- الخصوم المالية.
- الأصول والخصوم المالية المحررة بالعملة الأجنبية، وكذا المعلومات الواجب تقديمها في ملحق الكشوف المالية حول هذه المعالجة.

3.2.3 إعداد الكشوف المالية SCF

بعد ترصيد جميع الحسابات يتم استخراج ميزان مراجعة شكلي نسخة SCF ليسمح بإعداد الكشوف المالية الجديدة 2009 اللازمة لاحتياجات المقارنة كما يلي:

1. ميزانية افتتاحية (سنة المقارنة 2009).

2. حساب نتائج (سنة المقارنة 2009).

⁷⁹ Conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, **les contrats à long terme**, Alger le 24/05/2011.

⁸⁰ Conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, **les actifs et passifs financiers**, Alger le 07/06/2011.

3. جدول سيولة الخزينة: خاص بالسنة المالية 2009 دون مقارنة.
4. جدول تغير الأموال الخاصة: يعتمد على الأرصدة الافتتاحية المعدة نهاية سنة 2008 ومعطيات سنة 2009 دون مقارنة.
5. ملحق: يوفر، إجباريا، معلومات سردية، وصفية، مقارنة ومرقمة حول مسار الانتقال من حيث:

- المنهجية المتبعة (الطرائق والاختيارات).
- عمليات إعادة التصنيف.
- عمليات إعادة المعالجة التي تحتاج الى شرح وتوضيح.
- إثباتات الانعكاسات على حساب مرحل من جديد.
- إعداد جدول يبين التأثيرات الحاصلة على الأموال الخاصة⁸¹.

4.2.3 تدقيق الانتقال وتكوين ملف الانتقال

أ. **تدقيق الانتقال:** بالنسبة للمنشآت الخاضعة للرقابة القانونية، يجب تدقيق ملف الانتقال في إطار مهمة استثنائية يقوم بها محافظ الحسابات طبقا لأحكام المادة 03 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994⁸² والتي يتخذ لأجلها التدابير اللازمة. يبدي محافظ الحسابات رأيه حول الميزانية الافتتاحية في 01 جانفي 2010 نسخة نظام محاسبي مالي بمعزل عن رأيه حول الحسابات المعدة بتاريخ 31 ديسمبر 2009 نسخة دليل وطني للمحاسبة.

يضبط المسيرون الميزانية الافتتاحية 2010 بعد تقويم انعكاسات عمليات إعادة المعالجة على الأموال الخاصة قبل الافتتاح الرسمي لحسابات سنة 2010، وتتم المصادقة عليها في أجل لا يتعدى تاريخ المصادقة على حسابات السنة المالية 2010، أما الكيانات غير الخاضعة للرقابة القانونية تتم المصادقة على عملية الانتقال من طرف المسير نفسه وتثبت بوثائق يحررها شخصا تتألف من ميزانية الانتقال وحسابات النتائج⁸³.

⁸¹ Conseil national de la comptabilité, note méthodologique du 19/10/2010, **Op.cit**, P7/8.

⁸² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية / العدد 14 المؤرخة في 12 مارس 1995، ص 24.

⁸³ Conseil national de la comptabilité, note méthodologique du 19/10/2010, **Op.cit**, P 8/8.

ب. **تكوين ملف الانتقال:** يتكون ملف الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة الى

النظام المحاسبي المالي، بالإضافة الى جميع الوثائق الثبوتية لكل تسجيل محاسبي متعلق بعمليات الترحيل أو التصنيف أو إعادة المعالجة، من الوثائق الشاملة التالية والتي نرتبها حسب سيرورتها وتسلسلها الزمني كما يلي:

- ميزان مراجعة نسخة مخطط وطني للمحاسبة بتاريخ 31 ديسمبر 2009.
- مخطط حسابات داخلي نسخة نظام محاسبي مالي.
- جدول موافقة مرقم مخطط وطني/مخطط داخلي.
- يومية إعادة تصنيف أرصدة حسابات المخطط الوطني وفق ما نصت عليه أحكام النظام المحاسبي المالي (التجميع والإفراد).
- يومية ترحيل أرصدة المخطط الوطني في حسابات المخطط الداخلي.
- يومية إعادة معالجة أرصدة المخطط الوطني الواجب معالجتها طبقاً لأحكام النظام المحاسبي المالي (اعتراف، إلغاء، إعادة تقييم...).
- ميزان مراجعة معالج نسخة نظام محاسبي مالي في 31 ديسمبر 2009.
- كشوف مالية نسخة نظام محاسبي مالي مكونة من: ميزانية، حسابات نتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق بما في ذلك جدول لانعكاسات عملية الانتقال على الأموال الخاصة وجدول لتغير رصيد حساب مرحل من جديد.
- تقرير محافظ الحسابات حول عملية الانتقال الى النظام المحاسبي المالي.
- محضر الجمعية العامة المنعقدة بغية المصادقة على الميزانية الافتتاحية نسخة نظام محاسبي مالي في 01 جانفي 2010.

خلاصة الفصل الثالث:

يعتبر الانتقال من منظور محاسبي قديم الى منظور جديد خطوة استثنائية من حيث التكلفة والتعقيد، ولكن بالمقارنة مع الهدف الذي تصبو إليه هذه العملية من حيث إعداد قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة دوليا دون اللجوء الى تكييفها أو إعادة معالجتها تعتبر تكلفة الانتقال أقل بكثير من تكلفة الإبقاء على نظام محاسبي لا يستجيب الى متداعيات أنماط التسيير الحالية. ومنه فإن إدراج المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF ضمن الكشوف المالية المعدة طبقا لأحكام المخطط الوطني للمحاسبة PCN يهدف الى إزالة الفروق الجوهرية بين منظورين محاسبيين مختلفين ومن ثم تحقيق هدف التوافق مع الممارسات الدولية، هذه المعالجة المفروضة بدليل النصوص التشريعية والقانونية تستلزم تحضيراً محكماً وأخذاً صارماً بمبادئ هذه المعايير الجديدة لضمان شفافية نتيجة الانتقال وبناء نمط تسيير على أساس موثوق منه. سوف تساعد هذه الوضعية المالية الجديدة على تحديد مستقبل المنشأة الاقتصادية في علاقتها مع المستثمرين الحاليين والمرقبين وتعتبر بمثابة مرآة حقيقة لنشاطها.

كنموذج تطبيقي، سوف تحاول الدراسة الميدانية المقدمة في الفصل الموالي إسقاط ما أتينا على ذكره سابقاً على عينة من مؤسساتنا العمومية الاقتصادية / شركة الأشغال البحرية للمشرق "SOTRAMEST".

- الدراسة التطبيقية -

- الفصل الرابع: حالة شركة "SOTRAMEST"

1.4 "SOTRAMEST" قبل تطبيق SCF.

1.1.4 التعريف بالشركة.

2.1.4 المراجع المعتمدة للانتقال من PCN الى SCF.

3.1.4 معايير SCF الملائمة لنشاط الشركة.

4.1.4 الوضعية المالية للشركة في 2009/12/31 PCN.

2.4 "SOTRAMEST" بعد تطبيق SCF.

1.2.4 المرحلة الأولى: التحضير.

2.2.4 المرحلة الثانية: التشخيص.

3.2.4 المرحلة الثالثة: الانتقال.

4.2.4 الوضعية المالية للشركة في 2010/01/01 SCF.

- خاتمة

1.4 "SOTRAMEST" قبل تطبيق SCF

1.1.4 التعريف بالشركة:

شركة الأشغال البحرية للشرق، مؤسسة عمومية اقتصادية / شركة ذات أسهم برأس مال قدره 675.900.000 دج، منشأة صناعية تفرّعت منذ سنة 1990 عن المؤسسة الوطنية للأشغال البحرية، ونظرا لموجة تأميم المؤسسات وسلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي حدثت خلال سنة 1989 خصوصا إعادة هيكلة المؤسسات العمومية انقسمت هذه الأخيرة الى ثلاثة فروع ينتسب كل فرع الى النطاق الجغرافي المتواجد به كما يلي:

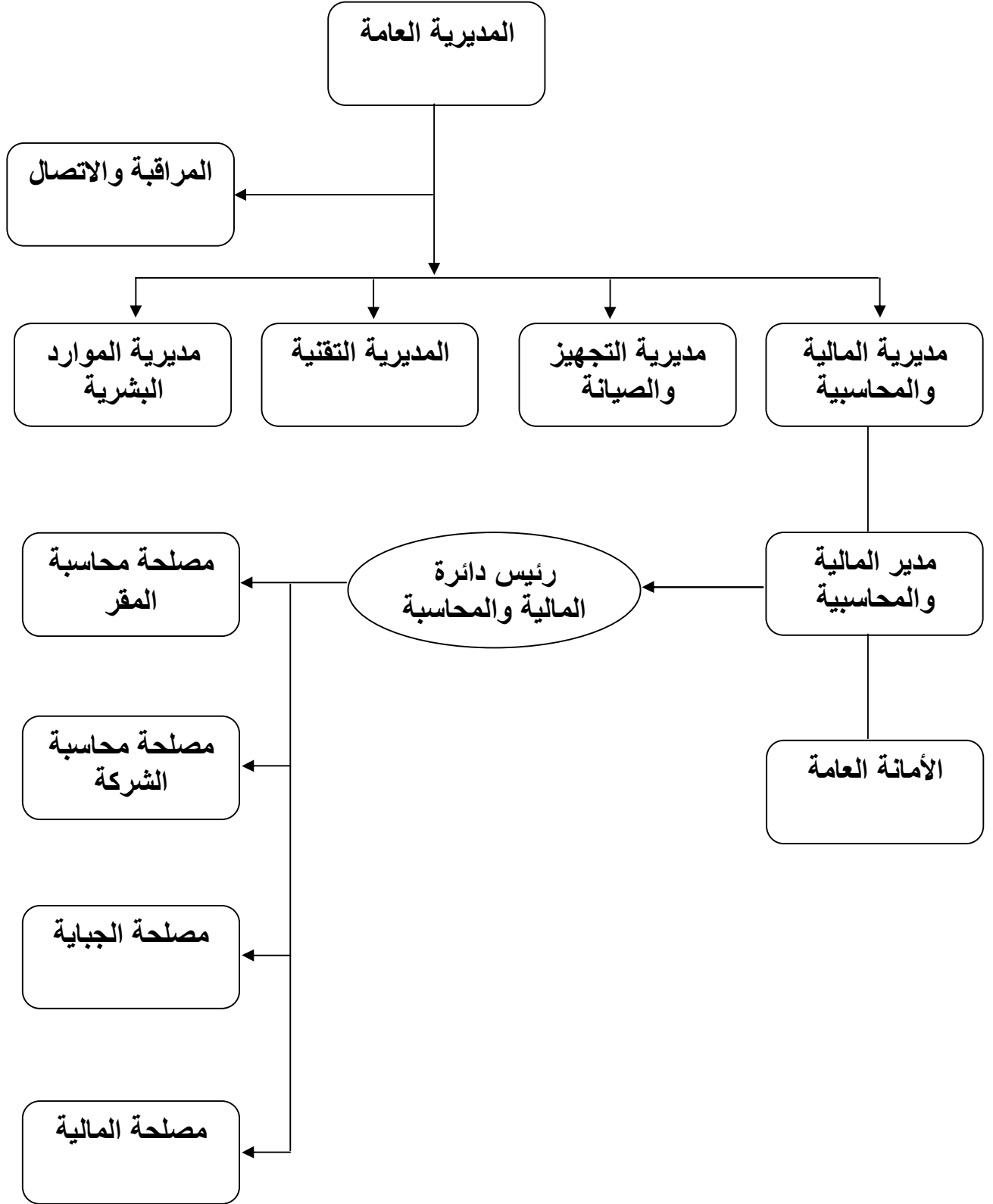
1. شركة الأشغال البحرية للغرب.
2. شركة الأشغال البحرية للوسط.
3. شركة الأشغال البحرية للشرق.

تتخصص هذه الشركة في انجاز الأشغال البحرية في الولايات الشرقية للوطن خصوصا على مستوى الطارف، عنابة وسكيكدة. تكتسي هذه المشاريع طابعا استثماريا ويرتكز نشاط المنشأة على القيام بـ:

- إنشاء الموانئ وترميمها وتوسيعها (مثل رصيف السلع والحاويات 300 ميل بالإضافة الى دراسة انجازية لرصيف 505 ميل بعنابة).
- بناء الجسور.
- تحويل مجرى الأودية.
- بناء موانئ الصيد (مثل ميناء صيد سكيكدة).
- إنشاء سدود صغيرة الحجم خاصة بالزراعة.

توظف "SOTRAMEST" أكثر من 300 عامل بين دائم ومؤقت بما في ذلك ما يقارب 60 إطار و 100 عون تحكم حيث تتوزع هذه الطاقة البشرية حسب الهيكل التنظيمي العام للشركة الموضح في الشكل 4 - 3، بالإضافة الى المديرية العامة، على أربع مديريات فرعية (مديرية المالية والمحاسبة، مديرية التجهيز والصيانة، مديرية الموارد البشرية والمديرية التقنية).

شكل رقم 4 - 3: الهيكل التنظيمي العام لـ " SOTRAMEST "



المصدر: وثائق " SOTRAMEST "

2.1.4 المراجع المعتمدة للانتقال من PCN الى SCF

تطبق "SOTRAMEST" النظام المحاسبي المالي الجديد منذ 01 جانفي 2010 استنادا الى القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وكذا القرار 02/08 المؤرخ في 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 والمحدد للفتح جانفي 2010 كتاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، حيث عملت على التكيف مع متطلبات SCF بهدف إضفاء المزيد من المصداقية والأهمية على قوائمها المالية المعدة والمقدمة لأطراف متعددة معتمدة في ذلك على تنظيم دورات تكوينية متتالية لفائدة الجهات المعنية من مستخدميها.

انتقلت "SOTRAMEST" الى SCF وفق ثلاث مراحل: التحضير، التشخيص والانتقال مستندة في ذلك الى المساهمة الفعالة لخبير محاسب الذي حرر تقارير مرحلية، يستقل كل تقرير بمرحلة محددة، كان أولها بتاريخ 18 أبريل 2011 بالإضافة الى المراجع التشريعية والوزارية التالية:

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والتسجيل، محتوى وعرض الكشوف المالية، مدونة الحسابات وقواعد سيرها (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009).
- التعليم الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة 2010.
- المذكرة النموذجية المتعلقة بتطبيق التعليم الوزارية رقم 02 المؤرخة في 19 أكتوبر 2010 والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- المذكرة النموذجية المتعلقة بالمخزون المؤرخة في 28 ديسمبر 2010 والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- المذكرة النموذجية المتعلقة بالثبتيات العينية المؤرخة في 20 مارس 2011 والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- المذكرة النموذجية المتعلقة بمنافع المستخدمين المؤرخة في 26 مارس 2011 والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

3.1.4 معايير SCF الملائمة لنشاط الشركة

يظهر جرد المعايير الممكن تطبيقها في هذه الشركة بالتوافق مع طبيعة نشاطها ما يلي:

- ◆ معيار عرض الكشوف المالية بما يتوافق مع IAS1.
- ◆ معيار التثبيتات العينية والمعنوية بما يتوافق مع IAS16.
- ◆ معيار المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بما يتوافق مع IAS2.
- ◆ معيار مؤونات المخاطر والأعباء بما يتوافق مع IAS37.
- ◆ معيار العقود طويلة الأجل بما يتوافق مع IAS11.
- ◆ معيار الضرائب المؤجلة بما يتوافق مع IAS12.
- ◆ معيار تكاليف القروض بما يتوافق مع IAS23.
- ◆ معيار الامتيازات الممنوحة للمستخدمين بما يتوافق مع IAS19.
- ◆ معيار تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان بما يتوافق مع IAS8.

4.1.4 الوضعية المالية للشركة في PCN 2009/12/31

تظهر الوضعية المالية لـ "SOTRAMEST" المقدمة نهاية سنة 2009 حسب PCN في الجدولين 4 - 3 و 4 - 4، فإذا علمنا بأن نشاط الشركة يغلب عليه الطابع الاستثماري ويتم وفق عقود محررة عموماً على المديين المتوسط والبعيد نستخلص بأن المعيار الأكثر تطبيقاً في هذه المنشأة هو معيار العقود طويلة الأجل (المواد من 1/133 إلى 4/133 من القسم 3 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المنشور في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009)، مع مراعاة شروط إدراج المنتجات المتأتية منه والمنصوص عليها في المواد من 1/111 إلى 3/111 من القسم الأول من نفس القرار.

تقدر قيمة الأموال الخاصة الظاهرة في نفس الوثيقة المشار إليها أعلاه بمبلغ 1.373.883.155.87 دج، بعد ترحيل نتيجة إعادة المعالجة الناتجة عن تغيير الطرائق المحاسبية في "SOTRAMEST" سوف نقدم القيمة الجديدة لهذا العنصر ملخصة في الجدول 4 - 8.

جدول رقم 4 - 3: ميزانية الإقفال 2009 / أصول

الوحدة: دينار

رقم الحساب	أصول	مبلغ إجمالي	استهلاكات و مؤونات	مبلغ صافي
	الاستثمارات			
20	مصاريف إعدادية			
21	القيم المعنوية			
22	الأراضي	449.766.000.00		449.766.000.00
24	تجهيزات الإنتاج	1.996.270.356.15	1.090.875.400.34	905.394.955.81
25	تجهيزات اجتماعية	5.085.258.98	3.608.806.75	1.476.452.23
28	استثمارات قيد التنفيذ			
	المجموع 2	2.451.121.615.13	1.094.484.207.09	1.356.637.408.04
	المخزونات			
30	بضائع			
31	مواد ولوازم	88.716.832.31	15.101.209.54	73.615.622.77
33	منتجات نصف مصنعة			
34	منتجات وأشغال قيد التنفيذ			
35	منتجات منجزة	1.991.589.00		1.991.589.00
36	فضلات ومهملات			
37	المخزونات الموجودة في الخارج	447.163.00		447.163.00
	المجموع 3	91.155.584.31	15.101.209.54	76.054.374.77
	حسابات دائنة			
42	حقوق الاستثمار	216.273.148.30		216.273.148.30
43	حقوق على المخزونات	15.393.607.78		15.393.607.78
44	حقوق على الشركاء والشركات الحليفة	7.921.911.94		7.921.911.94
45	تسبيقات على الحساب	10.255.557.64		10.255.557.64
46	تسبيقات على الاستغلال	41.608.888.22	11.400.000.00	30.208.888.22
47	حقوق على الزبائن	873.143.855.75	67.729.866.80	805.413.988.95
48	أموال جاهزة	131.515.048.30	271.999.52	131.243.048.78
40	حسابات الخصوم المدينة			
	المجموع 4	1.296.112.017.93	79.401.866.32	1.216.710.151.61
88	نتيجة السنة المالية			
	المجموع العام	3.838.389.217.37	1.188.987.282.95	2649.401.934.42

المصدر: وثائق "SOTRAMEST"

جدول رقم 4 - 4: ميزانية الإقفال 2009 / خصوم

الوحدة: دينار

رقم الحساب	مبالغ	مبالغ
		الأموال الخاصة
10	675.900.000.00	رأسمال الشركة
12		علاوات متعلقة برأسمال الشركة
13	667.983.155.87	الاحتياطات
14		إعانات الاستثمار
15		فرق إعادة التقييم
16		الأموال الخاصة الأخرى
17		حسابات ما بين الوحدات المتعددة
18		نتائج قيد التخصيص
19	30.000.000.00	مؤونات الخسائر والتكاليف
	1.373.883.155.87	المجموع 1
		الديون
52	274.664.629.37	ديون الاستثمارات
53	75.444.135.09	ديون المخزونات
54	184.208.305.00	مبالغ محتفظ بها في الحساب
55	2.852.567.51	ديون تجاه شركاء وشركات حليفة
56	398.273.010.17	ديون الاستغلال
57	135.996.506.75	تسبيقات جارية
58		ديون مالية
50		حسابات الأصول الدائنة
	1.071.439.153.89	المجموع 5
88	204.079.624.66	نتيجة السنة المالية
	2.649.401.934.42	المجموع العام

المصدر: وثائق "SOTRAMEST"

2.4 "SOTRAMEST" بعد تطبيق SCF

1.2.4 المرحلة الأولى: التحضير

خلال هذه المرحلة أقدمت "SOTRAMEST" على ما يلي:

- إعداد مخطط حسابات داخلي SCF تماشياً مع نشاط المنشأة.
- إعداد جدول مطابقة مرقم SCF – PCN.
- ترحيل معطيات المنظور المحاسبي القديم PCN نحو المنظور الجديد SCF بواسطة برنامج الإعلام الآلي المقتنى في ظل التوافق مع الإطار القانوني الجديد المتعلق بمسك المحاسبة وفق نظام الإعلام الآلي (توجيهات المرسوم 110/09 المؤرخ في 07 أبريل 2009).
- استخراج ميزان مراجعة SCF في 2009/12/31.
- استخراج كشوف مالية SCF في 2009/12/31 مكونة من الأصول، الخصوم وحساب النتيجة.

بالنسبة لـ "SOTRAMEST" تعتبر هذه المرحلة فرصة لتأكيد عملية الانتقال الى النظام المحاسبي المالي مما سيسمح لها بافتتاح السنة المالية 2010 وفقاً لهذا المرجع الجديد، وهذا ما تبينه الكشوف المالية الافتتاحية SCF المقدمة ضمن الجدولين 4 - 5 و

4 - 6.

تتميز هذه القوائم مقارنة بنظيراتها PCN بما يلي:

- إدراج بعض الحسابات الجديدة.
- حذف بعض الحسابات القديمة.
- الاحتفاظ بنفس أرقام بعض الحسابات وأسمائها.
- تغيير أرقام بعض الحسابات.
- تغيير أسماء بعض الحسابات.
- تجميع بعض الحسابات.
- تفريد بعض الحسابات.
- استعمال مصطلحي جاري / غير جاري لتصنيف الأصول والخصوم.

جدول رقم 4 - 5: ميزانية "SOTRAMEST" / أصول قبل المعالجة

الوحدة: دينار

المبالغ في 2009/12/31	الأصل
	أصول غير جارية
	فارق بين الاقتناء - المنتج الايجابي أو السلبي
	تثبيتات معنوية
	تثبيتات عينية
449.766.000.00	أراض
111.082.105.54	مبان
795.789.302.50	تثبيتات عينية أخرى
	تثبيتات ممنوح امتيازها
	تثبيتات يجري انجازها
	تثبيتات مالية
	سندات موضوعة موضع معادلة
	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
	مساهمات أخرى مثبتة
85.340.090.09	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
	ضرائب مؤجلة على الأصل
1.441.977.498.13	مجموع الأصل غير جاري
	أصول جارية
76.054.374.77	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
805.413.988.95	الزبائن
56.323.380.67	المدينون الآخرون
38.389.643.12	الضرائب وما شابهها
	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
	الموجودات وما شابهها
100.000.000.00	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
131.437.897.30	الخزينة
1.207.619.284.81	مجموع الأصول الجارية
2.649.596.782.94	المجموع العام للأصول

المصدر: وثائق شركة "SOTRAMEST" ملف الانتقال.

جدول رقم 4 - 6: ميزانية "SOTRAMEST" / خصوم قبل المعالجة

الوحدة: دينار

المبالغ في 2009/12/31	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
675.900.000.00	رأسمال تم إصداره
667.983.155.87	رأسمال غير مستعان به
	علاوات واحتياطات
	فوارق إعادة التقييم
	فارق المعادلة
204.079.624.66	نتيجة صافية
	رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد
1.547.962.780.53	المجموع 1
	الخصوم غير الجارية
274.664.629.37	قروض وديون مماثلة
	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
	ديون أخرى غير جارية
30.000.000.00	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
304.664.629.37	مجموع الخصوم غير جارية 2
	الخصوم الجارية
159.150.434.10	موردون وحسابات ملحقة
270.515.998.18	ضرائب
186.300.372.86	ديون أخرى
181.002.567.90	خزينة سلبية
796.969.373.04	مجموع الخصوم الجارية 3
2.649.596.782.94	المجموع العام للخصوم 3+2+1

المصدر: وثائق شركة "SOTRAMEST" ملف الانتقال.

2.2.4 المرحلة الثانية: التشخيص

تهدف هذه المرحلة حسب "SOTRAMEST" الى ما يلي:

- خلق جملة من الإجراءات الداخلية من شأنها معالجة المعلومة المالية وتقديمها وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- إعداد تنظيم محاسبي داخلي يتلاءم مع مقتضيات SCF من جهة ومع الخصائص التنظيمية البشرية والمادية للمؤسسة حسب قطاع نشاطها من جهة أخرى.
- تمكين الشركة من تكييف نظام معلوماتها المحاسبي بالشكل الذي يرتقي به الى خدمة مخرجات المحاسبة ومتطلبات الإفصاح المالي.

تمت هذه المرحلة وفق المسار التالي:

1. دراسة الوضعية الحالية لـ "SOTRAMEST".

2. دراسة الفروقات الموجودة على مستوى الطرائق المحاسبية المطبقة مسبقا في "SOTRAMEST" وتلك المنصوص عليها في SCF.

3. اختبار آثار تطبيق SCF في حدود الخيارات التي أجرتها الشركة وذلك عن طريق اختبار انعكاسات تطبيق كل خيار على الميزانية الافتتاحية على حدا.

يبدو أن أهم الاختلافات PCN - SCF المستكشفة حسب "SOTRAMEST" والتي أجريت في إطارها عملية اختبار الخيارات المحددة لنتيجة الانتقال ولصورة الوضعية المالية المستهدفة من طرف إدارة الشركة قد تمحورت حول النقاط الأربعة التالية:

1. استعمال القيمة العادلة كطريقة لتقييم الأصول العينية.

2. الاعتراف بمنافع المستخدمين في الميزانية.

3. إلغاء العناصر ضئيلة القيمة من قائمة التثبيتات.

4. تجزئة عناصر الأصول الى أجزاء مختلفة.

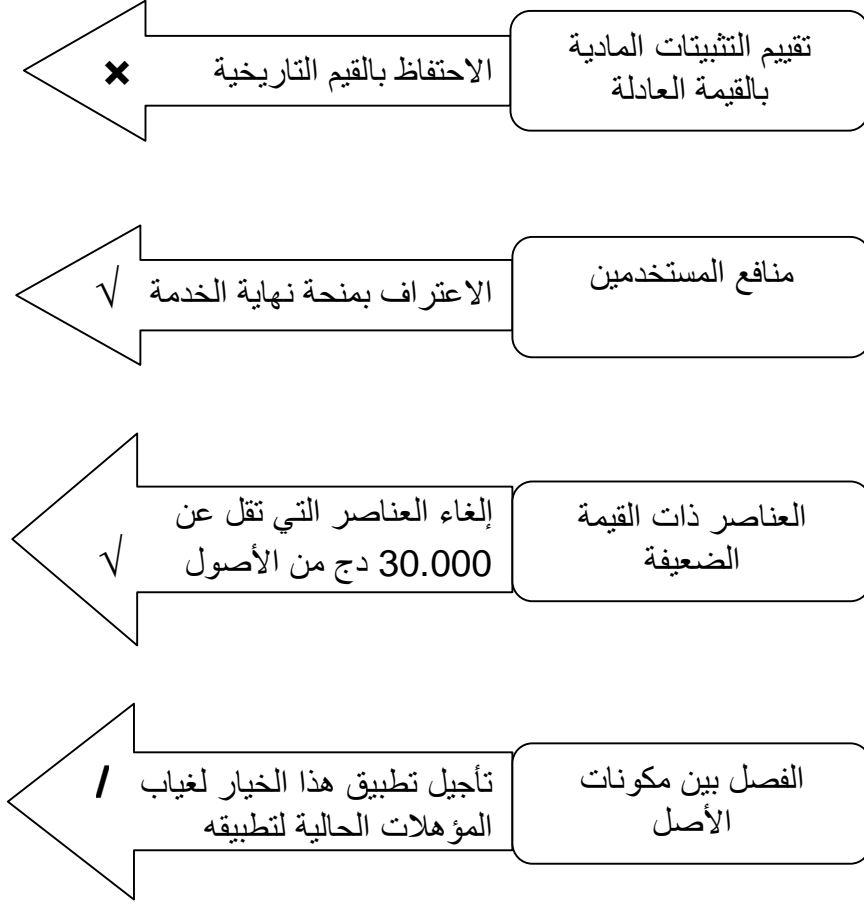
نظرا الى الوضع الحالي لـ "SOTRAMEST" أجبرت هذه الأخيرة على الأخذ الفوري بالخيارين 2 و 3 وتأخير تطبيق الخيار 4 ورفض الخيار 1 بسبب الاعتبارات التالية:

♦ عدم توفر سوق نشطة لتمكين تقييم الأصول بالقيمة العادلة.

♦ عدم توفر مخططات المنشآت الصناعية لتمكين تجزئتها الى وحدات منفصلة.

يمثل الشكل 4-4 أدناه ملخصاً عن عملية اختبار الخيارات المتعلقة بالانتقال الى SCF.

شكل رقم 4 - 4: الخيارات المأخوذ بها لتطبيق SCF



المصدر: وثائق "SOTRAMEST"

سوف ينتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي في "SOTRAMEST" بما في ذلك إدراج جملة الخيارات الملخصة في الشكل السابق ضمن الوضعية المالية 2009-PCN آثاراً متعددة تتراوح بين المستويات التالية:

- على مستوى طرق التسجيل والتقييم: خصوصاً التثبيبات العينية، المخزونات والقيم الجارية، نواتج العمليات التشغيلية (رقم الأعمال)، مزايا الموظفين والمؤونات.
- على مستوى الكشوف المالية: خصوصاً الميزانية، حساب النتيجة وجدول حركة الخزينة.
- على مستوى الأموال الخاصة.

حيث سيختص العنصر الموالي 3.2.4 (مرحلة الانتقال) بتجزئتها وتفصيلها.

3.2.4 مرحلة الانتقال:

تهدف هذه المرحلة عموماً إلى تسليط الضوء على الطرق المحاسبية المعمول بها حال الانتقال من PCN إلى SCF وكذا تبيان أثر إعادة المعالجة المرتبطة بهذه العملية على الأموال الخاصة.

تهتم هذه المرحلة أيضاً بعملية إعادة معالجة بعض عناصر الأصول والخصوم وفق ما نصت عليه التعلية الوزارية رقم 02 من جهة وكذا الخيارات التي أجرتها المؤسسة من جهة أخرى خصوصاً ما تعلق بـ:

- تسجيل بعض عناصر الأصول والخصوم الموافقة لتعاريف SCF والتي لم تكن مدرجة من قبل في حسابات PCN.
- إلغاء بعض العناصر الظاهرة في الميزانية الافتتاحية والتي لا توافق التعاريف المنصوص عليها في SCF.
- تقييم جميع عناصر الأصول والخصوم وفق ما نصت عليه أحكام SCF، وفيما يلي تفصيل لأثر إعادة المعالجة على مستوى طرق التسجيل والتقييم:
أ. الأصول غير الجارية:

التثبيتات العينية: استناداً إلى توجيهات مذكرة التثبيتات العينية المؤرخة في 20 مارس 2011 وكذا أحكام المادة **4/121** من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 25 مارس 2009 والمتعلقة بتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها خصوصاً ما تعلق بـ:

- العناصر ذات القيمة الضعيفة.
- قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات.
- معالجة مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة.
- الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن.

قررت "SOTRAMEST" ما يلي:

- ♦ عدم إدراج قطع غيار بعض التثبيتات ضمن حسابات الاستثمار.
- ♦ عدم الفصل بين مكونات التثبيتات العينية عكس المعالجة المنصوح بها حسب

.SCF

◆ إلغاء التثبيتات التي تقل قيمتها الأصلية عن 30.000.00 دج طبقا لنص المادة الخامسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث تم حذف مبلغ إجمالي قدره 2.411.298.21 دج وحمل مباشرة الى الأموال الخاصة، كما تقرر تسييرها على حدا بواسطة سجل أعد لهذا الغرض تحت اسم "أصول تحت الرقابة".

إعادة تصنيف التثبيتات العينية: استنادا الى أحكام المادة **11/121** من نفس المرسوم المشار إليه أعلاه خصوصا ما تعلق بحذف التثبيت العيني أو المعنوي من الميزانية قررت "SOTRAMEST" بالنظر الى حالات التثبيتات المحددة أدناه والمتوفرة على مستواها:

- ◆ معدات خارج الاستغلال لفترة طويلة.
- ◆ معدات مقترحة للبيع في المزاد العلني.
- ◆ معدات غير مستعملة بصفة منتظمة.

تحويل هذه الحسابات الى مخزونات ونتج عن ذلك تسوية مبلغ قدره 92.605.776.05 دينار جزائري أدرج ضمن حساب مخزونات متأتية من التثبيتات.

تقييم التثبيتات العينية: سوف تواصل "SOTRAMEST" تقديم التثبيتات العينية في الميزانية على أساس القيم التاريخية وذلك اعتبارا لطبيعة هذه الاستثمارات ولمدد الاهتلاك المحددة لتسيير فترة حياتها، حيث استبعدت طريقة التقييم على أساس القيمة العادلة ولم تجرى أي عملية إعادة تقييم.

ب. الأصول الجارية:

المخزونات والقيم الجارية: بعد مقارنة الطرق الحالية لتقييم المخزون مع أحكام SCF والتوجيهات الواردة ضمن المذكرة النموذجية المتعلقة بالمخزون المؤرخة في 28 ديسمبر 2010، يبدو أن طرق تقييم المخزون والقيم الجارية المطبقة في "SOTRAMEST" حسب PCN تتناسب مع ما جاء به SCF في الفقرات من **1/123** حتى **6/123** والتي تتوافق بدورها مع مبادئ المعيار الدولي 02 "المخزون" خصوصا:

- اقتناء المخزون.
- خروج المخزون لغرض البيع.
- جرد المخزون.

ت. الخصوم غير الجارية:

الضريبة المؤجلة: لقد خصت "SOTRAMEST" هذا العنصر بمعالجة خاصة في ميزانية الانتقال وذلك استنادا الى نص المادة **2/134** **فقرة 5** من المرسوم السابق الذكر، فنظرا لعدم قابلية تسويته لاحقا بعبي أو بمنتوج ضريبي لا يمكن أن يكون لديه تأثير على نتيجة الانتقال.

منافع المستخدمين: رجوعا الى توجيهات مذكرة منافع المستخدمين المذكورة سابقا وكذا أحكام المادة **2/136** من نفس المرسوم فيما يتعلق بالتزامات الكيان في مجال المعاش قررت "SOTRAMEST"، بالإضافة الى تثبيت مؤونة العطلة المدفوعة الأجر سنويا عقب كل عملية إقفال الحسابات، تسجيل رصيد التزامات التقاعد في 01 جانفي 2010 تجسيدا لأحكام الاتفاقية الجماعية السارية المفعول واستنادا لمبادئ المعيار المحاسبي الدولي 19 – مزايا الموظفين – فيما يتعلق بكيفيات تحديد مبلغ هذا الالتزام.

قدرت المؤونة المكونة لهذا الغرض بحوالي 41.887.898.19 دج، حملت مباشرة الى الأموال الخاصة حيث تدل أهمية مبلغ هذا الرصيد على قدم المؤسسة وتسجيل الجزء الأوفر من مستخدميها في قائمة الإحالة على المعاش.

المؤونات: في هذا الإطار تمت إعادة معالجة مبلغ 30.000.000.00 دج الظاهر في ميزانية PCN-2009 تحت حساب "مؤونة إصلاحات كبرى" عن طريق حذفه وتسويته في حساب الأموال الخاصة – مرحل من جديد- لأنه غير مسموح به حسب SCF.

ث. نواتج العمليات التشغيلية:

رقم الأعمال: عملا بنص المواد **2/111** و **3/111** من نفس المرسوم السابق الذكر فيما يتعلق بالاعتراف بمنتجات الأنشطة العادية وإسقاطا لهذا على السياسات المحاسبية المنتهجة تاريخيا من طرف "SOTRAMEST" في الاعتراف برقم الأعمال المدرج في حساب النتيجة، تم استبعاد وجود فروقات جوهرية من أصل PCN - SCF بحكم أن تعاليم التنظيم المحاسبي الجديد الموافقة لمبادئ المعيار الدولي 18 "الإيراد" لم تؤدي الى إعادة معالجة هذا الفصل، وفيما يلي سوف يظهر الجدول رقم **7-4** حوصلة حول انعكاسات عملية إعادة المعالجة على العناصر المعنوية من الأصول والخصوم:

جدول رقم 4 - 7 ملخص عن عملية إعادة المعالجة

الوحدة: دينار

الحساب	البيان	مدین	دائن
علاوة نهاية الخدمة		41.887.898.19	
مؤونة الإصلاحات الكبرى			30.000.000.00
التثبيات الملغاة من الميزانية		2.411.298.21	
المجاميع		44.299.196.40	30.000.000.00
أصل - ضريبة مؤجلة (19%)		8.416.847.32	
خصم - ضريبة مؤجلة (19%)			5.700.000.00

المصدر: وثائق شركة "SOTRAMEST" ملف الانتقال.

4.2.4 الوضعية المالية للشركة في 01 جانفي 2010

قبل تقديم الوضعية المالية للشركة بعد الانتقال الى SCF مثلما ستظهره الجداول 9-4 و 10-4 أدناه، ينبغي إظهار أثر إعادة المعالجة على الأموال الخاصة لأن SCF مثلما أنت على ذكره المواد من 2/138 الى 4/138 من مرسوم 26 جويلية 2008 هو تغيير للطرائق المحاسبية تحمّل آثاره الى أحد عناصر الأموال الخاصة (رصيد الأرباح غير الموزعة أو الاحتياطات).

ترتبط محدودية نتائج الانتقال الى SCF على الأموال الخاصة في "SOTRAMEST" بعنصرين هاميين:

1. التطبيق المبكر لمبادئ تتوافق مع SCF فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لمنتجات النشاط الرئيسي للمؤسسة (تقييد العقود طويلة الأجل محاسبيا حسب وتيرة تقدم العملية).

2. تقييم التثبيات المادية وفق التكلفة التاريخية وبدون تعديل لمدد الاهتلاك (يرتقب أن تراجع مدد الانتفاع ابتداء من دورة 2011)، حيث يقدم الجدول الموالي 8-4 حوصلة عن أثر إعادة المعالجة على الأموال الخاصة.

جدول رقم 4 - 8 أثر إعادة المعالجة على الأموال الخاصة

الوحدة: دينار

الحساب	البيان	مدين	دائن
أموال جماعية			675.900.000.00
احتياطيات			667.983.155.87
مؤونات			30.000.000.00
نتيجة السنة المالية 2009			204.079.624.66
الوضعية الصافية قبل إعادة المعالجة			1.577.962.780.53
مجاميع إعادة المعالجة		44.299.196.40	30.000.000.00
رصيد إعادة المعالجة		(14.299.196.40)	
الوضعية الصافية بعد إعادة المعالجة			1.563.663.584.13

المصدر: وثائق شركة "SOTRAMEST" ملف الانتقال.

أما فيما يخص الآثار المترتبة عن عملية إعادة المعالجة على الكشوف المالية، فلقد خصت التعديلات الجوهرية كل من الميزانية، حساب النتيجة وجدول سيولة الخزينة كما يلي:

أ. الميزانية: لقد خصت التعديلات الجوهرية المتعلقة بهذه القائمة المالية تصريف الأصول والخصوم الى جارية وغير جارية وتصريف التثبيات الى معنوية، عينية ومالية.

ب. حساب النتيجة: اهتمت التعديلات الجوهرية المدرجة على هذه القائمة المالية بإعادة تصنيف التكاليف المصنفة خارج الاستغلال حسب PCN ضمن الأعباء الوظيفية وتقديم تكلفة الاقتراض منفصلة ضمن النتيجة المالية.

ت. جدول سيولة الخزينة: ترى "SOTRAMEST" بأن انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مستوى رصيد السيولة الصافية كان معدوماً، إلا أن التغيير قد اهتم بإعادة تجزئة الأرصدة الفرعية للخزينة بصورة أكثر وضوحاً.

ونظراً للأهمية التي أولتها دراستنا هذه الى قائمة الميزانية، سوف يقدم الجدولين الموليين 4 - 9 و 4 - 10 الوضعية المالية الجديدة لـ "SOTRAMEST" في الفاتح جانفي من

سنة 2010.

جدول رقم 4 - 9: ميزانية "SOTRAMEST" / أصول بعد المعالجة (الوحدة: دينار)

المبالغ في 2009/12/31	الأصل
	أصول غير جارية
	فارق بين الاقتناء - المنتج الايجابي أو السلبي
	تثبيتات معنوية
	تثبيتات عينية
449.766.000.00	أراض
111.082.105.54	مبان
700.772.228.24	تثبيتات عينية أخرى
	تثبيتات ممنوح امتيازها
	تثبيتات يجري انجازها
	تثبيتات مالية
	سندات موضوعة موضع معادلة
	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
	مساهمات أخرى مثبتة
85.340.090.09	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
	ضرائب مؤجلة على الأصل
1.346.960.423.87	مجموع الأصول غير جاري
	أصول جارية
168.660.150.84	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
805.413.988.95	الزبائن
56.323.380.67	المدينون الآخرون
38.389.643.12	الضرائب وما شابهها
	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
	الموجودات وما شابهها
100.000.000.00	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
131.437.897.30	الخزينة
1.300.225.060.88	مجموع الأصول الجارية
2.647.185.484.75	المجموع العام للأصول

المصدر: وثائق شركة "SOTRAMEST" ملف الانتقال.

جدول رقم 4 - 10: ميزانية "SOTRAMEST" / خصوم بعد المعالجة

الوحدة: دينار

المبالغ في 2009/12/31	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
675.900.000.00	رأسمال تم إصداره
667.983.155.87	رأسمال غير مستعان به علاوات واحتياطات فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة
204.079.624.66	نتيجة صافية
14.299.196.40-	تعديل ناتج عن تغيير الطرق المحاسبية
2.716.847.32	ضرائب مؤجلة
1.536.380.431.45	المجموع 1
	الخصوم غير الجارية
274.664.629.37	قروض وديون مماثلة
2.716.847.32-	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
41.887.898.19	ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
313.835.680.24	مجموع الخصوم غير جارية 2
	الخصوم الجارية
159.150.434.10	موردون وحسابات ملحقة
270.515.998.18	ضرائب
186.300.372.86	ديون أخرى
181.002.567.90	خزينة سلبية
796.969.373.04	مجموع الخصوم الجارية 3
2.647.185.484.75	المجموع العام للخصوم 3+2+1

المصدر: وثائق شركة "SOTRAMEST" ملف الانتقال.

خاتمة:

لقد استحق موضوعنا هذا لفتة خاصة نظرا لارتباطه المتزايد بمستقبل المنشأة علاوة عن ماضيها وحاضرها، حيث أبرز نوعا ما درجة الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية المتبناة في الجزائر منذ الفاتح جانفي 2010 وأكد بأن النظام المحاسبي المالي الموافق لهذه المعايير يعتبر بالنسبة لها الأنفع والأنسب لمدى قدرته على حسن التعبير عن صورتها الحقيقية بسبب ارتباطه بواقعها الاقتصادي والمالي.

هذا التوافق الذي جعل من مسابقة الممارسات والتطبيقات الدولية، التي تتسم عادة بالمرونة والتحسين المستمر، مرجعا له آثار تساؤلا جوهريا حول موقف الجزائر منه هل ستكتفي بـ SCF 2010 أم ستقوم بتحديثه كلما اقتضت الضرورة ذلك، ووجه انشغالا مماثلا حول الجديد من خلال النظام المحاسبي المالي إذ أن العديد من مؤسساتنا اهتمت بالجديد من خلال مدونة الحسابات واكتفت بجدول المطابقة الملحق بالتعليمية الوزارية 02 مستنديين في ذلك الى تحديات تطبيقه في البيئة الاقتصادية الوطنية خصوصا ما تعلق بـ:

- **ضعف استعداد المؤسسات المحلية لحسن استقبال SCF:** غياب التأهيل العلمي والعملية ونقص الوعي المحاسبي.
- **غياب سوق مالية كفوة:** انقطاع العلاقة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي الذي يرخص القيمة العادلة كأساس للتقييم والنظام المالي الجزائري العاجز عن توفير مصادر للحصول على هذه القيمة.
- **الاختلالات الموجودة بين SCF وبعض الأنظمة المرافقة له:** خصوصا النظام الجبائي والقانون التجاري الجزائري.
- **ضعف مصداقية نظام المعلومات الاقتصادي في الجزائر:** قلة المعلومات الاقتصادية الموثوق منها لتمكين الأطراف المعنية من اتخاذ قرارات رشيدة.

و شد انتباهنا الى أن سلسلة المذكرات المنهجية المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة لم تكن متناسقة البتة مع التوقيت الزمني لمشروع التوافق؛ إذ كيف يمكن تطبيق نظام جديد بكل مستلزماته انطلاقا من 01 جانفي 2010 رجوعا الى مذكرة منهجية

أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 07 جوان 2011 في حين تمت المصادقة على الميزانية الافتتاحية SCF وميزانية الإقفال 2010 قبل هذا التاريخ.

بتعبير آخر، هل كان من الأفضل تأخير تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الى ما بعد المذكرات النموذجية، أي على الأقل انطلاقا من الفاتح جانفي 2012، أم كان من الأجدر اختيار الاقتراح رقم 02 من المرحلة الأولى المتعلقة بدراسة مشروع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر والذي نص على التّبني التدريجي لهذه المعايير في المحاسبة المحلية. فالمتوافق عليه، على المدى القصير، أن SCF في الجزائر ما هو إلا تغيير لمعايير المحاسبة وثبيت للخيارات المحاسبية دون أن ننسى مشروع تطبيق معايير التدقيق الدولية إذ من المنطقي أن يكون من بين أولويات البيئة المحاسبية بعد النظام المحاسبي المالي وذلك استنادا الى الإصلاحات التي باشرت بها وزارة المالية فيما يتعلق بمستقبل مهنة المحاسبة في الجزائر أهمها صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لذا تكمن الأولوية في إصلاح النظام الاقتصادي لاستعادة الثقة بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين وتفعيل هدف شفافية المعلومة المالية ومصداقية الإفصاح، ومن ثم مواصلة العمل المحاسبي توازيا مع مستجدات البيئتين المحلية والدولية تفاديا لتكرار سيناريو تهميش المخطط الوطني للمحاسبة PCN، مع ضرورة التركيز على منح المهنة المحاسبية كل ما يلزمها من صلاحيات للانتقال بها من طرف أخذ الى طرف فعّال وتمكينها من أداء دور التنسيق بين الجهات المحاسبية المختلفة (أكاديميين، مهنيين، مؤسسات، مكاتب الخبرة، وزارة...).

نتائج الدراسة:

يتبين من خلال هذه الدراسة بأن النظام المحاسبي المالي الموافق لمعايير المحاسبة الدولية المطبق في "SOTRAMEST" ابتداءً من الفاتح جانفي 2010 على نفس الكتلة من المعطيات المقدمة في ميزانية الإقفال PCN-2009 قد غير من قيمة الأموال الخاصة ومكّن من قراءة جديدة ومختلفة للوضعية المالية لهذه المنشأة. يرتبط هذا التغيير المحدود بطبيعة المعايير القابلة للتطبيق في الشركة بما يتلاءم مع طبيعة نشاطها والتي تستوجب عادة تغيير طرق التسجيل والتقييم. فإذا علمنا بأن "SOTRAMEST" قد أبقّت على نفس طرق التقييم المستعملة أثناء PCN (التكلفة التاريخية) ثبت بأن طرق التسجيل الجديدة المستوحاة من معايير SCF والتي لا يمكن أن تتعارض مع الأحكام الجبائية السارية المفعول هي محرك هذا التغيير.

إن استناد "SOTRAMEST" إلى شحنة من النصوص التشريعية والتوجيهات الوزارية للانتقال من PCN إلى SCF يعتبر غير كافي لضمان مطابقة الوضعية المالية الجديدة للواقع الفعلي للشركة، إذ أن الاختلال الزمني الذي حصل بين تدفق نصوص SCF وتاريخ إعداد كشوف الانتقال حرم هذه المنشأة من فوائد توجيهات المذكرة النموذجية المتعلقة بالعقود طويلة الأجل، المحور الرئيسي لنشاط الشركة، المؤرخة في 24 ماي 2011. يضاف إلى هذا درجة الالتزام بفقرات SCF في معالجة عناصر الكشوف المالية والتي نصفها فعلاً بالمحدودة ويبدو ذلك جلياً من خلال الخيارات المصادق عليها خلال مرحلة التشخيص.

لا يمكن اعتبار SCF في "SOTRAMEST" مجرد تغيير لمدونة الحسابات، لأن الوضعية المالية الجديدة 2010 تحمل في طياتها بعداً مستقبلياً عن التزامات الشركة، الشيء الذي يعبر عن استعدادها لإدراج هذا النظام الجديد ضمن أدواتها التسييرية. فبالمقارنة مع مبادئ المخطط الوطني للمحاسبة المطبق منذ سنة 1975 حتى نهاية 2009 الذي انشغل بتقديم ماضي المعاملات والأحداث في احترام أسبقية الواقع القانوني والجبائي يؤكد SCF على إيلاء أسبقية للواقع الاقتصادي بهدف ترشيد القرارات الحالية والمستقبلية.

توصيات واقتراحات:

بناء على النتائج المتوصل إليها عقب هذه الدراسة، نسررد فيما يأتي شحنة من التوصيات والاقتراحات من شأنها معالجة النقائص المسجلة على مستوى الكشوف المالية لشركة "SOTRAMEST" بهدف رفع درجة الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية وتحسين نوعية الإفصاح.

- الإدماج التصاعدي لروح المعايير الدولية في حسابات الشركة عن طريق التكوين المتواصل والاستعانة بالمهنة ومكاتب الاستشارة.
- التدبر في أحكام المذكرات النموذجية لاعتبارها مرجعا متكاملًا يفضل الاستعانة به لفهم النظام المحاسبي المالي ومعرفة أساسيات تطبيقه.
- التفاني في أخذ المعايير الواردة في النظام المحاسبي المالي، خصوصا ما تعلق بالثبوتات المادية من خلال الفصل بين مكونات الأصول، مراجعة قواعد التقييم، إجراء اختبارات انخفاض القيمة... الخ. وما تعلق كذلك بالضريبة المؤجلة، هذا الجسر الواصل بين النتيجتين الجبائية والمحاسبية الذي يهدف الى إزالة التشوهات الناتجة عن عدم مطابقة الأحكام المحاسبية والجبائية.
- إثراء ملاحق الكشوف المالية بالتحليل المالي، لما لهذه التقنية من منفعة في التنبؤ بالمستقبل المالي للمنشأة ودقة في الحكم على تطور صحتها المالية بهدف اتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

مراجع أ. باللغة العربية

■ كتب

1. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
2. نبيه بن عبد الرحمن الجبر ومحمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، إصدارات المجموعة السعودية للمحاسبة، الإصدار الخامس عشر، 1998.
3. طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الجزء الأول، 2009.
4. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008.
5. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009.
6. ضياء مجيد الموسوي، الأزمة المالية العالمية الراهنة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
7. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، 2008.
8. موريس أنجرس، منهجية البحث في العلوم الإنسانية، دار القصة للنشر، الجزائر 2006.

■ نصوص قانونية وتشريعية

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية / العدد 74.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية العدد 27 المؤرخة في 28 مايو 2008.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 7 أبريل 2009، يتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة نظام الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية / العدد 21 المؤرخة في 8 أبريل 2009.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 26 جويلية 2008، محدد لقواعد التقييم والتسجيل، مضمون وعرض القوائم المالية وكذا أرقام وقواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية / العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد / 44 المؤرخة في 26 جويلية 2008، تتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد / 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009، تتضمن قانون المالية لسنة 2010.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد / 49 المؤرخة في 29 أوت 2010، تتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 7 نوفمبر 1994، يتضمن جدول أتعاب محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد / 14 المؤرخة في 12 مارس 1995.

9. القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم، طبعة 2010 / 2011.

■ دوريات

1. ضيف الله محمد الهادي وآخرون، ملتقى دولي حول مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، جامعة سعد دحلب البلية، 14 و15 ديسمبر 2011.
2. زينب حجاج ومريم تواتي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البلية، 13 و14 ديسمبر 2011.
3. معايير المحاسبة الدولية IAS/IFR، مطبوعات الصفحات الزرقاء، الجزائر 2008.

4. معايير المحاسبة الدولية IAS/IFR، مطبوعات الصفحات الزرقاء، الجزائر 2010.

5. الجريدة الرسمية للمناقشات، البيان السنوي لبنك الجزائر رقم 172، 15 نوفمبر 2010.

6. طيبي عبد اللطيف وآخرون، إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية، ملتقى دولي بجامعة سعد دحلب البلدية، 14 و 15 ديسمبر 2011.

7. منتديات غرداية للمحاسبة، جديد تقييم المحاسبي الوطني،

<http://tarek113.2mo-rpg.com>

8. هواري سويبي، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر-كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 2008/2007.

9. براق محمد وآخرون، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي، ملتقى دولي بجامعة سعد دحلب البلدية، 14 و 15 ديسمبر 2011.

10. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر.

11. عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه، ملتقى دولي بجامعة سعد دحلب البلدية، 14 و 15 ديسمبر 2011.

12.

ب. باللغة الفرنسية

▪ كتب

1. Robert Obert, pratique des normes IAS/IFRS, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris 2004.
2. Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, éditions Pages Bleues, Alger 2010.
3. C.Maillet-Baudrier, A.Le Manh, Normes comptables internationales, éditions BERTI, Alger 2007.

4. Anne le Manh, normes comptables internationales, éditions FOUCHER, Paris 2008.
5. Marie-Christine BAZIN et autres, la modélisation comptable, INTEC de Paris (CNED), 2008/2009.
6. Stéphane BRUN, Guide d'application des Normes IAS/IFRS, éditions BERTI, Alger 2011.
7. Ali SAHRAOUI, Comptabilité Financière, éditions BERTI, Alger 2011.
8. Tahar HADJ SADOK, Le commissaire aux comptes, éditions DAHLAB, Alger 2007.
9. KHAFRABI M^{ed} Zine, Plan Comptable National, 5^{ème} édition, éditions BERTI, Alger 2006.
10. KADOURI.A et MIMMECHE.A, la comptabilité financière selon les IAS/IFRS et le SCF, ENAG édition, Alger 2009.

▪ نصوص قانونية وتشريعية

1. République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Instruction N°02 du 29 Octobre 2009 portant Première application du Système Comptable Financier SCF 2010.
2. Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique portant modalités d'application de l'instruction de Première application Système Comptable Financier, Alger le 19 Octobre 2010.
3. Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, les immobilisations incorporelles, Alger le 28 Décembre 2010.

- 4.** Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, les stocks, Alger le 28 Décembre 2010.
- 5.** Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, les immobilisations corporelles, Alger le 20 Mars 2011.
- 6.** Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, les avantages au personnel, Alger le 26 Mars 2011.
- 7.** Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, les charges et produits hors exploitation et comptes de transfert de charges du PCN, Alger le 05 Mai 2011.
- 8.** Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, les contrats à long terme, Alger le 24 Mai 2011.
- 9.** Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Note méthodologique de première application du Système Comptable Financier, les actifs et passifs financiers, Alger le 07 Juin 2011.

▪ دوريات

1. SELHAMI Samia, Colloque international sur l'appliacion des nouvelles normes comptables en Algérie Un premier bilan, Université Abou Bekr BELKAID Tlemcen, 14 et 15 Décembre 2011.
2. Revue KPMG, Guide Investir en Algérie, edition Mars 2011.
3. Nouveau Système comptable financier en vigueur: les explications du ministre des finances Karim Djoudi, Alger le 06 Octobre 2008.
4. Alain BURLAUD & Bernard COLASSE, Normalisation comptable Internationale: Le retour du politique, Manuscrit auteur publié dans "Crises et nouvelles problématiques de la valeur. Nice: France (2010).
5. Le système comptable financier (S.C.F), éditions Pages Bleues, Alger 2008.
6. Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, éditions Pages Bleues, Alger 2008.

yacine

Chef de mission ELHADJ ABDELHAMID

Expert comptable Commissaire aux Comptes

Rapport

ACCOMPAGNEMENT DU PASSAGE AU NOUVEAU
SYSTEME COMPTABLE FINANCIER (SCF)

PHASE DIAGNOSTIC

CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE_ - SEYBOUSE –

Palais consulaire – PLACE MOHAMED BELOUIZDAD B.P 244 (ALGERIE)

PASSAGE AU NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE
FINANCIER (SCF)

PHASE DIAGNOSTIC

CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE_- SEYBOUSE -

Palais consulaire - PLACE MOHAMED BELOUIZDAD B.P 244 Annaba

S O T R A M E S T

A/S Mission d'accompagnement passage au nouveau S.C.F. OBJET :
Phase de retraitement

Monsieur,

En exécution de la mission que vous avez bien voulu nous confier,
nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport relatif à la PHASE
DIAGNOSTIC de retraitement des comptes, conformément à notre
convention d'accompagnement au passage sous le référentiel SCF.

Nous avons effectués les travaux que nous avons estimés nécessaires eu égard aux règles de diligences normales de la profession. Tout en restant à votre entière dispositions pour toutes informations complémentaires ; veuillez agréer monsieur, l'expression de notre parfaite salutation.

SOMMAIRE

	A. Préambule	
		05
06	Passage au référentiel SCF – Système Comptable Financier A.1	
	Principales options retenues pour l'application du SCF A.2	
		07
08	Nature des principaux impacts identifiés sur les capitaux propres A.3	
09	Présentation des principaux changements apportés par le NSCF B.	
	Livrables à la fin des travaux C.	
		11

A. Préambule

L'accompagnement de SOTRAMEST dans la mise en place du Nouveau Système Comptable et Financier sera concrétisé par l'adoption d'une approche participative, qui s'appuiera sur les compétences internes du groupe de travail pour constituer l'équipe du projet.

Notre intervention permettra au groupe de travail de :

1. Mettre en place les processus clés destinés au traitement et diffusion de l'information financière selon le nouveau système comptable et financier.
2. Définir et mettre en place une organisation comptable adéquate répondant aux exigences du nouveau système comptable et financier et aux particularités organisationnelles, humaines, matérielles du groupe et de son domaine d'activité.
3. Accompagner l'entreprise à réaménager son système d'information comptable de manière à le rendre compatible avec les nouvelles exigences en matière de production comptable et de communication financière.

Le projet de conversion au Système Comptable Financier aura pour objectif de répondre, essentiellement, aux quatre questions suivantes :

- a) Quel est l'impact de chaque nouvelle règle d'évaluation et de comptabilisation sur les comptes du groupe et sur son système d'information ?
- b) Quelles sont les fonctions affectées par les nouvelles règles d'évaluation et de comptabilisation?

- c) Distinguer entre les nouvelles règles applicables au groupe de celles qui ne le sont pas ?
- d) Quels sont les impacts chiffrés de la conversion sur les états financiers (plus précisément les capitaux propres d'ouverture)?

La phase de diagnostic sera organisée autour de :

- ◆ L'étude de l'existant.
- ◆ L'étude des divergences ; à savoir la mise en relief les différences entre les méthodes comptables appliquées par l'entreprise avec celles prévues par le nouveau système comptable et financier.
- ◆ L'examen de l'impact du changement et choix des options. Concrètement cette étape sera menée sur la base d'une simulation des différentes options permises par le nouveau système comptable et financier aux regards du bilan d'ouverture.

A. 1 Passage aux référentiel SCF – Système Comptable Financier

L'entreprise, établira ses états financiers sous le nouveau référentiel SCF, et ce conformément à la Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, qui prévoit qu'à compter du 01 janvier 2010, toutes les personnes physiques ou morales astreintes par voie légale ou réglementaire à la mise en place d'une comptabilité financière devront appliquer les dispositions du SCF.

Les différents retraitements comptables à effectuer par rapport à l'ancien référentiel PCN ont été identifiés.

Ces retraitements sont énumérés ci-après, avec leur impact sur le bilan d'ouverture de 2010.

Les options retenues et les exemptions utilisées sont celles que l'entreprise tiendra selon toute vraisemblance pour l'établissement de ses premiers états financiers sous format SCF en 2010.

Principales options retenues pour la première application du référentiel SCF – Système Comptable Financier A.2

La norme IFRS 1 et le SCF offre sur certains sujets des options spécifiques de première application.

En particulier, les traitements suivants ont été retenus :

Evaluation des actifs corporels à la juste valeur (IAS 16)

- l'entreprise a retenu les couts historiques pour ses immobilisations corporelles et n'a donc procédé à aucune réévaluation

Avantages du personnel (IAS 19)

- étant qu'aucun engagement n'est matérialisé dans les différents documents qui lie le personnel à l'employeur, l'option offerte par la norme IFRS 1 et le SCF, consistant à comptabiliser les engagements de l'employeur envers ses salariés n'est pas retenu.

En application des termes de l'article 05 de la loi de finances complémentaire 2009, et celle du point 121-4 de l'arrêté du 23 juillet 2008, "les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisations",

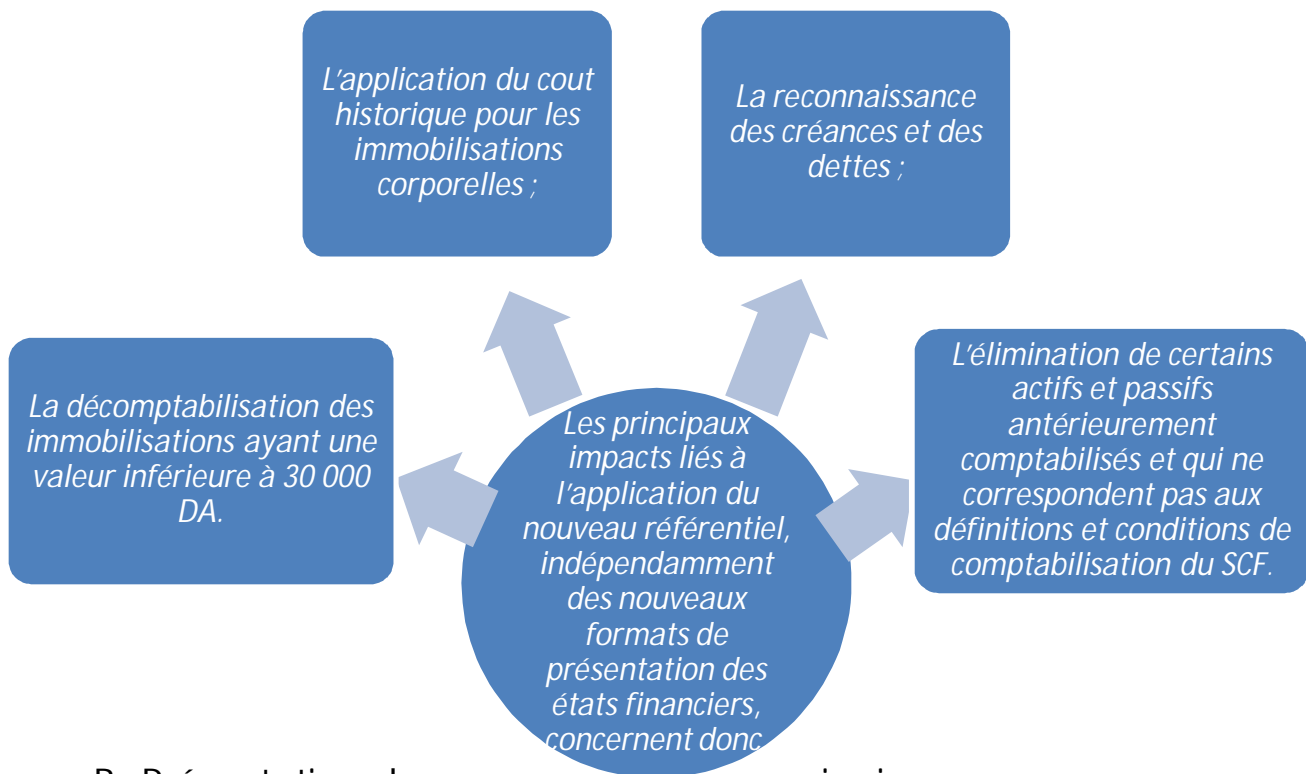
- l'entreprise retient cette option de faible valeur, et par conséquent un inventaire de ces biens est annexé au présent document

Approche par composant

- l'entreprise ne dispose pas actuellement des plans d'usine ou d'installation pour lui permettre de décomposer ses usines ou ses installations, cependant il repousse cette approche à un exercice ultérieur

A.3 Nature des principaux impacts identifiés sur les capitaux propres :

- L'impact du passage au SCF est relativement limité dans la mesure où :
- l'entreprise applique des méthodes préférentielles recommandées et imposées aux entreprises commerciales par la loi de finances complémentaire 2009 et conforme aux normes IAS (méthode de comptabilisation à l'avancement des contrats à long terme) ;
 - l'entreprise retient l'évaluation de ses immobilisations corporelles au coût historique, et les durées d'amortissement sont maintenues et que la révision des durées d'utilité serait effectuée en 2011.



B. Présentation des principaux changements apportés par l'application du Nouveau Système Comptable Financier

B.1 Présentation des états financiers

B.1.1 Compte de résultat

- Les principales modifications affectant le compte de résultat sont :
- Le reclassement des charges exceptionnelles par nature de charge respectant la notion de résultat opérationnel et de résultat opérationnel courant, la différence entre les deux étant les autres produits et charges opérationnels qui ne doivent comprendre que des éléments en nombre limité, inhabituels et peu fréquents, de montant

particulièrement significatif, généralement repris dans la communication financière.

- La présentation distincte du cout de l'endettement financier net.

- B.1.2 Bilan

Les principales modifications concernent :

- La ventilation des actifs et des passifs en courants et non courants ;
- La ventilation des immobilisations en :
 - ✓ Incorporelles
 - ✓ Corporelles
 - ✓ De placements
 - ✓ Financiers

- B.1.3 Tableau des flux de trésorerie

Aucune modification due au changement de référentiel n'étant apportée à la trésorerie nette, les seules différences par rapport à la présentation antérieure consistent en des reclassements et indications plus détaillées.

B.2.1 Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles continuent de figurer au bilan pour leur cout historique d'acquisition. Elles ne font l'objet d'aucune réévaluation.

L'application de la norme IAS 16 immobilisations corporelles et de l'approche par composants n'a pas d'incidence sur les comptes du fait des durées d'amortissement retenues et de la nature des actifs corporelles.

Elimination par ailleurs, des investissements dont la valeur d'origine est inférieure à 30 000.00 DA conformément à l'article 05 de la loi de finances complémentaire de l'exercice 2009.

B.2.2 Immobilisations incorporelles

- Les immobilisations incorporelles inscrites au bilan devront être vérifiées s'ils répondent aux définitions d'un actif et conditions de comptabilisation du SCF.

Voir la note méthodologique n°01 CNC.

B.2.3 Stocks et en-cours

Vérifier les méthodes de valorisation des stocks s'elles sont conformes à la norme IAS 2 – Stocks et élimination éventuelle des « slow moving ».

B.2.4 Reconnaissance du chiffre d'affaires

L'application de la norme IAS 18 Produits des activités ordinaires n'a pas mis en évidence de distorsions significatives avec les principes comptables retenus historiquement par le groupe. Les prestations faisant l'objet d'un contrat au forfait ou en régie seront enregistrées selon la méthode à l'avancement.

B.2.5 Capitalisation des coûts d'emprunts

Appliquer éventuellement, le traitement alternatif proposé par IAS 23 «Coûts d'emprunt», qui consiste à incorporer dans le coût de l'actif correspondant les coûts d'emprunts encourus.

B.2.6 Avantage aux personnels IAS 19.

Comptabiliser ces engagements en matière de retraite au 1^{er} janvier 2010, conformément à la norme IAS 19 portant les obligations juridiques et implicites de l'entité portant sur les avantages aux personnels de la présente norme, ainsi qu'aux dispositions du SCF qui selon l'article 136-2 de l'arrêté du 26/07/2008.

B.2.7 Dettes fournisseurs et comptes rattachés

Le retraitement de la dette non reconnue des fournisseurs de biens et services sur les capitaux propres.

B.2.8 Les provisions

Utilisations des provisions qui ne répondent plus aux nouvelles règles de comptabilisation imposées par le nouveau SCF et aux dispositions

C. Livrables à la fin des travaux

Sur la base des documents remis par votre société, et après exécution de notre mission, la CCI SEYBOUSEvous établira, outre le rapport de diagnostic ; deux rapports et un Manuel des règles de fonctionnement et procédure.

Chaque rapport comprend :

- Des états financiers 2009 (actif-passif-compte de résultat-balance) reconverties selon les nouvelles normes SCF, validés conformément aux notes méthodologiques du CNC et validation

- Des états financiers d'ouverture 2010 (actif-passif-compte de résultat-balance) selon les nouvelles normes SCF, validés conformément aux notes méthodologiques du CNC.
 - o Etablissement des tableaux de correspondance
 - o Nouvelles nomenclature des comptes

Document réalisé par :

Chef de mission ELHADJ ABDELHAMID

Expert comptable Commissaire aux Comptes

Rapport

ACCOMPAGNEMENT DU PASSAGE AU NOUVEAU
SYSTEME COMPTABLE FINANCIER (SCF)

PHASE FINALE

CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE_- SEYBOUSE –

Palais consulaire – PLACE MOHAMED BELOUIZDAD B.P 244 (ALGERIE)

PASSAGE AU NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER
(SCF)

Phase FINALE

CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE « SEYBOUSE »
Palais consulaire – PLACE MOHAMED BELOUIZDAD BP 244 (ALGERIE)
Tél. : 038 86 27 23 Fax : 038 86 84 40
Email : cci-seybouse@caci.dz

SOTRAMEST

OBJET : A/S Mission accompagnement passage SCF.
Phase finale

Monsieur Le Président,

En exécution de la mission que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport relatif à la PHASE finale de retraitement des comptes, conformément à notre convention d'accompagnement au passage sous le référentiel SCF. Nous avons effectués les travaux que nous avons estimés nécessaires eu égard aux règles de diligences normales de la profession. Nous restons à votre disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous jugerez utile sur le contenu de ce rapport. Veuillez, agréer, monsieur, l'expression de notre parfaite salutation.

Pour la CCI

Sommaire

1. PREAMBULE	4
a. Travaux de première adoption – SCF	
b. La dernière étape du processus	
2. PRINCIPALES OPTIONS RETENUES POUR LA APPLICATION DU REFERENTIEL – SCF	6
a. Retraitement actif non courant	
b. Retraitement actif courant	
c. Retraitement passif non courant	
d. Retraitement passif courant	
3. IMPACT DES RETRAITEMENTS SUR LES CAPITAUX PROPRES	13
4. NOTES EXPLICATIVES	15

1. PREAMBULE

L'entreprise établira ses états financiers conformément au Niveau Système Comptable Financier, qui prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2010 que les entreprises devront appliquer le nouveau référentiel SCF

Les différents retraitements comptables à effectuer par rapport à l'ancien système comptable PCN ont été identifiés par l'application de l'instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du Nouveau Système Comptable Financier au 1^{er} janvier 2010.

Le référentiel SCF est en cours d'évolution et l'adoption de nouveaux textes légaux et réglementaires n'est pas terminée : en conséquence, les informations communiquées dans ce document sont susceptibles d'être complétées

Ce document a pour objectif une présentation des principes comptables retenus par la L'entreprise et des principaux impacts attendus.

Travaux de première adoption - SCF

Dans la première phase du projet, nous avons procédé :

- A la migration des données de l'ancien référentiel PCN vers le nouveau référentiel SCF, à l'aide de l'outil informatique et du logiciel acquis dans le cadre de la mise en conformité du cadre légal des systèmes d'information ;
- Cette opération consiste au transfert de l'ancien logiciel vers le nouveau, de la base de donnée PCN 2009 et dont les soldes d'ouverture, des mouvements et de soldes de fin de périodes ont été vérifiés exact et validé par l'entreprise ;
- A l'édition de l'Actif, Passif et du Tableau des comptes de résultat arrêtées au 31/12/2009, vérifiés exact et validé par l'entreprise ; "Annexe 1"
- A l'élaboration d'un Plan Comptable SCF adapté à l'activité de L'entreprise
- A l'élaboration d'un tableau de correspondance chiffré PCN – SCF :
- A l'édition d'une balance SCF 2009, selon le nouveau référentiel SCF, vérifiés exact et validé par l'entreprise

Cette étape a permis à l'entreprise, de confirmer son passage au Système Comptable Financier "première adoption" et va lui permettre de procéder à la réouverture 2010 selon le NSCF.

Cette première étape qui a été réalisée et remise à l'entreprise en date du 18 avril 2011 ; retrace la correspondance des anciens soldes comptables sous le format PCN au nouveau plan comptable SCF.

Par rapport au PCN, la nomenclature des comptes du SCF est caractérisée par :

- ✓ L'introduction de nouveaux comptes ;
- ✓ La suppression d'autres comptes ;
- ✓ Le maintien des mêmes codes et intitulés ;
- ✓ Des changements de codification ;
- ✓ Des changements d'intitulés ;

Ainsi les comptes PCN qui correspondent aux mêmes comptes SCF, ne devraient subir aucun éclatement ni regroupement.

A l'inverse, un compte PCN peut être éclaté en plusieurs comptes SCF et un compte SCF peut recevoir plusieurs comptes PCN.

Cette nouvelle nomenclature des comptes SCF qui correspond aux principes édictés par les textes sus visés relatifs au nouveau référentiel SCF, devra servir de base à l'élaboration du tableau de concordance chiffré répond à un souci.

Les totaux de la balance de déversement PCN au 31/12/2009 sont égaux à ceux de la nouvelle balance de concordance SCF.

La comptabilisation de l'ensemble des opérations ci-dessus définies, a permis l'élaboration d'une balance d'ouverture en SCF avant retraitement au 01/01/2010.

L'intangibilité ne pouvant se vérifier que pour des montants (soldes détaillés) semblables, à cet effet, nous nous sommes assurés de la totale concordance des totaux de la balance de clôture PCN au 31/12/2009 avec ceux de la balance d'ouverture SCF au 01/01/2010.

L adernière étape du processus

La seconde phase sera réservée aux traitements édictés dans l'instruction n°02 du ministère des finances et les différentes options retenues par l'entreprise. Notamment la comptabilisation de certains éléments d'actif et de passif qui correspondent aux définitions et aux conditions du nouveau référentiel SCF et qui n'étaient pas comptabilisés en tant que tels selon le PCN. La décomptabilisation de certains éléments d'actif et de passif qui figurent dans le bilan d'ouverture et qui ne correspondent pas aux définitions et conditions de comptabilisation du SCF. L'évaluation de tous les éléments d'actif et de passif selon les dispositions prévues par le nouveau référentiel SCF.

2. PRINCIPALES OPTIONS RETENUES POUR LA PREMIERE APPLICATION DU REFERENTIEL SCF.

Le nouveau référentiel SCF, offre pour L'entreprise sur certains sujets des options spécifiques de première application.

La norme relative à la première adoption des IAS/SCF prévoit des dispositions spécifiques pour la mise en œuvre du référentiel comptable algérien.

Tous les impacts sur les capitaux propres chiffrés ci-après sont présentés en détail dans l'état de récapitulation du compte 115 Ajustement résultant de changement de méthodes comptables.

2.1 RETRAITEMENT ACTIF NON COURANT

Les principes suivants préconisés par le SCF, sont applicables pour regrouper ou séparer les actifs corporels :

- les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisations.
- les pièces de rechange et matériels d'entretien spécifiques sont comptabilisés en immobilisations corporelles lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations et si l'entreprise compte les utiliser sur plus d'un exercice.
- les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent

- les actifs liés à l'environnement et à la sécurité sont considérés comme des immobilisations corporelles s'ils permettent à l'entité d'augmenter les avantages économiques futurs d'autres actifs par rapport à ceux qu'elle aurait pu obtenir s'ils n'avaient pas été acquis.

Il a été décidé de :

1. Ne pas utiliser l'intégration des pièces de rechange liées à certaines immobilisations comme investissement
2. Ne pas utiliser également, l'option offerte par le SCF selon laquelle les immobilisations corporelles peuvent être décomposées conformément au nouveau référentiel, si l'immobilisation dans les conditions suivantes ;

REMARQUE :

- ❑ L'approche par composants est obligatoire pour les composants destinés dès la date d'acquisition de l'immobilisation à être remplacés à intervalles réguliers.
- ❑ De plus si l'immobilisation fait l'objet d'un plan pluriannuel de révision, l'entreprise doit comptabiliser séparément le composant du coût de l'immobilisation comme coût d'entretien et ce composant sera amorti sur la durée séparant deux révisions.

Les provisions pour grosses réparations sont donc interdites dans le nouveau référentiel SCF.

Lors de la survenance de travaux de gros entretiens, les dépenses afférentes à cette composante sont capitalisées et amorties linéairement jusqu'à la prochaine opération de grand travaux.

En contrepartie, les provisions pour maintenance et grosses réparations, qui étaient destinées à couvrir ces dépenses de gros entretien en PCN ne sont plus tolérées.

2.1.1 Elimination des immobilisations dont la valeur d'origine est inférieure à 30 000.00 DA conformément aux dispositions de la loi de finances complémentaire de l'exercice 2009.

L'entreprise a choisi de conserver le principe de l'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles selon la méthode du coût historique amorti.

Ces immobilisations expurgées du bilan sont dénommées « biens sous surveillance » et gérées en extra-comptable dans un registre créé à cet effet.

Ce registre d'inventaire est fondé par les articles 33 et 34 du décret n°87.135 du 2 Juin 1987 et par l'arrêté du Ministère De Finances du 21 Juillet 1987 « fixant le modèle type de registre d'inventaire d'objets mobiliers ».

Les objets et matériels doivent être consignés sur un « registre d'inventaire », pendant que « les livres, les ouvrages et les collections d'ouvrages acquis par les services et détenus soit dans des bibliothèques, soit par les personnels des services, font l'objet d'un enregistrement sur un « livre spécial d'inventaire ».

Le registre d'inventaire dont les feuilles sont cotés et paraphés ; se présente sous la forme suivante :

n° inscr.	Date prise invent.	Désign.	Proven.	valeur	Affectation	sortie	obs
1	2	3	4	5	6	7	8

Ce système de gestion permet annuellement, de pratiquer un inventaire physique, de le comparer au registre d'inventaire, et donc de prendre en charges toute les modifications qui affectent en cours d'exercice le parc d'immobilisations de l'Entreprise.

Les dispositions réglementaires en vigueur au sein de l'entreprise, permettent de sortir des immobilisations du patrimoine en cas de cession, de perte, de vol ou destruction.

De ce fait, Il à été annulé un montant brut de 13 258 307,00 DA imputé sur les capitaux propres.

ETAT RECAPITULATIF DES RETRAITEMENTS DES IMMOBILISATIONS AU
31/12/2009

COMPTES	LIBELLE	Solde avant retraitement	Retraitement	Solde après retraitements
218110	Matériels et outillage	24 095 808,52	334 704,87	23 761 103,65
218120	Matériels, battage et	3 271 633,23	25 000,00	3 246 633,23
218130	Matériels, production,	14 355 462,55	25 492,20	14 329 970,35
218150	Matériels de lavage et	392 321 487,42	48 276,53	392 273 210,89
218160	Matériels de fabrication de	110 338 934,89	5 151,00	110 333 783,89
218170	Mat. de production et	23 075 687,09	11 636,00	23 064 051,09
218180	Matériels de sondage et	7 085 847,42	6 947,65	7 078 899,77
218190	Matériels de menuiserie	11 350 314,64	618 761,00	10 731 553,64
218200	Matériels de sécurité	230 742,83	230 742,83	-
218210	Matériels de topographie	1 426 680,95	40 716,95	1 385 964,00
218220	Outillage de chantier	1 384 212,50	295 454,50	1 088 758,00
218260	Cycle et motorcycle	23 966,94	23 966,94	-
218290	Matériels de bureaux(01)	7 845 686,28	4 892 400,68	2 953 285,60
218300	Matériels de bureaux(02)	479 470,94	116 052,14	363 418,80
218310	Matériels de bureaux(03)	2 792 287,46	793 383,82	1 998 903,64
218320	Matériels informatique	6 806 185,84	1 142 493,47	5 663 692,37
218330	Equipement informatique	7 606,84	7 606,84	-
218340	Installation générale de	304 084,20	124 778,00	179 306,20
218350	Installation générale de	2 318 545,00	896 310,93	1 422 234,07
218360	Installation générale de	41 055,00	41 055,00	-
218370	Installation générale	3 241 233,22	1 281 184,00	1 960 049,22
218390	Mobilier et équipement	3 991 409,06	2 226 862,04	1 764 547,02
218400	Mobilier et équipement	432,00	432,00	-
218410	Mobilier et équipement	28 380,00	28 380,00	-
218420	Mobilier et équipement	131,50	131,50	-
218430	Mobilier et équipement	16 921,37	16 601,11	320,26
218440	Mobilier et équipement	23 785,00	11 892,50	11 892,50
218460	Aménagement	1 024 200,00	11 892,50	1 012 307,50
	Total général	617 882 192,69	13 258 307,00	604 623 885,69

2.1.2 Reclassement des immobilisations selon :

- Longue panne ;
- Proposé à la réforme ;
- Matériel à usage non fréquent ;

L'entreprise a décidé d'utiliser l'option offerte par le SCF selon laquelle les immobilisations non susceptible de générer des avantages économiques.

De ce fait, Il à été retraité un montant de 92 605 776 ,05DA imputer en stock provenant des immobilisations.

2.1.3 Evaluation des immobilisations corporelles et incorporelles

L'entreprise a décidé de ne pas utiliser l'option offerte par le SCF selon laquelle les immobilisations corporelles et incorporelles peuvent être comptabilisées à leur juste valeur dans le bilan d'ouverture au 1er janvier 2010.

a) Immobilisations corporelles

L'entreprise a maintenu les coûts historiques pour ces immobilisations et n'a donc procédé à aucune réévaluation.

Le changement d'estimation comptable est défini comme un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ou le montant d'une consommation périodique d'un actif qui résulte de l'estimation d'une situation présente et dont on attend des bénéfices futurs, ou des obligations liées aux actifs et passifs.

Les changements d'estimations résultent de nouvelles informations ou de nouveaux développements et non de corrections d'erreurs dite la *méthode de reconstitution du coût*.

b) Immobilisations incorporelles

L'entreprise ne dispose pas de contrats d'exploitation à long terme de concession, et n'a pas été amené à verser en début ou en cours de droits d'exploitation reçus.

Pour mémoire, certains droits d'exploitation ne rentrent pas dans le champ d'application des interprétations SCF, tel que les logiciels pour lesquels l'entreprise ne dispose que des droits d'exploitation et qui sont parfois obsolète et inutilisés.

2.2 RETRAITEMENT ACTIF COURANT

2.2.1 Stocks et en-cours

Les méthodes de valorisation des stocks étaient déjà conformes à la norme IAS 2 –Stocks correspondant aux paragraphes 123-1 à 123-6 du SCF

2.2.2 Créances et emplois assimilés créances clients.

En matière de provision sur créances commerciales, aucun réajustement ou constitution de provision n'a été opéré.

2.3 RETRAITEMENT PASSIF NON COURANT

2.3.1 Impôts différés

Il n'a pas été porté sur les états financiers d'impôts différés actif ou d'impôts différés sur passif « payable » issu des opérations de réajustement de passage, et ce en accord avec les dispositions du SCF et de la norme IAS 12. *A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences temporelles donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts.*

2.3.2 Avantage aux personnels IAS 19.

L'entreprise a retenu l'option de comptabiliser ces engagements en matière de retraite au 1^{er} janvier 2010

Ces engagements sont conformes à la convention collective de l'entreprise portant sur les indemnités de départ à la retraite au niveau de l'entreprise, et en corrélation avec les dispositions de la norme IAS 19 portant les obligations juridiques et implicites de l'entité portant sur les avantages aux personnels de la présente norme, ainsi qu'aux dispositions du SCF qui selon l'article 136-2 de l'arrêté du 26/07/2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation du SCF.

Le nouveau référentiel permet à l'entreprise d'actualiser ces engagements conformément aux dispositions ci-après ;
« A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de complément de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provision »

L'entreprise comptabilise chaque exercice une provision en matière d'indemnité de départ en congés mais pas de provision pour départ en retraite.

Le retraitement de cette dernière à un impact sur les capitaux propres pour un montant de 41 887 898,19 DA.

2.4 RETRAITEMENT PASSIF COURANT

2.4.1 Dettes fournisseurs et comptes rattachés

La dette fournisseurs n'a subi aucun retraitement.

2.4.2 Les provisions

Un montant total de 30 000 000,00DA de provision pour grosse réparation enregistré et comptabilisé sur les états financiers 2009 sous l'ancien système PCN a été retraité dans le compte 115 Ajustement résultant de changement de méthodes comptables.

2.4.3 Reconnaissance du chiffre d'affaires

Les politiques actuelles de reconnaissance du chiffre d'affaires sont conformes aux dispositions de la norme IAS 18 et au référentiel SCF.

L'application du référentiel SCF ; paragraphes 111-2 et 111-3 ; relatifs au traitement comptable des Produits des activités ordinaires n'a pas mis en évidence de distorsions avec les principes comptables retenus historiquement par SOTRAMEST.

3 IMPACT DES RETRAITEMENTS SUR LES CAPITAUX PROPRES

L'ensemble des retraitements opérés lors du passage, ont générés un Impact global sur les capitaux propres qui se présente comme suit ;

COMPTE	LIBELLE	Actif	Passif
11500	Indemnité départ à la retraite	41 887 898,19	
11500	Grosse réparation		30 000 000,00
11500	Immobilisation décomptabilisée	2 411 298,21	
	TOTAUX	44 299 196 ,40	30 000 000 ,00
	Impôts différés Actif	8 416 847,32	
	Impôts différés Passif		5 700 000,00

4 L'IMPOT SUR LE RESULTAT

La norme IFRS 1 ne prévoit pas d'exception au principe d'application rétrospective pour la comptabilisation et l'évaluation des impôts sur le résultat.

Pour l'établissement du bilan, l'entreprise doit :

- o Recenser les différences temporelles et pertes fiscales non utilisées et, ensuite ;

Pour chaque catégorie de différences temporelles ou de pertes fiscales non utilisées, le montant des actifs et passifs d'impôt différé comptabilisés au bilan pour chaque exercice présenté et le montant de la charge (ou du produit) d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan ;

- o Retraiter ses actifs, passifs, charges et produits d'impôt (exigible et différé) comme si la norme IAS 12 avait toujours été appliquée.

Si l'impôt concerne des éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres « Changements de méthodes comptables », la norme IAS 12 prévoit une distinction des actifs, passifs et charges (ou produits) d'impôt exigible et différé.

RETRAITEMENT DU
BILAN D'OUVERTURE
AU 01/01/2010
Selon le SCF
Note explicative

Retraitement immobilisations

Note explicative 01

- IMMOBILISATIONS DECOMPTABILISEES

N°CP T	Désignation	Valeur d'acquisition	Valeur d'amortiss.	Valeur nette comptable
21811 0	Matériels et outillage	334 704,87	289 280,54	45 424,33
21812 0	Matériels, battage et arrachage	25 000,00	7 500,00	17 500,00
21813 0	Matériels, production, d'aire	25 492,20	19 210,89	6 281,31
21815 0	Matériels de lavage et manutention	48 276,53	48 273,53	3,00
21816 0	Matériels de fabrication de béton	5 151,00	5 150,00	1,00
21817 0	Mat. de production et distrd'énergie	11 636,00	11 635,00	1,00
21818 0	Matériels de sondage et forage	6 947,65	6 946,65	1,00
21819 0	Matériels de menuiserie	618 761,00	481 563,01	137 197,99
21820 0	Matériels de sécurité	230 742,83	179 585,30	51 157,53
21821 0	Matériels de topographie	40 716,95	40 699,95	17,00
21822 0	Outillage de chantier	295 454,50	277 013,72	18 440,78
21826 0	Cycle et motocycle	23 966,94	23 965,94	1,00
21829	Matériels de bureaux	4 892 400,68	3 850 592,80	1 041 807,88

0				
21830 0	Matériels de bureaux	116 052,14	95 963,45	20 088,69
21831 0	Matériels de bureaux	793 383,82	697 899,18	95 484,64
21832 0	Matériels informatique	1 142 493,47	906 051,26	236 442,21
21833 0	Equipement informatique	7 606 ,84	7 605,84	1,00
21834 0	Installation générale de climatisation	124 778,00	68 904,54	55 873,46
21835 0	Installation générale de climatisation	896 310,93	858 486,47	37 824,46
21837 0	Installation générale de climatisation	1 281 184,00	918 587,11	362 596,89
21836 0	Installation générale d'eau	41 055,00	41 054,00	1,00
21839 0	Mobilier et équipement ménager	2 226 862,04	1 941 738,00	285 124,04
21840 0	Mobilier et équipement ménager	576,00	572,00	4,00
21841 0	Mobilier et équipement ménager	28 380,00	28 374,00	6,00
21842 0	Mobilier et équipement ménager	131,50	130,50	1,00
21843 0	Mobilier et équipement ménager	16 601,11	16 586,11	15,00
21844 0	Mobilier et équipement ménager	11 892,50	11 891,50	1,00
21846 0	Aménagement	11 892,50	11 891,50	1,00
	TOTAL	13 258 451,00	10 847 152,79	2 411 298,21

- Ecritures de retraitement des immobilisations

➤ Intitulé du compte : Matériels et outillage

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280110		Amortissements	289 280,54	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	45 424,33	
	218110	Matériels		334 704 ,87

➤ Intitulé du compte : Matériels, battage et arrachage

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280120		Amortissements	7 500,00	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	17 500,00	
	218120	Matériels		25 000,00

➤ Intitulé du compte : Matériels, production, d'aire

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280130		Amortissements	19 210,89	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	6 281,31	
	218130	Matériels		25 492,20

➤ Intitulé du compte : Matériels de lavage et manutention

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280150		Amortissements	48 273,53	
115000		ajustement résultant de changement de	3,00	
	218150	Matériels		48 276,53

➤ Intitulé du compte : Matériels de production et distribution d'énergie

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280160		Amortissements	5 150,00	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
	218160	Matériels		5 151,00

➤ Intitulé du compte : Matériels de fabrication de béton

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280170		Amortissements	11 635,00	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
	218170	Matériels		11 636,00

➤ Intitulé du compte : Matériels de sondage et forage

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280180		Amortissements	6 946,65	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
	218180	Matériels		6 947,65

➤ Intitulé du compte : Matériels de menuiserie

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280190		Amortissements	481 563,01	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	137 197,99	
	218190	Matériels		618 761,00

➤ Intitulé du compte : Matériels de sécurité

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280200		Amortissements	179 585,30	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	51 157,53	
	218200	Matériels		230 742,83

➤ Intitulé du compte : Matériels de topographie

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280210		Amortissements	40 699,95	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	17,00	
	218210	Matériels		40 716,95

➤ Intitulé du compte : Outillage de chantier

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280220		Amortissements	277 013,72	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	18 440,78	
	218220	Matériels		295 454,50

➤ Intitulé du compte : Cycle et motocycle

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280260		Amortissements	23 965,94	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
	218260	Matériels		23 966,94

➤ Intitulé du compte : Matériels de bureaux

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280290		Amortissements	3 850 592,80	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1 043 487,88	
	218290	Matériels		4 892 400,68

➤ Intitulé du compte : Matériels de bureaux

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280300	218300	Amortissements	95 963,45	116 052,14
115000		ajustement résultant de changement de méthode	20 688,69	
		Matériels		

➤ Intitulé du compte : Matériels de bureaux

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280310	218310	Amortissements	697 899,18	793 383,82
115000		ajustement résultant de changement de méthode	95 484,64	
		Matériels		

➤ Intitulé du compte : Matériels informatique

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280320	218320	Amortissements	906 051,06	1 142 493,47
115000		ajustement résultant de changement de méthode	236 442,21	
		Matériels		

➤ Intitulé du compte : Equipement informatique

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280330	218330	Amortissements	7 605,84	7 606,84
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
		Matériels		

➤ Intitulé du compte : Installation générale de climatisation

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280340	218340	Amortissements	68 904,54	124 778,00
115000		ajustement résultant de changement de méthode	55 873,46	
		Matériels		

➤ Intitulé du compte : Installation générale de climatisation

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280350	218350	Amortissements	858 486,47	896 310,93
115000		ajustement résultant de changement de méthode	37 824,46	
		Matériels		

➤ Intitulé du compte : Installation générale d'eau

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280370		Amortissements	918 587,11	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	362 596,89	
	218370	Matériels		1 281 184,00

➤ Intitulé du compte : Mobilier et équipement ménager

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280360		Amortissements	41 054,00	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
	218360	Matériels		41 055,00

➤ Intitulé du compte : Mobilier et équipement ménager

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280390		Amortissements	1 941 738,00	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	285 124,04	
	218390	Matériels		2 226 862,04

➤ Intitulé du compte : Mobilier et équipement ménager

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280400		Amortissements	572,00	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	4,00	
	218400	Matériels		576,00

➤ Intitulé du compte : Mobilier et équipement ménager

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280410		Amortissements	28 374,00	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	6,00	
	218410	Matériels		28 380,00

➤ Intitulé du compte : Mobilier et équipement ménager

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280420		Amortissements	130,50	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
	218420	Matériels		131,50

➤ Intitulé du compte : Mobilier et équipement ménager

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280430		Amortissements	16 586,11	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	15,00	
	218430	Matériels		16 601,11

➤ Intitulé du compte : Mobilier et équipement ménager

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280440		Amortissements	11891,50	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
	218440	Matériels		11 892,50

➤ Intitulé du compte : Aménagement

COMPTES		retraitement logiciels	DEBIT	CREDIT
280460		Amortissements	11 891,50	
115000		ajustement résultant de changement de méthode	1,00	
	218460	Matériels		11 892,50

Note explicative 02

- IMMOBILISATIONS DECLASSEES

Récapitulation inventaire matériel(à usage non fréquent) par compte au 31/12/2009

N°compte	Intitule du compte	Montant compte	Nombre
243010	Matériel de battage et arrachage	7 429 511,54	15
243070	Matériel fabrication-transport-mep de béton	1 461 829,60	1
244080	Matériels maritimes	14 798 377,00	1
Total du patrimoine :		23 689 718,14	17

Récapitulation inventaire matériel (en longue panne) par compte au
31/12/2009

N°compte	Intitule du compte	Montant compte	Nombre
243070	Matériel fabrication-transport-mep de béton	8 766 070,10	1
244040	Véhicules lourds remorques et semi remorques	9 367 262,00	3
244080	Matériels maritimes	34 259 433,26	5
Total du patrimoine :		52 392 765,36	9

RECAPITULATION INVENTAIRE MATERIEL(JUGES APTE A LA REFORME)

N°COMPTE	INTITULE DU COMPTE	MONTANT	NOMBRE
240200	BARAQUEMENT DE CHANTIER	679 633,96	1
243030	MATERIEL DE TERRASSEMENT	3 916 783,18	4
243040	MATERIEL DE LEVAGE ET MANUTENTION	10 230 328,60	2
244000	MATERIEL DE TRANSPORT	1 500 000,00	2
244040	VEHICULES LOURDS REMORQUES ET SEMI REMORQUES	457 020,00	1
244080	MATERIELS MARITIMES	419 160,77	1
TOTAL DU PATRIMOINE :		17 202 926,51	11

COMPTE : 240200 "BARAQUEMENT DE CHANTIER"

N°	N°INVENTAIRE	CODE	DESIGNATION	AFF.	DATE ACQU.	VALEUR	NOMBRE
1	010840001	14120202	CABINE SAHARIENNE	DEM	26/08/2001	679 633,96	
TOTAL GENERAL :						679 633,96	

COMPTE : 243030 "MATERIEL DE TERRASSEMENT"

N°	N°INVENTAIRE	CODE	DESIGNATION	AFF	DATE ACQU.	VALEUR	NOMBRE
1	791243002	04150701	CHARGEUR SUR PNEUS	DEM	12/01/1980	1 023 931,18	1
2	850143003	04151601	CHARGEUR SUR PNEUS	DEM	13/11/1985	1 299 452,00	1
3	850143004	04151801	CHARGEUR SUR PNEUS	DEM	19/11/1985	293 400,00	1
4	960943001	04030504	PELLE HYDRAULIQUE S/C	PRS	24/09/1996	1 300 000,00	1
TOTAL GENERAL :						3 916 783,18	4

COMPTE : 243040 "MATERIEL DE LEVAGE ET MANUTENTION"

N°	N°INVENTAIRE	CODE	DESIGNATION	AFF	DATE ACQU.	VALEUR	NOMBRE
1	830143018	06031001	GRUE ROUTIERE	DEM	17/03/1985	5 310 520,10	1
2	830143019	06010301	GRUE AUTOMOTRICE	DEM	10/04/1985	4 919 808,50	1
TOTAL GENERAL :						10 230 328,60	2

COMPTE : 244000 "MATERIEL DE TRANSPORT"

N°	N°INVENTAIRE	CODE	DESIGNATION	AFF	DATE ACQU.	VALEUR	NOMBRE
1	960144002	05012303	VEHICULE PARTICULIER	DEM	02/01/1996	750 000,00	1
2	960144004	05012305	VEHICULE PARTICULIER	DEM	02/01/1996	750 000,00	1
TOTAL GENERAL :						1 500 000,00	2

COMPTE : 244040 VEHICULES LOURDS REMORQUES ET SEMI REMORQUES"

N°	N°INVENTAIRE	CODE	DESIGNATION	AFF	DATE ACQU.	VALEUR	NOMBRE
1	841244003	05120302	CAMION CITERNE	DEM	24/02/1985	457 020,00	1
TOTAL GENERAL :						457 020,00	

COMPTE : 244080 " MATERIELS MARITIMES"

N°	N°INVENTAIRE	CODE	DESIGNATION	AFF	DATE ACQU.	VALEUR	NOMBRE
1	011044003	17140201	BATEAU GONF. ET MOTEUR SEBAI	DEM	28/08/2001	419 160,77	1
TOTAL GENERAL :						419 160,77	1

- Ecritures de retraitement des immobilisations

COMPTES	D'ESIGNATIONS	DEBIT	CREDIT
280160	Amortissements	1 607 112,85	
280250	Amortissements	9 367 261,00	
280270	Amortissements	33 711 613,15	
280120	Amortissements	3 664 907,06	
280160	Amortissements	1 461 828,60	
280270	Amortissements	13 863 169,44	
280140	Amortissements	3 916 782,18	
280150	Amortissements	10 230 327,60	
280230	Amortissements	1 499 999,00	
280250	Amortissements	457 019,00	

280270		Amortissements	419 159,77	
	218160	Matériels		8 766 070,10
	218250	Matériels		9 367 262,00
	218270	Matériels		34 259 433,26
	218120	Matériels		7 429 511,54
	218160	Matériels		1 461 829,60
	218270	Matériels		14 798 377,00
	218140	Matériels		3 916 783,18
	218150	Matériels		10 230 328,60
	218230	Matériels		1 500 000,00
	218250	Matériels		457 020,00
	218270	Matériels		419 160,77
360000		Stocks	12 406 596,40	
		Total	92 605 776,05	92 605 776,05

RETRAITEMENT DU
BILAN D'OUVERTURE
AU 01/01/2010

Selon le SCF

NOTE EXPLICATIVE AVANTAGE AU PERSONNEL

Note explicative 03

Ecritures : retraitement avantage aux salariés

COMPTES		Retraitement indemnité départ à la retraite	Débit	Crédit
115000	153000	Provision indemnité départ à la retraite	41 887 898,19	
		Provision indemnité départ à la retraite		41 887 898,19

Récapitulation l'Indemnité Départ A La Retraite

Montant de la provision à fin 2010	42 517 831,82
Montant de la provision à fin 2009	41 887 898,19
Montant de la provision de l'exercice 2010	629 936,63

Situation des droits dus Au départ en retraite Au 31/12/2009et
31/12/2010

N°	Noms & Prénoms	Années travaillées dans le secteur	Prov. ind. de dép. en retraite	
			Exercice 2009	Exercice 2010
1	ARIOUA ZOHRA	27	131 482,42	133 738,25
2	BOUTAGHANE REBHI	19	152 501,56	155 118,01
3	MAKSEM RABAH	24	129 726,99	131 952,70
4	REDAM A/HAMID	32	177 014,09	180 051,10
5	GUERRAICHE AMAR	29	169 350,48	172 256,00
6	REZKALLAH ZOHRA	18	155 083,00	157 743,73
7	DERBAL LAYACHI	25	300 061,29	295 000,01
8	KHEMIS RABAH	18	134 929,15	137 244,11
9	ZARZOUR RACHID	24	151 548,19	154 148,28
10	BOUDAOU D AHCENE	31	178 076,56	181 131,79
11	GRIREM RACHID1	19	106 192,62	108 014,55
12	BOUCHAMA LYAZID	24	139 203,23	141 591,52
13	AMROUS KHEMIS25	26	309 452,05	304 232,37
14	BOUHAYASSA RACHID	29	203 812,95	207 309,74
15	LADAYCIA MED/SALAH	33	237 477,50	241 551,87
16	RAHMOUNI BRAHIM	33	204 235,24	207 739,27
17	HAFIAN AWAHEB	17	125 060,12	127 205,76
18	BOUAITA MED	20	111 205,39	113 113,32
19	YAHIAOUI AWAHEB	21	110 374,69	112 268,37
20	BENRADOUANE ACHOU,	26	138 984,21	141 368,74
21	CHENIKI RAMDANE	16	120 731,24	122 802,61
22	ALI BOUAITA MADJID	24	143 124,27	145 579,84
23	BOUAITA DJAMEL	21	141 447,09	143 873,88
24	RAMDANE RACHID	13	86 776,06	88 264,86
25	KEBIR FAOUZI	17	91 998,44	93 576,85
26	LARIT MEKKI	28	123 186,35	125 299,84
27	SAAD DJABALLAH	26	128 222,15	130 422,04
28	BOUMESRANE KHELLIL	26	151 663,06	154 265,12
29	MEDJEDOUB YACINE	20	122 783,09	124 889,66
30	HATEM MED	25	93 945,28	95 557,09
31	GHERIB KAMEL .	28	129 123,05	131 338,40
32	BELDJEHEM MOUSSA	29	147 905,57	150 443,17
33	BAABOUCHE A/HAK	16	99 264,51	100 967,58
34	KHAMES A/NACER	31	310 350,79	315 675,43
35	BENDIF AMOR	27	232 533,91	236 523,46
36	LEKHAL MED	15	96 781,83	98 442,30
37	REBAIAI TAREK	11	76 192,65	77 499,87
38	BENMESSADEK HASS,	14	104 467,57	106 259,90
39	DJAIDJAI RACHID	27	200 672,41	204 115,31
40	OURTILLANI KAMEL	10	88 793,51	90 316,93
41	GUIRA ALI IM	8	103 393,31	105 167,22
42	MECIKAR RABAH	21	135 458,61	137 782,65
43	BOUAZIZ MED.	28	228 236,46	232 152,28
44	MEHIGNI AHCENE	21	143 266,59	145 724,59
45	MERADJI RABAH	31	202 672,13	206 149,35
46	BELHADRI ALI	25	178 930,65	182 000,54
47	YAHIAOUI HABIB	4	110 374,69	112 268,37

48	BELKACEM KAHLOULI SAAD	4	82 911,29	84 333,79
49	LEFTISSI HOCINE	32	152 458,22	155 073,93
50	BOUDEBZA RACHID	4	94 800,22	96 426,70
51	HARRACH RABAH	19	80 769,61	82 155,36
52	LARIT AMAR	19	120 041,87	122 101,41
53	BOUZIANE LYAZID	2	94 362,98	95 981,96
54	DJOUADA HAMID	2	83 288,64	84 717,61
55	REDDAM MADJID	2	69 671,47	70 866,82
56	BENMOUSSA FARES	2	63 796,43	64 890,98
57	GUEMASS MED, NASSIM	2	89 157,62	90 687,28
58	YOUNES BOUACIDA ACHOUR	1	237 925,69	242 007,75
59	NACER SALAH	1	103 036,05	104 803,83
60	LAOUAR STAIHI FAYCAL	1	66 124,16	67 258,64
61	ROUIHAT NADJIB	1	74 314,61	75 589,62
62	A/BAKI A/KARIM	1	52 168,94	53 064,00
63	ALLALOU CHERIF	1	79 518,16	80 882,44
64	DJABRI HABIB	1	118 706,85	120 743,49
65	SERDOUK AWAHAB	0	131 823,20	134 084,88
66	BOUCHEBAT LYNDA	0	79 376,38	80 738,23
67	CHELIREM	22	120 876,81	122 950,67
68	DERBAL BOULARES	0	71 164,66	72 385,62
69	OUACHEM AISSA	19	122 934,63	125 043,81
70	BENDIF AMOR	0	232 533,91	236 523,46
71	LAHMANAS DJAMILA	0	147 033,21	149 555,83
72	SEPTI AHAK	44	374 719,60	368 399,03
73	REDJIMI SAIDA	21	202 248,84	205 718,79
74	MEZHOUD	43	238 735,24	242 831,18
75	RACHEDI	35	280 107,40	284 913,16
76	KERKOUB	28	337 251,56	343 037,74
77	KADJA BLKACEM	24	253 505,80	257 855,16
78	AMRI HAKIMA	18	103 228,13	104 999,20
79	DAGHMOUCHI BEYA	29	170 554,38	173 480,56
80	SEDRATI HOCINE	30	185 471,77	188 653,88
81	BOUSSEBSSI	24	396 129,44	402 925,78
82	HARZALLAH KELOM	29	137 813,43	140 177,88
83	BARKAT MOHAMED	23	242 477,10	246 637,25
84	BOURARA ASMA	22	226 374,61	230 258,49
85	BRAHMIA CHERIFA	19	123 356,26	125 472,67
86	ABBACI SIHEM	15	102 406,34	104 163,31
87	AHMED MALEK	35	362 109,70	368 322,37
88	NABTI OMAR	30	204 850,55	208 365,14
89	LABED NABI	7	128 512,98	130 717,86
90	DIB BODJEMAA	26	366 655,22	372 945,88
91	DEBZ ABDELKRIM	29	453 879,52	461 666,67
92	SEPTI SOFIANE	5	123 818,84	125 943,18
93	CHENAA MOHAMED	4	153 284,54	155 914,42
94	HAOUES MED SALAH	24	205 829,60	209 360,99
95	NOUAR LABIDI	23	249 088,71	253 362,30
96	AMROUNI ABDELAZIZ	23	146 270,79	148 780,34
97	DRIDI SARA	3	78 059,04	79 398,29
98	GHADJATI SAIMA	3	96 767,81	98 428,05
99	DIAF ABDEMADJID	21	485 209,51	493 534,19
100	ANNOUN MED SALAH	14	469 587,42	461 666,67
101	ALLEM FATIHA	23	138 506,66	140 883,00
102	CHEBILI FAIROUZ	2	5 837,14	5 937,29
103	TOUAM NOUREDDINE	16	309 289,44	314 595,88
104	MEBROUK	2	278 320,89	273 626,32
105	ANNOUN IMEN	2	8 157,34	8 297,30

106	SAHLI MED LARBI	25	205 634,60	209 162,64
107	MEZHOUD SOFIANE	1	72 539,37	73 783,91
108	BOUMOUD BESMA	1	81 278,19	82 672,67
109	RABEHI MEHDI	3	103 807,89	105 588,90
110	SAOUDI ABDERREZAK	5	157 433,80	160 134,87
111	FELFLI FOAD	5	255 927,42	260 318,33
112	BAATOUICHE	0	78 777,46	80 129,04
113	HACHEMI RACHEDI	12	293 705,22	298 744,28
114	AOUI	0	239 472,95	243 581,55
115	HADID SALAH	0	178 642,66	181 707,61
116	OULED MERIEM ABDELHAFID	0	279 092,31	283 880,65
117	KECHROUD	0	111 917,54	113 837,70
118	GUEDAOURA SAFIA	17	147 118,37	144 636,85
119	ADJEL REDHA	12	63 183,56	64 267,59
120	ADJEL MERIEM	16	101 192,78	102 928,93
121	BOUROKBA BOUBAKER	18	108 505,94	110 367,56
122	BOUKRAF HOCINE	13	184 255,32	181 147,40
123	MANSOURI ALI	30	152 331,58	154 945,11
124	ALI MOUSSA MOURAD	17	114 523,18	116 488,04
125	ZAIDI AISSA	20	10 776,74	10 961,64
126	ABBACI FOUZIA	27	125 647,31	127 803,02
127	AHMED MALEK AZIZ	23	127 145,45	129 326,87
128	SASSANE SADDEK	32	159 079,10	161 808,40
129	HAOULI ABDALLAH	18	144 038,67	146 509,92
130	GUELLAL MED TAHAR	18	116 671,55	118 673,26
131	CHADLIA ABED	22	127 706,97	129 898,02
132	LAYACHI MOUSSA	22	103 839,19	105 620,74
133	DJEDDI SAAD	34	161 075,68	163 839,23
134	ASSEL A/MADJID	34	177 016,62	180 053,67
135	BOUCIF YUCEF	26	171 139,83	174 076,06
136	DEIRA RABAH	35	186 421,44	189 619,84
137	MADI MESSAOUD	35	185 084,48	188 259,95
138	BENDJEDOU AICHA	20	125 530,14	127 683,84
139	REFAI MEBARKA	33	282 630,59	287 479,64
140	BELAID YUCEF	33	250 080,75	254 371,35
141	CHENA MOUNIRA	14	164 332,76	167 152,19
142	BAHMED TAYEB	11	144 685,44	147 167,79
143	SEPTI MED	10	67 911,80	69 076,95
144	BOUZIANE ALI	10	115 959,54	117 949,04
145	SARI A/RAHMANE	6	113 598,01	115 546,99
146	CHAIEB AZIZ	10	89 360,92	90 894,07
147	ZAIDI REDOUANE	10	83 672,70	85 108,26
148	HADJ HACENE	10	116 572,74	118 572,76
149	NOUACER KAMEL	22	157 081,38	159 776,40
150	BOUTASTA A/MALEK	29	242 889,46	247 056,68
151	BOUCHOUCHA EL HADI	23	147 431,77	149 961,24
152	CHAKRI MOHAMED	9	126 254,45	128 420,58
153	SAKHRI KARIM	8	148 172,25	150 714,42
154	BOUHAFS HACENE	9	86 979,32	88 471,61
155	BOUDJEMAA F/Z	8	133 605,15	135 897,40
156	BELAIDI MABROUK	8	190 285,37	193 550,07
157	BENGERBA DERRADJI	8	143 311,36	145 770,13
158	DRIOUCHE KAMEL	8	166 302,31	169 155,53
159	BOUCHAHED A/REZAK	8	104 873,74	106 673,05
160	BOUREHAIL DJAMEL	7	172 361,57	175 318,76
161	BOUSSEKINE YAHIA	7	96 892,24	98 554,61
162	BOUAZIZ MED/ELHADI	7	78 241,62	79 584,00
163	BELAID SACI	26	133 604,56	135 896,79

164	DJEMADI	7	124 362,55	126 496,22
165	HARRAK RABEI	33	328 078,72	322 544,86
166	KHELLIL ALI	6	89 288,39	90 820,30
167	BOUNOUAR MOUSSA	8	87 341,87	88 840,38
168	LEULMI	6	130 087,93	132 319,83
169	RAMDANI SALAH	32	189 347,23	192 595,83
170	CHOUICHI FAROUK	26	133 666,27	135 959,56
171	BOUSBAA MED	5	73 379,87	74 638,84
172	GRAINE AMAR	28	151 146,74	153 739,94
173	TERKI KAMEL	4	87 055,79	88 549,40
174	TAHRAOUI AZZEDINE	4	87 817,91	89 324,59
175	OULD MOUSSA MOSTFA	24	162 893,38	165 688,12
176	BOUZERIA SLIMANE	27	438 697,05	446 223,72
177	LAIEB A/HAMID	21	116 558,74	118 558,53
178	ANTOURI CHAWKI	3	74 379,33	75 655,45
179	KERBOUA SALAH	3	131 950,49	134 214,34
180	TEBAI N/EDDINE	3	105 752,61	107 567,00
181	SAHRAOUI A/REZAK	3	60 395,83	61 432,04
182	MEROUANI TAHAR	3	106 112,00	107 932,55
183	SAYEH RYAD	3	106 471,04	108 297,75
184	BENREZKALLAH	3	104 191,88	105 979,49
185	ZIADI MED ELHADI	22	275 173,10	279 894,20
186	KETTACHE SLIMANE	3	95 161,14	96 793,81
187	FEDJI SALAH	9	130 744,00	132 987,16
188	ZAIDI AMINE	2	57 853,82	58 846,41
189	MESSAI	2	99 789,60	101 501,68
190	FRAIHI MOURAD	2	79 459,60	80 822,88
191	GARROUT A/SELEM	2	68 222,76	69 393,25
192	KHEMIS CHERIF	8	140 691,61	143 105,43
193	FERTAS MAHIOUZ	1	76 002,65	77 306,61
194	BOUGUERN KHOMEIRI	8	108 602,37	110 465,65
195	SMAIN SACI	26	255 991,15	260 383,15
196	MANSRI RABAH	3	77 585,54	78 916,66
197	ZEMOULI HAMID	32	126 666,03	128 839,22
198	SALEM FATEH	0	101 414,78	103 154,74
199	BOUNABI AWAHEB	0	95 102,29	96 733,95
200	MEHDAOUI ANTAR	26	151 773,54	154 377,49
201	BELKHARCHICHE AHM	0	123 122,71	125 235,11
202	LITIM DJAMEM	0	99 000,27	100 698,80
203	MAHDI TAREK	0	91 516,93	93 087,07
204	DENDANI ZIOUNE YASMINA	0	33 626,74	34 203,67
205	LEKHAL YOUCEF	2	91 644,08	93 216,41
206	CHAAB ARAFAT	2	78 118,85	79 459,13
207	GACEM MOURAD	2	79 810,55	81 179,85
208	AYECH MOURAD	2	88 944,33	90 470,33
209	ZOUACHI MONCEF	2	68 708,56	69 887,38
210	OUICHAOUI KHEMIS	2	85 668,50	87 138,30
211	KSENTIN TAYEBI	3	113 571,76	115 520,29
212	HAMDY LARBI	5	116 395,39	118 392,37
213	BERRAHAIL KHEIREDDINE	0	68 870,27	70 051,86
214	DAOUDI YACINE	0	81 980,58	83 387,11
215	MEROUANI A/HAMID	0	81 393,31	82 789,77
216	BENMOKRANE SADDEK	0	0,00	0,00
217	DJEDDID HOURIA	13	216 283,92	212 635,75
218	MEKKI SORAYA	26	0,00	0,00
219	HARZALLAH A/GHANI	15	96 803,33	98 464,17
220	HADJI SAID	25	179 100,64	182 173,45
221	SAIFI RACHID	15	88 183,24	89 696,19

222	TRIA N/EDDINE	5	118 478,37	120 511,08
223	BENNAI BRAHIM	5	125 424,48	127 576,37
224	KAMEL MED/CHERIF	5	99 825,61	101 538,31
225	MENASRI SAAD	5	80 501,21	81 882,35
226	KHENCHOUCHE AMAR	5	160 930,53	163 691,59
227	ALIKECHE RACHID	18	184 504,75	187 670,27
228	CHORFI A.RYAD	5	59 124,32	60 138,71
229	KOUIDER BELGACEM	4	88 189,02	89 702,07
230	BRAHIMI KHEMIS	4	115 760,58	117 746,66
231	KHELIFA REDJEM	13	173 157,49	176 128,33
232	SNANI CHAOUKI	2	91 443,58	93 012,47
233	SEGHIRI LAKHDAR	2	122 934,24	125 043,41
234	DOUAOUI N/EDDINE	2	69 302,11	70 491,11
235	BOUKERCHE RAMDANE	2	103 378,94	105 152,60
236	HAMDI AHCENE	2	123 399,56	125 516,71
237	ZIOUANE SOULEFE	0	79 960,22	81 332,08
238	BOUCHAMA AMAR	2	122 666,30	124 770,87
239	DJEDAIDI RAOUF	0	61 923,49	62 985,91
240	SOUAIDI RACHID	0	116 244,09	118 238,47
241	BOUTARFA REDHA	0	56 153,46	57 116,88
242	SALEM YACINE	0	62 380,09	63 450,34
243	GHELAB HOCINE	21	171 790,26	174 737,65
244	BOUZEKRI NABIL	6	55 251,46	56 199,40
245	BOUKERDENA ALLAOUA	5	62 539,59	63 612,58
246	BOUMEHDI MESSAOUD	4	103 950,53	105 733,99
247	HELLAL A/KADER	4	133 366,82	135 654,98
248	ZAIDI IDIR	14	122 478,39	124 579,74
249	MANSEUR NACER	2	118 000,15	120 024,66
250	MANA ALI	2	165 075,41	167 907,59
251	MAACHI BACHIR	2	103 152,74	104 922,52
252	HAREB AZIZ	2	112 606,21	114 538,17
253	DJEBARA KHALEF	2	72 156,01	73 393,98
254	DJAMAA A/RAHMANE	2	74 384,33	75 660,53
255	HADDACHE A/GHANI	2	227 558,29	231 462,48
256	OURABAH NAIMA	2	73 290,02	74 547,44
257	GUEMAT HAMZA	2	77 860,32	79 196,16
258	GUELLATI HAFID	2	84 763,69	86 217,96
259	DERBAL IMENE	1	51 518,66	52 402,56
260	OUBOUZID RACHID	1	81 826,46	83 230,35
261	MESSAOUDENE A/HAMID	1	86 006,37	87 481,97
262	DJABRI A/GHANI	1	71 691,51	72 921,51
263	MANSOURI DJELLOUL	1	100 082,10	101 799,20
264	MAOUCHE L'HACEN	1	89 047,48	90 575,26
265	KACHBI ALI	0	88 164,70	89 677,33
266	AZAMOUM SMAIL	0	123 776,42	125 900,03
267	CHARDAOUANE BACHIR	0	120 702,52	122 773,40
268	ZAOUCHE HACENE	0	66 192,44	67 328,10
269	BOUZEKRI NABIL	6	60 482,69	61 520,38
270	OUDIA MED RACHID	0	121 692,06	123 779,91
271	BOUDJELABA REDOUANE	3	92 284,60	93 867,91
272	BOURIEL A/GHANI	3	80 542,62	81 924,48
273	BOUBAKER RABAH	3	89 762,59	91 302,63
274	MERDACI SAHRAOUI	3	83 610,56	85 045,06
275	DIAF YACINE	6	92 181,00	93 762,53
276	NACEREDDINE AKILA	2	38 322,72	38 980,21
277	ZERIBI FAYCAL	2	60 038,34	61 068,41
278	KENADSA RAMDANE	2	97 361,17	99 031,59
279	GUEMIDI AHMED	2	144 128,79	146 601,59

280	SAYEH SACIA	2	134 417,89	136 724,08
281	BOUTABA FARID	2	79 692,21	81 059,48
282	BOUSSEBSI LAHBIB	1	105 774,17	107 588,93
283	MOUSSAOUI NADJI	4	100 060,48	101 777,20
284	SEMILI HACENE	1	92 336,66	93 920,87
285	HARIZI HAMDI	1	122 988,06	125 098,15
286	BAARA ELGAID	2	82 288,76	83 700,57
287	BEHLOUL HOCINE	2	120 492,67	122 559,95
288	BENHACHICHE	5	127 357,38	129 542,43
289	ZITOUNI TORKI	0	11 476,79	11 673,70
290	TAGUIDA KAMEL	0	63 749,24	64 842,98
291	ATTAFI AMOR	0	65 513,40	66 637,41
292	MERZOUGUI HACENE	0	83 571,70	85 005,53
293	SOUAM BAHY	9	123 517,64	125 636,81
294	DEFNOUN ELHOUARI	0	54 876,08	55 817,59
295	DJEFFAL RACHID	3	95 279,92	96 914,62
296	BOUTABA TOUNSI	0	118 319,10	120 349,09
297	HAMIZI MED	0	116 868,95	118 874,05
298	MEDELLEL MED	0	141 462,20	143 889,25
299	BOUMEHNI SOLTANE	6	123 726,67	125 849,43
300	HAMDAOUI KAMEL	0	94 606,59	96 229,74
301	BENBELGACEM DJELA.	6	247 012,68	251 250,64
302	SAOUD KAMEL	5	83 053,16	84 478,09
303	BOUKROUMA BOUKH	1	309 083,25	314 386,15
304	BENADJAL KHALED	7	83 722,58	85 158,99
305	DEROUAZI AHMED	1	108 865,21	110 733,00
306	OURIHANE SOUAD	5	35 929,47	36 545,90
307	TELDJA A/KADER	8	140 419,63	142 828,79
308	BOUKROUMA BOUKH	27	124 461,83	126 597,20
309	BELAKROUF HAMID	6	90 889,06	92 448,43
310	GHARCHAIR MOHAMED	8	119 164,01	121 208,49
311	HABLA HOCINE	31	188 761,47	192 000,02
Total général			41 887 898,19	42 517 831,82

RETRAITEMENT DU BILAN D'OUVERTURE

AU 01/01/2010

Selon le SCF

Bilan retraité selon NSCF

LIBELLE	Solde au 31/12/2009	Retraitement		Solde après retraitement
		Debit	Credit	
ACTIF				
ACTIF IMMOBILISE				
Ecart d'acqui-goodwill	0			
Immobilisations incorporelles	0			

Immobilisations corporelles				
Terrains	449 766 000,00	0,00		449 766 000,00
Bâtiments	111 082 105,54	0,00		111 082 105,54
Autres immobilisations corporelles	795 789 302,50	10 847 152,79	105 864 227,05	700 772 228,24
Immobilisations en concession	0,00			0,00
Immobilisations encours	0,00			0,00
Immobilisations financières				0,00
Titres mis en équivalence	0,00			0,00
Autres particip et créances rattach	0,00			0,00
Autres titres immobilisés	0,00			0,00
Prêts et autres actifs	85 340 090,09			85 340 090,09
Impôts différés actif	0,00			0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 441 977 498,13	10 847 152,79	105 864 227,05	1 346 960 423,87
ACTIF COURANT				0,00
Stocks et encours	76 054 374,77	92 605 776,07		168 660 150,84
Créances et emplois assimilés				0,00
Clients	805 413 988,95			805 413 988,95
Autres débiteurs	56 323 380,67			56 323 380,67
Impôts et assimilés	38 389 643,12			38 389 643,12
Autres créances et emplois assimilés	0,00			0,00
Disponibilités et assimilés				0,00
Placements et autres actifs financiers	100 000 000,00			100 000 000,00
Trésorerie	131 437 897,30			131 437 897,30
TOTAL ACTIF COURANT	1 207 619 284,81	92 605 776,07	0,00	1 300 225 060,88
TOTAL GENERAL ACTIF	2 649 596 782,94	103 452 928,86	105 864 227,05	2 647 185 484,75
PASSIF				
CAPITAUX PROPRES				0,00
Capital émis	675 900 000,00			675 900 000,00
Capital non appelé	0,00			0,00
Primes et réserves	667 983 155,87			667 983 155,87
Ecart de réévaluation	0,00			0,00
Ecart d'équivalence	0,00			0,00
Résultat net (Résultat net du groupe)	204 079 624,66			204 079 624,66
Ajustement résultat change/ meth		44 299 196,40	30 000 000,00	-14 299 196,40
Impôt différé		5 700 000,00	8 416 847,32	2 716 847,32
TOTAL I (N)	1 547 962 780,53	49 999 196,40	38 416 847,32	1 536 380 431,45
PASSIFS NON-COURANTS				0,00
Emprunts et dettes financières	274 664 629,37			274 664 629,37
Impôts (différés et provisionnés)	0,00	8 416 847,32	5 700 000,00	-2 716 847,32
Autres dettes non courantes	0,00		41 887 898,19	41 887 898,19
Prov et produits compta d'avances	30 000 000,00	30 000 000,00		0,00
TOTAL PASSIFS	304 664 629,37	38 416 847,32	47 587 898,19	313 835 680,24
PASSIFS COURANTS				0,00
Fournisseurs et comptes rattachés	159 150 434,10			159 150 434,10
Impôts	270 515 998,18			270 515 998,18
Autres dettes	186 300 372,86			186 300 372,86
Trésorerie passif	181 002 567,90			181 002 567,90
TOTAL PASSIFS COURANTS	796 969 373,04	0,00	0,00	796 969 373,04
TOTAL GENERAL PASSIF	2 649 596 782,94	88 416 043,72	86 004 745,51	2 647 185 484,75