جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية
تخصص : محاسبة و تدقيق

العنوان:

أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر

–دراسة حالة مؤسسة عمومية اقتصادية–

إعداد الطالب: إسماعيل رزقي

تحت إشراف: د. صلاح حواس

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ: د. زغدار أحمد.....رئيس اللجنة
الأستاذ: د. حواس صلاح..... مقررا
الأستاذ: د. كشرود بشير..... عضوا
الأستاذ: د. لعبني عمر.....عضوا
الأستاذ: د.بن بلقاسم سفيان..... عضوا

السنة الجامعية 2010/2009

الإهداء

الحمد لله الذي أمر بشكره، ووعد من شكره بالمزيد، نحمده ونشـــهد أن لا إلـــه إلا الله هـــو المبدئ المعيد، ونشهد أن محمدا عبده ورسوله الذي بعث بالقرآن المجيد، اللهـــم صـــل عليـــه وعلى آله وصحبه أئمة التوحيد.

أهدي عملي هذا، إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة، إلى أعز إنسان في الوجود وقدوتي في الحياة اللذان ضحيا من أجلي، إلي الصدر الحنون والقلب الرفيق إلي أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة الطاهرة الوفية، أمي.

إلى الإنسان الذي سعى جاهدا لتربيتي وتعليمي وتوجيهي والوقوف بجانبي بكل ما أوتي أبي جزاه الله خيرا.

وإلى جميع الأصدقاء وإلى كل الأحباب و الأصحاب الذين رافقوني في مشواري الدراسي وإلى كل الذين عرفتهم وأحببتهم وإليكم أهدي من كل قلبي.

تشكر

﴿... رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ...﴾

يا مَنْ ذِكْرُهُ شَرَفٌ لِلذّاكِرِينَ، وَيا مَنْ شُكْرُهُ فَوْزٌ لِلشّاكِرِينَ، صَلِّ عَلى مُحَمَّد وَآلِهِ، وَاشْغَلْ قُلُوبَنا بِذِكْرِكَ عَنْ كُلِّ ذِكْر، وَأَلْسِنَتَنا بِشُكْرِكَ عَنْ كُلِّ شُكْر، وَجَوارِحَنا بِطاعَتِكَ عَنْ كُلِّ طاعَة.

نحمد الله تعالى ونشكره على توفيقه إيانا في إتمام هذا العمل وأتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى من لم يبخل علي بنصائحه وإرشاداته وتوجيهاته من أجل إتمام هذا العمل، كما أشكر له كل صبره في تحمل قراءته وتصحيح فصوله، إلى مرشدي وقدوتي: **الأستاذ بن بلقاسم سفيان** و الأستاذ **حواس صلاح**.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى جميع من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

والحمد لله الذي تمت بنعمته الصالحات.

قائمة المصطلحات:

APB	Accounting Principales board
GAAP	Commission Accounting Procédure
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNCC	Compagne National des Commissaires aux Comptes
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First in First Out
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
LIFO	List in First Out
ONECC	Ordre National des Expert Comptable
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système comptable financier
SEC	Securities Exchange Commission
SIC	Stearing Interpretation Committee
CAP	Generally Accepted Accounting principales

ملخص الفهرس

المقــدمة

الفصل الأول: الإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.....02
المبحث الثاني: الفروض و المبادئ المحاسبية..... 13
المبحث الثالث: أهمية و دور المحاسبة.....23
خلاصة الفصل.....34

الفصل الثاني: التوحيد المحاسبي الدولي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التوحيد المحاسبي.....36
المبحث الثاني: عرض المعلومة المالية وفقا للمعايير الدولية.....45
المبحث الثالث: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي وفقا للمعايير الدولية.....53
خلاصة الفصل 80

الفصل الثالث: التوحيد المحاسبي في الجزائر

المبحث الأول: المحيط المحاسبي في الجزائر.....83
المبحث الثاني: دراسة المخطط الوطني للمحاسبة.....89
المبحث الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي..... 100
خلاصة الفصل.....118

الفصل الرابع: دراسة حالة تطبيقية

المبحث الأول: متطلبات الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.....121
المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق SCF.....129
خلاصة الفصل 158

الخاتمة

قائمة المراجع
الفهرس
الملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أهم مؤشرات القوائم المالية لنفس المؤسسة حسب الأنظمة المحاسبية لسبع دول أوربية	38
02	جدول يبين نتيجة سنة 2000 لمجموعة من المؤسسات الأوربية	38
03	الاختلاف بين المدرسة الانقلوسكسونية و الفرانكفونية	43
04	جدول إهلاك الآلة بتاريخ 2010/12/31	68
05	جدول إهلاك الآلة بتاريخ 2011/12/31	69
06	حسابات الاستثمارات	131
07	حسابات المخزونات	133
08	ديون الاستغلال	133
09	الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2006/01/01	135
10	الميزانية الختامية بتاريخ 2006/12/31	136
11	جدول حسابات النتائج بتاريخ 2006/12/31	137
12	الميزانية الختامية بتاريخ 2007/12/31	138
13	جدول حسابات النتائج بتاريخ 2007/12/31	139
14	الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي	140
15	حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي	141
16	جدول تغيرات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي	142
17	جدول تغيرات الأموال الخاصة	143
18	جدول إعادة التقييم	145
19	جدول شرح فرق إعادة التقييم	145
20	تعهدات القرض الايجاري	146
21	التأثير على النتيجة	147
22	ميزانية الانتقال بتاريخ 01 جانفي 2006	147
23	حسابات النتائج بتاريخ 31 ديسمبر 2006	148
24	الميزانية بتاريخ 1 3 ديسمبر 2006	149
25	جدول تغيرات الخزينة لدورة 2006	150
26	الأصول غير الجارية المادية	153
27	الأصول غير الجارية قيد الانجاز	154
28	الأصول الدائمة غير الجارية المعنوية	154
29	المخزونات	154
30	الزبائن و الحسابات المشابهة	155
31	المدينون(الحقوق) الآخرون	155
32	الخزينة و شبه الخزينة	155
33	الموردون و الحسابات الملحقة	156
34	ديون أخرى	156
35	رقم الأعمال و الإيرادات الملحقة	157
36	مصاريف المستخدمين	157
37	الإيرادات العملية الأخرى	157
38	المصاريف العملية الأخرى	157

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	التطبيق الأول للمعايير المحاسبية الدولية	125

قائمة الملاحق:

العنوان	الصفحة
استبيان تقييم المخطط الوطني للمحاسبة من طرف CNC سنة 2000	174
نموج الميزانية (الأصول) حسب المخطط الوطني للمحاسبة	179
نموذج الميزانية(الخصوم) حسب المخطط الوطني للمحاسبة	180
نموذج جدول حسابات النتائج حسب المخطط الوطني للمحاسبة	181
نموذج الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي	182
نموذج حسابات النتائج (حسب الطبيعة) حسب النظام المحاسبي المالي	183
نموذج حسابات النتائج (حسب الوظائف) حسب النظام المحاسبي المالي	184
جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	185
جدول تدفقات الخزينة(الطريقة غير المباشرة)	186
جدول تغيرات الأموال الخاصة	187
قائمة بمعايير المحاسبة الدولية إلى غاية 2008	188

المقدمة العامة

يشهد العصر الحالي تطورا هائلا في مجال تكنولوجيات الاتصال و انتقال و تبادل المعلومات ما أدى إلى تغيير ملامح اقتصاديات هذا العصر، كما كان الحال في القرن الماضي بفعل تأثيرات الثورة الصناعية. الأمر الذي أدى إلى صعوبة التواصل فيما بين الأفراد و المجتمعات و حتى بين المؤسسات، ما استدعى و دفع بالعديد من الهيئات و الدول إلى إعادة النظر في تنظيم العلاقات التي تحكم المعاملات بين المؤسسات و الدول، الأمر الذي نتج عنه النظام الاقتصادي العالمي الجديد في إطار ما أصبح يسمى بالعولمة الاقتصادية. إضافة إلى النمو السريع و كبر حجم المؤسسات وسعيها إلى تغطية مناطق و أسواق متعددة و جديدة من العالم أدى إلى ازدياد الحاجة إلى مصادر تمويل جديدة لمواكبة هذا التوسع و إلى معلومات أكثر جودة و شفافية، الأمر الذي كان وراء تطور الأسواق المالية بالدرجة الأولى، فصاحب ذلك مجموعة من الشروط لنشر و عرض المعلومات المالية و الاقتصادية للمؤسسات المسعرة في هذه الأسواق.

فالمحاسبة باعتبارها فرعا من فروع المعرفة لم تكن بمعزل عن هذه الأحداث و التغيرات الحاصلة في محيطها العام، فهي تعتبر انعكاس للتوجه الاقتصادي و للإطار القانوني و التشريعي للبلد من خلال المعاملات و الصفقات التي تحصل فيه. بل تعايشت و تطورت مع هذه المتغيرات للإجابة على احتياجات مختلفة من المعلومات التي تطلبها فئات مختلفة من المستعملين، لأن أهمية المحاسبة تكمن بالأساس في تلبية الطلب على المعلومات بشكل مستمر و بخصائص معينة سواء كان ذلك على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة على اعتبار أنها نظام ديناميكي دائم التغير و التحول لتفاعلها مع محيط اقتصادي معقد. فالمحاسبة تعتبر نظام أمان باعتبارها وسيلة إثبات تجاه الغير، وقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية الداخلية للمؤسسة بما يقدمه من معلومات تتميز بالموثوقية و الملاءمة.

تضمن و تكفل المحاسبة مهمة وصف و ترجمة الأحداث التي تحصل في حياة المؤسسة، لكن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل المحاسبة الحالية قادرة على مسايرة و مواكبة البعد الدولي للميدان الاقتصادي و المالي، بالأخذ بالحسبان تعدد وتنوع الأنظمة المحاسبية من دولة لأخرى سواء من حيث المحتوى أو من حيث التطبيقات، وحتى من حيث المبادئ المحاسبية المطبقة و المتبناة، لأن الأنظمة المحاسبية بالدرجة الأولى مكيفة لتلبية احتياجات و أهداف محلية داخلية لكل دولة، فعند محاولة الاتصال خارج محيط الدولة سوف تطرح مشاكل كثيرة و كبيرة مرتبطة بفهم و مقارنة و استغلال تلك المعلومات. الأمر الذي طرح صعوبة كبيرة في ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية للمؤسسات التي تنشط في مناطق مختلفة من العالم و ذات أنظمة محاسبية مختلفة خاصة فيما يتعلق بتبادل المعلومات لاستعمالها لاتخاذ قرارات تسييرية تخص المؤسسة عبر مختلف فروعها في العالم أو لإجراء عمليات الرقابة و الاتصال و تبادل المعلومات بين فروع الشركات المنتشرة في مناطق متباينة من العالم، من هنا جاءت فكرة إرساء نظام محاسبي عالمي دولي جديد وموحد، و هو ما يظهر من خلال المحاسبة الدولية في إطار ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدولية.

فلا بد على المحاسبة أن توفر معلومات شفافة و نافعة لمختلف المتعاملين في الميدان الاقتصادي و في السوق المالي، حتى تظهر عملياتهم و أنشطتهم التي يقومون بها الصورة الصادقة. فالاتجاه السريع نحو تحرير أسواق رأس المال في السنوات الأخيرة اظهر حاجة كبيرة و متزايدة إلى استعمال المعلومة المالية و المحاسبية كوسيلة لضمان الاستقرار المالي للمؤسسات، ما استدعى التركيز على نوعيتها و مصداقيتها و ليس على كميتها فقط بشكل أساسي. فتوفير معلومة بهذا الشكل و ضمان انتشارها على مستوى واسع يستدعي وجود معايير محاسبية جيدة و منهجية ملائمة و مناسبة لنشرها و توزيعها، كما يستدعي ذلك نشر معلومات ملائمة و تتصف بالموثوقية سواء على المستوى الكمي أو الكيفي من خلال القوائم المالية الختامية بحيث يمكن تدعيم ذلك بقوائم مالية دورية خلال السنة دون إهمال تكلفة الحصول على ذلك فلا بد من الرجوع دائما إلى قيد التكلفة و العائد المنتظر من ذلك، بحيث أن الشفافية مرتبطة بتوفير محيط يسمح بتوفير شروط اتخاذ القرار و رد الفعل بشكل واضح و بدون أي لبس.

فالجزائر ليست بمعزل عن هذه التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي كما يظهر ذلك من خلال السياسة المنتهجة منذ نهاية سنوات الثمانينات و بداية سنوات التسعينيات من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه من طرف الدولة إلى اقتصاد السوق و فتح المجال للمتعاملين الخواص سواء المحليين أو الأجانب، و أيضا سياسة تشجيع و استقطاب الاستثمار الأجنبي و سياسة الانفتاح الاقتصادي و إعادة هيكلة الاقتصاد الجزائري، و ما تبع ذلك من خوصصة العديد من المؤسسات الاقتصادية العمومية الناشطة في مختلف المجالات الأمر الذي طرح الكثير من المشاكل في عمليات تقييم و عرض مختلف المعلومات حول تلك المؤسسات لمختلف المستثمرين الراغبين في شراءها فهم يحتاجون إلى معلومات مالية معينة لاتخاذ قرار الحيازة من عدمه.

كما أن اتفاق الشراكة الذي أبرمته الجزائر مع الاتحاد الأوربي خلال سنة 2005 و الانضمام المرتقب للجزائر في المنظمة العالمية للتجارة يظهر الاتجاه العام و سيرورة الاقتصاد الجزائري نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي، و ما يستدعيه من ضرورة الالتزام بقواعده و هيأته و ضبط الاقتصاد الجزائري على أسس و مبادئ اقتصاد السوق استلزم إعادة النظر في العديد من جوانب الاقتصاد سواء من حيث النظام الضريبي أو النظام البنكي و المصرفي و نظام التأمينات و العديد من القوانين و التشريعات خاصة المرتبطة بالاستثمار و الشركات التجارية وصولا إلى النظام المحاسبي الذي استدعى إعادة النظر فيه، لأنه يعتبر الوسيلة الرئيسية للاتصال و لعرض و لتقديم المعلومة المالية و المحاسبية في شكل قوائم مالية حول نشاط المؤسسة لتسهيل عملية اتخاذ القرار لمختلف المستعملين خاصة المستثمر. فهيكلة النظام الاقتصادي السائد يؤثر على تحديد الاحتياجات من المعلومة وفقا للمتغيرات الجديدة الأمر الذي يستلزم تغيير بالضرورة في الأنظمة المحاسبية للاستجابة لمستلزمات النظام الاقتصادي الجديد.

فالمخطط الوطني للمحاسبة الذي تطبقه المؤسسات الجزائرية الصادر في سنة 1975 بناءا على الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 و الذي دخل حيز التطبيق ابتداءا من 01 جانفي 1976 الذي استخلف المخطط العام الفرنسي لسنة 1957 الذي كان مطبقا في الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية 31 ديسمبر 1975.

فهذا المخطط جاء للإجابة و لتوفير مجموعة من المعلومات الموجهة بشكل أساسي للدولة و مختلف الهيئات الممثلة لها، لتزويدها بمختلف البيانات و المعلومات بما يتوافق مع السياسات و التوجهات الاقتصادية المنتهجة على أساس اقتصاد اشتراكي، مع إهمال حاجة المؤسسة الاقتصادية رغم أنها المعني الأول بالمعلومة المحاسبية سواء من حيث إنتاجها أو من حيث استعمالها، أيضا كان لزاما على الدولة الجزائرية تحقيق سيادتها من هذه الناحية لتكريس الاستقلال التام عن المستعمر الفرنسي.

و لكن مع كل هذه التحولات و التغييرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي الجزائري أصبحت المعلومة التي يقدمها النظام المحاسبي الجزائري موضع تساؤل و قاصرة على تلبية احتياجات مختلف المستعملين خاصة المستثمرين الحاليين و المحتملين، مما استدعى إعادة النظر في النظام المحاسبي الذي ينتجها في إطار السياسة العامة للإصلاحات المنتهجة.

إشكالية البحث:

ففي هذا الإطار جاء هذا العمل للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي: **إلى أي مدى تتوافق أعمال الإصلاح و التوحيد المحاسبي في الجزائر مع متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية؟**

الأسئلة الفرعية:

بعد كل هذه التغيرات و المستجدات يمكن طرح الأسئلة التالية:

1. ما هي المشاكل و النقائص التي يطرحها المخطط الوطني للمحاسبة، و التي تؤثر على اتخاذ القرار السليم التي تستدعي استبداله كليا؟
2. كيف يتم عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية؟
3. ماذا نعني بالتوحيد المحاسبي و ما هي الجهود المبذولة لأجل ذلك؟
4. ما هي الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛

فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية البحث و التساؤلات التي يطرحها نعتمد الفرضيات التالية:

1. إصلاح الإطار المحاسبي الجزائري عن طريق تبني المعايير المحاسبية الدولية ضرورة لاستكمال أعمال إصلاح النظام الاقتصادي و المالي الجزائري؛
2. الجداول الشاملة التي تعدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة لا تلبي احتياجات أغلب مستخدميها وخاصة المستثمرين؛
3. التوحيد المحاسبي حسب معايير المحاسبة الدولية يدعم شفافية وملاءمة المعلومات المالية؛
4. المعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي الجزائري لا تتمتع بالخصائص التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية؛

مبررات اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص مبررات اختيار الموضوع في النقاط التالية:

1. محاولة فهم و استشراف آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتبنى بشكل كبير المعايير المحاسبية الدولية؛
2. ارتباط موضوع البحث بتخصص الباحث ألا و هو المحاسبة و المراجعة و كون الباحث من ممارسي المحاسبة.

أهمية الموضوع:

تأتي أهمية هذا الموضوع من خلال المستجدات التي يشهدها الاقتصاد الوطني خاصة من حيث انفتاحه على الاقتصاد العالمي، و السعي نحو تحقيق مجموعة من الإصلاحات التي تمس مختلف نواحي حياة المؤسسات، التي بدورها تتطلب مجموعة من الوسائل والأدوات و على رأس هذه الوسائل نجد المحاسبة باعتبارها نظام المعلومات الأول و الأساسي في المؤسسة الذي يقدم معلومات حول وضعية و نشاط المؤسسة، الأمر الذي يستوجب إصلاحها و تكييفها مع الظروف الدولية الجديدة خاصة مع معايير المحاسبة الدولية. كما تكمن أهمية الموضوع في ارتباطه بسعي الجزائر للانسجام و التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية لضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية سواء على المستوى المحلي أو الدولي، و ذلك من خلال إقدام الجزائر على اعتماد تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداءا من شهر جانفي 2010.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي و اختبار الفرضيات المتبناة؛
2. تحديد أبعاد عملية التوحيد و التقييس المحاسبي من خلال أولوياتها و مختلف نماذجها؛
3. دراسة الإطار المحاسبي الجزائري من خلال المخطط الوطني للمحاسبة و مختلف أعمال إصلاحه.

منهجية الدراسة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات، وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، لقد اتبعنا لدراسة هذا الموضوع على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على الأسلوب الوصفي فيما يتعلق بعرض الإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة و كذا التعرض إلى المحيط المحاسبي الدولي و حتى الواقع المحاسبي الجزائري، كما تم اعتماد الأسلوب التحليلي فيما يخص إعداد و عرض المعلومة المالية، بالإضافة إلى دراسة و تحليل النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى ذلك قمنا بدراسة الحالة فيما يتعلق بدراسة حالة تطبيقية حول الانتقال و المرور من تطبيق المخطط المحاسبي إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.

أما فيما يخص نمط البحث وجمع المعلومات فقد اعتمدنا على أسلوب المسح المكتبي، وذلك بهدف التعرف على المراجع والبحوث والدراسات التي لها صلة بالموضوع، بالإضافة إلى البحوث العلمية المقدمة في رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه، كما اعتمدنا على أسلوب المقابلات الشخصية مع مسؤولي بعض المؤسسات و الباحثين الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في المجال المحاسبي والممارسين، للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع.

الدراسات السابقة:

في حدود اطلاع وعلم الباحث فان المواضيع التي تم تناولها في هذا المجال ملخصة فيما يلي:

- مرواني سمير: **le projet du nouveau système comptable financier algérien(anticipation et préparer le passage du PCN aux norme IFRS)** البحث عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير بالمدرسة العليا للتجارة، بالجزائر سنة 2007/2006 . بحيث تتمحور إشكالية هذا البحث حول طبيعة مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، وما الذي سوف يرافق عملية الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى هذا النظام المحاسبي المالي من تحضيرات. على اعتبار أن المجلس الوطني للمحاسبة قد وقع اختياره على خيار تبني المعايير الدولية و استبدال المخطط الوطني للمحاسبة كلية بالنظام المحاسبي المالي، رغم ما قد ينتج عن هذا الخيار من انعكاسات على مستوى الممارسين لمهنة المحاسبة، وعلى برامج التدريس والتكوين في نفس المجال، بالإضافة إلى تأثير ذلك على تسيير المؤسسات الاقتصادية. التي يتوجب عليها أن تقوم بتحضير برنامج للانتقال، لأجل تجنب الوقوع في أخطاء في المعالجات.

رغم ما تعرضت له الدراسة للواقع الدولي والجزائري، إلا أن الإجابة عن الشق الثاني من الإشكالية، فيما تعلق بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي غلب عليه الطابع العام و الشمولي في الطرح و المعالجة، خاصة فيما يتعلق بمنهجية وخطوات تحقيق الانتقال الناجح إلى النظام المحاسبي المالي.

- بوراوي نسيبة: **Nécessite d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché.** البحث عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير بالمدرسة العليا للتجارة، بالجزائر سنة 1999/1998. حيث تبحث هذه الدراسة في ضرورة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة، وذلك تماشيا مع المستجدات و التغيرات الحاصلة في الميدان الاقتصادي من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، وذلك بخوصصة الشركات العمومية والسعي لإقامة سوق مالي نشط في إطار تحرير حركة تنقل السلع ورؤوس الأموال من و إلى خارج البلاد. حيث سعت هذه الدراسة للوقوف على النقائص و نقاط الضعف التي يعاني منها المخطط الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى التطرق إلى تجربة بعض الدول التي سعت إلى إصلاح إطارها المحاسبي بما يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية. فما يعاب على هذه الدراسة هو غياب دراسة حالة أو القيام باستبيان بغية تعزيز الجانب النظري بالدراسة الميدانية.

- سفير محمد: **الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية– دراسة حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير مقدمة في جامعة يحي فارس بالمدية 2009/2008. تدور إشكالية هذا العمل في البحث حول مدى ملاءمة المعلومات التي ينتجها الإطار المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية و مع احتياجات مختلف المستعملين و الطالبين للمعلومة المحاسبية و المالية. حيث حاول الباحث إلقاء الضوء على القصور الذي يعتري الإطار المحاسبي خصوصا في ما يتعلق بمدى ملائمة و موثوقية المعلومات التي ينتجها من خلال دراسة درجة استجابتها لاحتياجات المستخدمين خاصة المستثمرين منهم.

حيث اعتبر الباحث أن المعايير المحاسبية الدولية المجسدة من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد المزمع تطبيقه ابتداءا من الفاتح جانفي 2010 في الجزائر يعالج النقائص التي يعاني منها المخطط الوطني للمحاسبة و يسمح بتجاوز قيد التقييم بالتكلفة التاريخية إلى طرق جديدة أخرى بالأخص التقييم على أساس القيمة العادلة للتماشي مع الواقع الاقتصادي و للرفع من فعالية السوق المالي، عن طريق

توفير معلومات أكثر شفافية و موثوقية و قابلة للفهم مما يمكن من إجراء مجموعة من المقارنات و بما يسمح من اتخاذ القرارات المختلفة.

خطة البحث:

من أجل دراسة هذا الموضوع تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، خصص الفصل الأول منه لدراسة الإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة من خلال إظهار تطورها التاريخي و الوظائف التي تقوم بها و كذا أهميتها بالنسبة للمؤسسة و بالنسبة للاقتصاد ككل.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة أعمال التوحيد المحاسبي الدولي انطلاقا من التعرف على مفهوم و أهمية التوحيد المحاسبي و مختلف تيارات و مدارس التوحيد السائدة في العالم و كذا التطرق إلى عرض و تقديم المعلومة المالية و شروط تقييم و عرض عناصرها من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية من خلال طبيعة القوائم التي يجب عرضها و المحتوى الذي يجب أن تتوفر عليه.

إضافة إلى ذلك خصص الفصل الثالث إلى دراسة عملية التوحيد المحاسبي في الجزائر بالرجوع إلى مختلف الهيئات المشرفة و التي تولت عملية التوحيد و مختلف الأعمال التي قامت بها بالتركيز على المخطط الوطني للمحاسبة من خلال تبيان ظروف إعداده و المبادئ التي جاء بها و اعتمدها و أيضا مختلف النقائص التي أصبح يعاني منها مع مرور الوقت باعتباره ركيزة العمل المحاسبي في الجزائر، بالإضافة إلى التطرق إلى النظام المالي المحاسبي الجديد من حيث الإضافات التي جاء بها باعتباره بديل للمخطط الوطني للمحاسبة.

و خصص الفصل الرابع لدراسة حالة تطبيقية حول الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد، بالاستناد إلى المعيار المحاسبي رقم 01 لمعايير المعلومة المالية و ما يترتب عليه من تكييف مختلف مصالح المؤسسة و محيط المؤسسة مع ذلك، بالإضافة إلى محاولة تطبيق ذلك على مؤسسة اقتصادية جزائرية.

الفصل الأول

الإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة

مقدمة الفصل:

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المحاسبة خاصة على المستوى الإقتصادي، والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير مختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة و نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المعلومة المحاسبية و المالية التي تنتجها المحاسبة، كان لا بد من التطرق إلى موضوع المحاسبة من خلال جانبها النظري من خلال مفهومها و ميدانها و معرفة دورها و أهدافها، فالمحاسبة الحالية هي حصيلة تطور تاريخي متراكم عبر العصور البشرية المتلاحقة[1].

فيتبين أنه من الضروري الإجابة على العديد من النقاط الأساسية والضرورية في هذا الإطار، والتي أدرجناها ضمن الفصل الأول، والمتعلقة بعموميات حول المحاسبة و لإظهار كيف تطورت المحاسبة عبر الزمن و كيف سعت للإجابة على مختلف الاحتياجات لمستعملي المعلومة المالية و المحاسبية.

فالمحاسبة مرت من خلال مختلف التطورات التي حصلت في العالم الاقتصادي و التجاري بثلاث مراحل، بدأت بوظيفة العد أو الحساب التي كانت في العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل في العصور الوسطى نظرا لتوسع و تنوع المشاريع في هذه المرحلة، ثم وظيفة الاتصال من خلال تنوع المعلومات التي أصبح من الضروري أن تجيب عليها المحاسبة نظرا لكثرة و تنوع مستعملي المعلومات التي توفرها المحاسبة.

فالمحاسبة نشأت لتلبية احتياجات المؤسسات و الشركات المختلفة من حيث قياس و إيصال مختلف المعلومات حول نشاط و نتائج المؤسسة، فكلما نمت و توسعت المؤسسات في حجمها و ازدادت درجة تعقد أعمالها شهدت المحاسبة النمو و التطور الموازي لذلك و تعدد مجالاتها و المشكلات التي يجب أن تجيب عنها[2].

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:
المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة؛
المبحث الثاني: الفروض و المبادئ المحاسبية؛
المبحث الثالث: أهمية و دور المحاسبة.

ومن ثم يتم إبراز الإطار التصوري و النظري للمحاسبة من خلال التعرف على أصولها والإلمام بأبعادها، ودورها ضمن مختلف أنشطة المؤسسة لتكون بمثابة مقدمة ودراسة تمهيدية للتطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية و عملية التوحيد المحاسبي في الفصل الثاني.

[1] حيدر محمد علي بني عطا، نظرية المحاسبة و المراجعة، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص15
[2] عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص9

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة

I. الإطار التاريخي للمحاسبة

ارتبط تطور المحاسبة بالتطور الاقتصادي و الاجتماعي عبر مختلف العصور، استجابة لمختلف التطورات التي حصلت في محيط و بيئة المؤسسة، فمحاسبة اليوم ما هي إلا نتيجة تطور تاريخي مستمر عبر مختلف العصور.

1- في العصور القديمة:

في هذه المرحلة كان ظهور المحاسبة مصاحبا للعد الذي استخدمته الجماعات البشرية القديمة، حيث ثبت استعمال المحاسبة في شكل مبسط من خلال البحوث الأثرية. حيث تم اكتشاف جرات من الطين تعود إلى 3200 سنة قبل الميلاد تحمل آثار تسجيل تم اكتشافها من طرف فرقة بحث أثرية تركية.

كذلك وجدت حفريات وآثار قديمة تدل على ظهور المعاملات التجارية والمالية، فدلت تلك الآثار على أن هناك حضارات قديمة مثل الحضارة الآشورية تظهر أقدم عمليات للتسجيل المالي في شكل ما يدفعه الملوك إلى جنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو مزروعات[3].

كما أظهرت بعض الحفريات عن الحضارة البابلية آثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب[4]، كما نجد أيضا قانون حامورابي الذي هو عبارة عن قانون مدني وقانون تجاري وقانون بحري و قانون جزائي الذي تضمن على نصوص تتعلق بأعمال الاقتراض و الودائع، و أيضا مما ميز هذا القانون هو إجبارية الأطراف المتعاقدة على تسجيل تعاملاتهم[5].

كما شهدت المحاسبة تطورا كبيرا عند اليونانيين، من خلال ما كان يعرف بمحاسبة المعابد. حيث كانت المعابد آنذاك تلعب دور البنوك من خلال استعمال الصكوك والإشراف على أعمال الإقراض و التحويل المالي، كما تشكلت في تلك الفترة ما يعرف بمحكمة المحاسبين التي مهمتها مراجعة الحسابات العامة للدولة.

أما في العهد الروماني فقد أجبرت الأسر على مسك سجلات لتدوين الحسابات، من أهمها ما يتعلق بالمقبوضات و المدفوعات بالإضافة إلى سجلات أخرى. حيث كان يتم التسجيل اليومي في سجلات خاصة و التي يتم ترحيلها شهريا إلى سجل خاص[6].

و في العصر الإسلامي ظهرت الحاجة إلى تسجيل مختلف التعاملات و المبادلات حيث حث القرآن الكريم على كتابة الدين من خلال آية الدين[7]، كما كان الرسول "صلى الله عليه و سلم" يحاسب العمال الذين يرسلهم لجمع أموال الزكاة و يحاسبهم أيضا على كل المصاريف المرتبطة بذلك.

---

[3] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان، 2003

[4] محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح، دار وائل، عمان، 2004

[5] Nikitine mare et Regent M.O. introduction à la comptabilité, édition ammond colin, paris, 2000, p 06

[6] Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammarions, paris, 1998, p16

[7] الآية 282 من سورة البقرة

أيضا كان للتوسع الذي شهدته الدولة الإسلامية آنذاك دور في زيادة الاهتمام بالمحاسبة لتسيير بيت مال المسلمين و ذلك نظرا لتنوع مصادر تحصيل أموال الزكاة التي تشكل المورد الرئيسي لبيت مال المسلمين.

2- في العصور الوسطى:

تم التركيز في هذه المرحلة بشكل أساسي على عملية حصر لثروات المزارع التي كان يملكها الإقطاعيون من خلال تسجيل نفقات و إيرادات هذه المزارع، غير أنه في هذه المرحلة لم يكن يعتمد على قاعدة التوازن الرياضي و لا تسجيل العملية في جانبين مدين و دائن[8].

كما كان لتطور الرياضيات في هذه المرحلة دور كبير نظرا لسهولة إجراء العمليات الحسابية بالأرقام العربية و التي يمكن اعتبارها النواة الأولى لتطور المحاسبة بشكلها الحالي[9]. كما كان الاعتماد على سجل واحد تسجل فيه جميع العمليات سواء مع الزبائن أو مع الموردين أو مع البنوك و لكن نظرا لتعقد و تنوع الأعمال ظهرت الحاجة فيما بعد إلى تقسيم هذا السجل إلى سجلات أخرى ثم ظهرت المحاسبة بالقيد الوحيد فيما بعد، وتم استعمال لأول مرة على مصطلحي دائن و مدين للدلالة على الزيادة و النقصان في أي عنصر.

كما هو معلوم تعتبر المحاسبة مرآة العالم التجاري، فهي تطورت بالتوازي مع التطور الاقتصادي و تطور التجارة بشكل عام. فالتحولات التي حصلت في القرنين الثاني عشر و الثالث عشر للميلاد من خلال الاكتشافات الجغرافية التي ساهمت بشكل كبير في التطورات التجارية و تعدد الأسواق و المعاملات التي أدت بدورها إلى تطور المحاسبة.

حيث اشتهرت ايطاليا في هذه المرحلة بمدنها كالبندقية و جينوفا التي شهدت تطورا كبيرا في عالم التجارة و المبادلات التجارية الدولية، فهي كانت مركز العالم في التجارة و المالية في ذلك الوقت فهي كانت معبرا للتجار بين المشرق و أوروبا خلال القرن الرابع عشر للميلاد.

ففي القرن الرابع عشر صدرت موسوعة LUCA Pacioli التي تعالج مسائل مرتبطة بتسيير الأعمال و الرياضيات و الجبر و الهندسة التي نشرت في ايطاليا سنة 1494م و التي تطرقت لأول مرة إلى طريقة القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي[10].

هذا و ترجع نشأة القيد المزدوج و إمساك الدفاتر المحاسبية نتيجة نمو و تطور التجارة و ما صاحبها من قيام عمليات الائتمان التجاري و المشاركة في العمليات التجارية في المدن الايطالية بشكل أساسي، حيث ظهرت شركات الأشخاص و شركات المحاصة حيث ظهرت الحاجة إلى تحديد نصيب كل شريك من الأرباح[11].

كما تم خلال القرن السادس عشر نشر مؤلف للكاتب SAVONNE الذي تطرق إلى طريقة التسديد بالمقاصة و التسديدات بالتحويل التي كانت مستعملة في سوق ليون آنذاك، إلا أنه خلال القرنين السابع عشر و القرن الثامن عشر اللذين شهدا ازدهارا أكبر للكتابات في ميدان المحاسبة حيث نشر الكاتب الفرنسي jaque SAVARY كتابا بعنوان " Le parfait négociant "كما قام الكاتب الفرنسي DELAPORTE

[8] Deroover R, la comptabilité à travers les ages, bibliothèque royale ALBERT, 1970

2 حيدر محمد علي بني عطا؛ مرجع سابق، ص16

[10]Garnier Pierre, la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, 2éme édition,dunond, paris 1972,pp 21-22

[11]عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي و المشاكل المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص130

أيضا بنشر كتابه "le guide de la négociant" ففي هذه المرحلة كان الاهتمام بتوضيح أصول و التزامات المالك[12].

3- في العصر الحديث:

كما هو معلوم أن الثورة الصناعية كانت نقطة التحول الكبير في الميدان الاقتصادي، الأمر الذي كان له الأثر الكبير على الفكر المحاسبي، و ذلك من خلال النمو المتزايد للصناعة و إحداث حركية كبيرة في الاقتصاد، أيضا نتيجة لارتفاع المستوى العلمي و المعرفي للأفراد الذي نتج بعد ذلك.

رغم كل ذلك لم تعرف المحاسبة تطورا ملحوظا من حيث الأفكار و المبادئ إلا خلال القرن التاسع عشر، حيث أصبح من الضروري تكييف طرق العمل المحاسبية مع التطور الاقتصادي الكبير الحاصل. الذي كان يتميز بالخصائص التالية:

- ☒ نمو كبير للمؤسسات خاصة مؤسسات السكك الحديدية؛
- ☒ بناء مصانع جديدة على اثر الاكتشافات الصناعية الحديثة؛
- ☒ تطور المبادلات بين أمريكا و أوروبا خاصة بريطانيا؛
- ☒ ظهور الحاجة إلى رؤوس الأموال خاصة على المدى الطويل، مما أدى إلى تطور الأسواق المالية؛
- ☒ ضرورة تقييم أداء المسيرين خاصة على المدى الطويل.

و من أهم العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة خلال القرن التاسع عشر هو ظهور شركات المساهمة في انجلترا، حيث كان العديد من الأطراف المساهمين فيها من خارج المجموعة التي تقوم بتسيير الشركة يحتاجون لمجموعة من المعلومات حول نشاط الشركة الأمر الذي استلزم إعداد مجموعة من القوائم المالية و توفير مجموعة من المعلومات، كما أن ظهور شركات المساهمة أدى إلى الفصل بين شخصية الملاك و الشخصية المعنوية للشركة[13].

أيضا من بين أهم الأسباب التي ساهمت بشكل كبير في تطور المحاسبة الحاجة الكبيرة للأموال لتمويل متطلبات الثورة الصناعية التي ميزت هذه الفترة لاقتناء المواد الأولية أو التجهيزات و الآلات الجديدة أين تم اللجوء إلى شركات المساهمة التي تقوم ببيع أسهمها للأفراد، إذ أن المؤسسات الصغيرة و الفردية لم تعد تواكب مستجدات الثورة الصناعية.

لكن المساهمين في شركات المساهمة لم تكن تربطهم في معظم الحالات أية صلة فيما بينهم و أيضا نظرا لعددهم الكبير و عدم إمكانية تفرغهم لتسيير أمور الشركة، كل هذا أدى إلى انتخاب هيئة تتولى تسيير أمور الشركة التي تعبر عن شخصية مستقلة عن الأشخاص المالكين أو المساهمين فيها. و كان الاتصال يتم عن طريق مجموعة من القوائم المالية الختامية التي تقوم إدارة الشركة بإعدادها و نشرها التي تسمح للملاك و المساهمين من الوقوف على وضعية شركتهم و عوائد أموالهم و أيضا تسمح لهم باتخاذ قرارات مرتبطة بمستقبل المؤسسة، و بما أنه ليس بمقدورهم الاطلاع على مختلف الدفاتر و التفاصيل و التأكد من سلامة القوائم المالية الختامية فأوكلت هذه المهمة إلى مراجعين قانونيين مستقلين و خارجيين.

لكن ما ميز هذه الفترة هو تزايد أعمال الغش و التلاعب بالحسابات و القوائم المالية نتيجة الصراع الذي ظهر بين الملاك و المساهمين و بين المسيرين لهذه الشركات، حيث كانوا يقومون بإعداد قوائم مالية مخالفة لواقع الشركة لتستجيب لمصالحهم و لتحقيق أهداف خاصة و هو ما أصطلح عليه بنظرية الوكالة، الأمر

[12] Saci djelloul, comptabilité d'entreprise et système économique, expérience algérienne, OPU, 1991, p27

[13] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 26

الذي صعب من مهمة المراجعين مما استدعى تشكيل منظمات خاصة بالمحاسبين لحماية مصالحهم و الدفاع عن أنفسهم.

و مع انتشار الثورة الصناعية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية و تطور شركات السكك الحديدية ما أدى إلى ازدياد الطلب على أسهم هذه الشركات ظهرت الحاجة إلى وجود محاسبة أكثر مصداقية و شفافية و إلى محاسبين أكثر أكفاء. حيث في سنة 1904 تم انعقاد المؤتمر الدولي للمحاسبين على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية للنظر في مشكلات المحاسبة آنذاك خاصة فيما يتعلق بما إذا كانت الميزانية هي الأهم أو جدول النتيجة، و تم تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين باعتبارها التنظيم المهني للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية التي غير اسمها إلى معهد المحاسبين الأمريكي في سنة 1916[14].

و في سنة 1916 تم أيضا تشكيل الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات التي ركزت على تطوير البرامج و المناهج الدراسية دون الاهتمام بمجال نظرية المحاسبة، و نتيجة لمجموعة من الانتقادات التي وجهت لمهنة المحاسبة من حيث أنها تسعى لخدمة إدارة المؤسسات و تقدم معلومات مضللة و مغلطة للأطراف الخارجية عن المؤسسة[15].

كما أنه في سنة 1932 اتفقت الهيئة الفدرالية الأمريكية المشرفة على عمليات بورصة الأوراق المالية SEC من خلال اتصالاتها مع مجمع المحاسبين الأمريكيين على ضرورة إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تلقى القبول العام، و ذلك للقضاء على التباين و الاختلاف و عدم التناسق الذي كان سائد في ممارسة المحاسبة و يمكن استخدامها كأساس للمراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات.

كما قامت إدارة الضرائب في فرنسا سنة 1939 بفرض توحيد حساب سعر التكلفة والنتيجة السنوية، و التي أدت فيما بعد إلى[16]:

- ظهور المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1942؛
- إنشاء مصف الخبراء المحاسبين في سنة 1947؛
- إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1947 الذي قام بتعديل المخطط المحاسبي الفرنسي في سنة 1957 الذي سمح بظهور المخطط المحاسبي لسنة 1982.

مما سبق يمكن استخلاص أن المحاسبة في بداية تطورها كانت أداة تساعد التاجر على تذكيره بالعمليات التي يقوم بها و ما له و ما عليه تجاه الغير باعتبار أنه في هذه المرحلة أي قبل القرن السادس عشر كان النشاط التجاري هو السائد في شكل مؤسسات فردية و عائلية، ولكن مع بداية القرن الثامن عشر و ظهور أولى المؤسسات الصناعية لكنها مع ذلك تبقى صغيرة الحجم فبقيت الإدارة من مهام المالك فلم تنشأ مشاكل اتصال فالإدارة كانت قريبة من مصالح التنفيذ و لم تتوسع نظرة المحاسبة إلا خلال القرن التاسع عشر و القرن العشرين عند ازدهار الصناعة و ظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد في متابعة و رقابة العمليات التي تحدث داخل المؤسسة ما أدى إلى تعقد عملية الاتصال نتيجة لاتساع نطاق العمل و الإدارة، كما أنه في هذه المرحلة أيضا نشأت فكرة حقوق الملكية بما يعني قيام المحاسبة بقياس ثروة المالك و ما يطرأ عليها من تغيرات[17].

---

[14] ريتشارد شرويدر و آخرون، مرجع سابق، ص28

[15] ريتشارد شرويدر و آخرون، مرجع سابق، 29

[16] : Nicolas Praquin, Jacques Richard, Séminaire sur les normes comptables, ATELIER 1 – L'émergence des normes, universite paris dauphin, France, 2004

[17] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة؛ الإسكندرية، 2006، ص 12

من هنا يمكن القول بأن المحاسبة نشأت و تطورت من الممارسة و العمل الميداني بشكل أساسي أكثر من البحث العلمي و الأكاديمي بل كانت نتيجة لوجود حاجات معينة في كل فترة من الفترات و في كل مرحلة، أي أن التقنية المحاسبية سبقت النظرية المحاسبية. كما نستنتج أن المحاسبة تطورت بالموازاة مع النمو و التطور الاقتصادي لذلك نجد أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات و العلوم الأخرى التي كانت موجودة.

إذن يمكن القول بأن المحاسبة تطورت بالاعتماد على كل من الزاويتين التطبيقية و النظرية لكن ما يمكن قوله هو أن هيكلها النظري كان أبطأ. حيث تعتبر دراسة patton سنة 1922 تحت عنوان نظرية المحاسبة التي اشتملت على العديد من المبادئ و الفروض المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي[18]. ثم بعد ذلك توالت البحوث في نظرية المحاسبة فقام مجمع المحاسبين الأمريكيين بنشر عدة بحوث و نشرات تتناول بالدراسة المجال النظري للمحاسبة فأصدر سنة 1936 منشورا يتطرق إلى المبادئ المحاسبية مع أنه مستوحى من الدراسة التي قام بها patton سنة 1922 ،فنتج عن مختلف هذه الدراسات العديد من النظريات لدراسة النظرية المحاسبية، لكن أشهرها و أكثرها انتشارا هي ثلاثة ألا و هي النظريات الوصفية، النظريات المعيارية و النظريات التفسيرية.[19]

II. مناهج دراسة النظرية المحاسبية:

إن عملية التنظير المحاسبي جاءت لتعالج القصور في الممارسات المحاسبية نتيجة تطور هذه الأخيرة عبر الزمن، وهذا بوضع إطار متكامل للمحاسبة يستند إليه كمنهج لتبرير الممارسات وإيجاد الحلول للمشاكل التي قد تعترضها، **ف**بغض النظر عن النظرية المختارة للدراسة يجب أن تتضمن جميع النظريات المنهجية التي يمكن اختبارها بها. ومن أهم مناهج الدراسة منهج الاستنباط والاستقراء[20]، فالمنهج الاستنباطي يبدأ بتحديد الأهداف والمسلمات التي يتم منها اشتقاق مبادئ منطقية تقدم كأساس للتطبيق العملي، فهو ينطلق من العمل نحو العلم ومن المبادئ نحو الفروض، أما منهج الاستقراء فهو يعتمد أساسا على التجربة والملاحظة لاختبار الواقع والتحقق من صحته. وهو ينطلق من العلم نحو العمل ومن المبادئ نحو الفروض وذلك بالاعتماد على العقل والمنطق.

فنظرية المحاسبية عدة تعاريف حسب آراء المختصين في مجال التنظير المحاسبي، حيث يمكن تعريفها بأنها "مجموعة من أفكار،ومفاهيم مجردة أكثر أو اقل تنظيم مطبقة في الممارسات المحاسبية"[21]. أي أنها مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ والإجراءات التي تشكل في مجموعها إطارا عاما يستند إليه في عمل المحاسبة.

فمن بين النظريات الأكثر استعمالا نجد:

1. **المنهج الاستنتاجي:** هذا النوع من مناهج الدراسة يرتكز على الاستدلال و القياس عن طريق التدرج في التحليل من العام إلى الخاص. حيث تبدأ العملية المحاسبية من وضع الأهداف و الفروض المحاسبية التي تشتق منها المبادئ المحاسبية و المعايير التي تستند عليها التطبيقات المحاسبية وفقا لإجراءات و محددات قانونية و مهنية و اقتصادية. بما يكون تسلسل يبدأ من الأهداف و الفروض و المبادئ و تنتهي إلى الإجراءات و التطبيقات العملية.

[18] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص ص 44-51

[19] Colasse Bernard: Théories comptables, edition Economica, Paris, 2000, p 1233

[20] كمال النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان، دار وائل، ص ص 372- 373، 2004

[21]-Colasse, B, comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, 2001, p 61

فهو من خلال صياغته للأهداف العامة يشتق المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالبيئة التي تحيط بالمؤسسة، و يضع المصطلحات و التعاريف المحاسبية التي سوف تستعمل للتعبير عن العمليات المالية و الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

إذن يمكن القول بأن هذا المنهج قوامه العقل و التفكير المنطقي لتكوين إطار شامل و متكامل في بناء النظرية المحاسبية، لكن هذا لا يعني وجود دليل على سلامة و صدق النتائج المرتبطة خاصة بالقياس. أيضا هل من الممكن إثبات خطأ أحد الفروض أو الأهداف و إلا فان الإجراءات التي تأتي من بعد ذلك سوف تكون غير دقيقة. هذا يعني أنه يمكن الحصول بالاعتماد على هذا المنهج على العديد من الفروض و المبادئ المحاسبية لكن غير مجربة في الواقع الميداني مما يخلق كثرة كبيرة في المبادئ.

2. **المنهج الاستقرائي:** نقطة البداية لهذا المنهج في بناء النظرية المحاسبية تبدأ من المشاهدات للوصول إلى المبادئ و الفروض، و هو على العكس من المنهج الاستنتاجي ينطلق من الخاص إلى العام. بحيث تتم ملاحظة و قياس مجموعة من الحالات ثم يتم تجميع الحالات ذات الصفات و الخصائص و المميزات المتماثلة بما يقتضي بوجود علاقات تربط بينها[22].

لتتم ملاحظة و معاينة المعلومات المحاسبية المتوفرة ليتم تحليلها و تقييمها في مرحلة ثانية من أجل الوصول إلى تكوين المبادئ و الفرضيات التي سوف تخضع فيما بعد للاختبار من خلال البحث و التجربة و في حالة ما إذا أثبتت نجاحها و نجاعتها يمكن اعتمادها كمعايير مقبولة و يمكن استخدامها و اعتمادها في إعداد القوائم المالية.

و من الصفات المميزة لهذا المنهج هي الصبغة العملية التي يركز و يعتمد عليها إذ أن العديد من العمليات حتى تصبح مبادئ لا بد قبل ذلك أن تساير الحياة العملية و تستجيب و تجيب على واقع المؤسسات. لكن ما يعاب على هذا المنهج هو إمكانية وقوع الشخص الذي يقوم بالملاحظة وتتبع الأحداث التي تقوم بها مؤسسة معينة في الخطأ أو التحيز بالإضافة إلى إمكانية أن تكون الملاحظات أو المشاهدات التي قام بها قليلة، و التي نتج عنها خلاصات و استنتاجات قد تكون خاطئة أو لا تعبر بالضرورة عن الواقع لعدم تركيزها على العمليات المهمة. ما ينتج عنها عدم إمكانية تعميمها على مؤسسات أخرى.

3. **المنهج العلمي:** يرتكز هذا المنهج في عملية بنائه للنظرية المحاسبية بشكل أساسي على العقل و المنطق على أساس الاستدلال و الاستنباط المنطقي للمبادئ و المفاهيم المحاسبية. فيتبع أسلوب الاستدلال الذي يقود إلى استنباط الأفكار و المفاهيم و المبادئ و الإجراءات المحاسبية أو من خلال استقرائها.

فهو يتبع خطوات البحث و الاستقصاء العلمي من خلال تحديد المشكلة المحاسبية التي تسعى المحاسبة إلى حلها أي وضع مختلف الأهداف المنتظرة من المحاسبة ثم توضيح الفرضيات ثم يتم جمع المعلومات ليتم تحليلها و تقييمها وفقا للمنهجية العلمية للوصول إلى استنتاجات للمفاهيم و الأفكار و الفروض و المبادئ و مختلف الإجراءات المحاسبية ثم يتم تعميمها بعد إثبات فاعليتها و نجاعتها[23].

[22] حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص ص 258-260

[23] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 49

يمكن القول بأن النظرية المحاسبية ما هي إلا تفسير و شرح للقواعد المحاسبية بالتعبير عن الأفكار و المفاهيم الأساسية التي تشكل السند للقيام بالإجراءات و التطبيقات و القواعد المحاسبية، و أساس يتم الرجوع إليه في حالة وجود مشاكل محاسبية لم تكن لها حلول من قبل. حيث وراء كل تصرف لو عمل محاسبي تكمن فكرة معينة أو دافع معين، و ذلك كله بغية توفير خدمات نفعية للواقع العملي و الفلسفي و البحث العلمي في ميدان المحاسبية.

كما أن النظرية المحاسبية تقدم مجموعة من المبادئ و الأسس التي تشكل إطارا عاما يتم الرجوع إليه في عملية تطوير التطبيقات العملية للمحاسبة، و أنها أيضا تقوم بشرح التطبيقات المستخدمة للحصول على أكبر و أفضل فهم لها. أي يمكن القول بأن النظرية المحاسبية هدفها هو إعطاء مجموعة من المبادئ التي تكون إطارا عاما يمكن الرجوع إليه في عملية التطبيق المحاسبي[24].

أيضا بفعل التطور العلمي انفتحت المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى العامل الذي ساهم بشكل كبير في تطور نظريتها، فهي تأثرت بمجموعة من النظريات العلمية التي تركت بصماتها على نظرية و فلسفة و طريقة عمل المحاسبة.

III. النظريات المؤثرة في تطور المحاسبة

إن معظم المفكرين الأوائل في مجال المحاسبة كانوا من كبار المختصين في مجال الرياضيات مثل paciola, cardan, barème فاهتموا أيضا بالجانب العملي و التقني للمحاسبة بدل اهتمامهم بالأفكار النظرية و الفلسفية للمحاسبة. فنجد أن المحاسبة تأثرت و استعانت بعديد العلوم و النظريات العلمية. حيث من أهمها:

1. النظرية الرياضية:

يمكننا علم الرياضيات من وضع مجموعة من القوانين و القواعد التي تسمح لنا من برهنة أو إثبات أو نفي نظرية أو مبدأ معين، و المحاسبة هي أداة من أدوات التسيير لارتباطها بالحساب و توفير معلومات تستخدم في التسيير بشكل أساسي بحيث أن أول من كتب في المحاسبة هو رياضي كما أشرنا إلى ذلك من قبل.

فالمحاسبة تعتمد على العديد من الأساليب الرياضية و الإحصائية خاصة في مجال القياس المحاسبي و التأكد من صحة هذا القياس[25]، فهي تستعين بمجموعة من الأساليب و الأدوات الرياضية في عمليات التسجيل و التقييم و حساب النتيجة.

حيث تعتبر المساواة القاعدة الرياضية الأكثر استعمال في المحاسبة، من خلال الحسابات في الميزانية أو جدول النتيجة وفي ميزان المراجعة فلا بد أن تتحقق المساواة بين الطرفين المدين و الدائن و بين الأصول و الخصوم الأمر الذي يسمح لنا بإجراء مراجعة أولية شكلية حول صحة التسجيلات المحاسبية.

---

[24] محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري و العملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص 61

[25] جبرائل كحالة و آخرون، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997، ص 37

كما أنه من الأمور المستوحاة من علم الرياضيات هي إشارة السلب و الإيجاب المعبر عنها محاسبيا بالدائن و المدين في عمليات التسجيل المحاسبي.
أيضا استخدام العمليات الرياضية و الحسابية المختلفة مثل الجمع و الطرح و القسمة و الضرب من تحديد و حساب مثلا النتيجة و مختلف المؤشرات و المعلومات التي يحتاجها مختلف مستعملي المعلومة المحاسبية.

فمعظم العمليات المحاسبية و الحسابات و القوائم المالية تعتمد على مبادئ علم الحساب، و يمكن التعبير عنها في شكل معادلات رياضية، كما أن المحاسبة تعتمد في تصنيف و تبويب البيانات و المعلومات في مجموعات على علم الحساب.

أيضا المحاسبة تستمد أرقامها من علم الرياضيات حيث أن جزءا كبيرا من عمل المحاسب هو عمل حسابي مأخوذ بشكل أساسي من علم الرياضيات[26].

2. النظرية القانونية:

المحاسبة في البداية كانت غايتها الرئيسية هي تحديد نتيجة الأعمال، ثم تحولت شيئا فشيئا إلى أداة للتعبير عن ذمة المؤسسة.

ففي هذه المرحلة ظهر مفهوم الذمة في المحاسبة و أصبحت المحاسبة ذممية أي أنها تعبر عن ذمة المؤسسة في أي لحظة بعد أن كانت فيما قبل عبارة عن مجموعة من العمليات التي تسعى لتحديد نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

فالميزانية هي الوسيلة التي يتم استعمالها للتعبير عن هذه الذمة في تاريخ معين معبر عنها بواسطة مجموعة من الحسابات التي تعطي خلاصة لحركات هذه الحسابات خلال الفترة المرجعية.

كما أن المحاسبة تعبر عن علاقات و روابط تحدث بين المؤسسة و مختلف المتعاملين معها من خلال تأثرها و تأثيرها في المحيط الذي تنشط فيه، و هو ما يمثل علاقة الدائنية و المديونية مثل عمليات الحيازة على الاستثمارات و عمليات الاقتراض و الإقراض و العمليات التي تخص رأس المال و الأموال الخاصة فالقانون يلزم المؤسسة على توفير مجموعة من المعلومات التي تسمح بحماية المتعاملين مع المؤسسة[27].

أيضا يلزم القانون التجاري المؤسسات على مسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية المصادق عليها من طرف المحكمة، كما يفرض مجموعة القوائم و التقارير المالية الواجبة النشر و يفرض الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية لفترة لا تقل عن 10 سنوات مثلا في القانون الجزائري. و يحدد القانون كذلك إجراءات تصفية و اندماج الشركات و الرفع أو التخفيض من رأس مالها و غيرها من المعاملات الأخرى التي تواجهها المؤسسة خلال قيامها بنشاطها، إذن كل هذه الإجراءات تظهر العلاقة القوية التي تربط المحاسبة بالقانون.
كما أن القانون الجبائي يعد من أهم فروع القانون التي يجب أن تلتزم بها المحاسبة من خلال ما توفره لمصالح الضرائب من معلومات لتحديد الوعاء الضريبي و شروط فرض مختلف أنواع الضرائب.

[26] حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995، ص11
[27] جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص 36-37

أيضا المحاسبة تساعد و تنير الطريق أمام رجال القانون بما يساعد على تطبيق النصوص القانونية فهي تزودهم بمعلومات في شكل تقارير و قوائم مالية، و ما تقدمه من خبرات و استشارات التي تعتبر أدلة إثبات حول مختلف النزاعات و نقاط الخلاف بين الشركاء و المساهمين و مختلف المتعاملين مع المؤسسة[28].

3. النظرية الاقتصادية:

تعرف المحاسبة من هذه الزاوية على أنها أداة تسمح بتسجيل و قياس العمليات التي تقوم بها المؤسسة، حيث أن هذه العمليات تمثل أحداث اقتصادية. إذن فالمحاسبة تقوم بتسجيل الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

فعلم الاقتصاد يسعى إلى تحديد أفضل طريقة لتوزيع الموارد و عوامل الإنتاج بين مختلف المؤسسات و داخل المؤسسة نفسها بهدف الوصول إلى أقصى منفعة ممكنة من استغلال هذه الموارد و تحقيق الرفاهية للمجتمع[29]، فكل من المحاسب و الاقتصادي يقوم بدراسة المؤسسة و مختلف ما يرتبط بها. فالاقتصادي من خلال نظرية الاقتصاد الجزئي يدرس كل من الربح و رأس المال و العمالة و التكلفة و هذه النقاط يدرسها المحاسب أيضا و لكن من وجهة أخرى.

إذن حسب هذه النظرية تقوم المحاسبة بتسجيل مجموع التدفقات التي تقوم بها المؤسسة مع محيطها سواء كان الداخلي أو الخارجي، كما تقوم بتسجيل عملية تحويل هذه التدفقات داخل المؤسسة. فالمحاسبة تتولى عملية قياس و تصنيف الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة لتوفير قاعدة من المعلومات التي يمكن استخدامها عند تسطير السياسة الاقتصادية.

كما أن المحاسبة مرتبطة كثيرا بالنظريات الاقتصادية خاصة فيما يتعلق بعمليات القياس و التقييم فهي تستخدم الوحدة النقدية للقياس و التعبير عن التدفقات المختلفة، لكن ما يعاب على المحاسبة في هذه النقطة هو أن وحدة القياس هنا قابلة للتغير مما يجعل القياس الذي تقوم به نسبيا[30]، و عليه لا بد من إعادة النظر بشكل مستمر في تقييم التدفقات التي تسجلها المحاسبة.

فتقييم التدفقات الداخلة و الخارجة من و إلى المؤسسة يكون على أساس أسعار السوق، و تقيم التدفقات الداخلية باستعمال سعر التكلفة. حيث تشمل هذه التدفقات عمليات الشراء و الإنتاج و الاستهلاك و البيع و التسديد.

حيث يمكن تصنيف التدفقات على أساس طبيعة التدفقات فنجد:

- ☒ تدفقات حقيقية؛
- ☒ تدفقات خدمية؛
- ☒ تدفقات نقدية.

أو على أساس وجهة التدفقات نجد:

- ☒ تدفقات داخلة؛
- ☒ تدفقات خارجية؛
- ☒ تدفقات داخلية أي عمليات التحويل داخل المؤسسة.

---

[28] خالد أحمد أمين و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتاب الأردني، الأردن، 1990، ص 19-21

[29] خالد أحمد أمين و آخرون، مرجع سابق

[30] جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص35

إذن يمكن التوصل إلى أن القانون يجبر المؤسسة على إتباع مجموعة من الأسس و القواعد في عمليات التقييم و التسجيل و التصنيف، و يتطلب الاقتصاد مطابقة عمليات القياس و التقييم و التسجيل بما يعكس الواقع و تتبع ما يحدث في السوق من تغيرات. فعلى المحاسب الالتزام بالقانون مع تحليله بالموضوعية عند التسجيل و القياس و التقييم.

فنتج عن كل من النظرية القانونية و النظرية الاقتصادية محاسبتين متكاملتين:

- ☒ محاسبة ذات أساس قانوني و هي محاسبة ذممية (المحاسبة العامة)؛
- ☒ محاسبة ذات أساس اقتصادي و هي محاسبة التسيير.

فالإطار الفكري و النظري للمحاسبة الذي يمكن من إرساء أهداف المحاسبة و يسمح بتحديد وظائفها فهو لم يتوفر و لم يكن موجودا في مختلف مراحل تطور المحاسبة منذ القرن الرابع عشر حتى القرن التاسع عشر فقد كان التركيز خلال هذه الحقبة على مسك الدفاتر المحاسبية على أساس طريقة القيد المزدوج التي كانت قد ظهرت، رغم ظهور فكرة حقوق الملكية التي كان يمكن أن تحدد أهداف المحاسبة في قياس الثروة ممثلة في ثروة المالك بشكل خاص ثم ما ينجر عنها من إرساء لمعايير القياس و الوسائل المناسبة للقيام بذلك.

يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية لم تنشأ من فكر نظري، و لكنها قامت على أساس تقني و عملي لما كان سائدا في المجال التطبيقي و الذي كان يلقى القبول العام . فهي لم تكن نتيجة لتحليل منطقي بقدر ما كانت نتيجة اعتقاد في صلاحيتها نتيجة رسوخها في الممارسة الميدانية.

إذن المحاسبة ترتكز على إطار فكري شأنها في ذلك شأن مختلف فروع المعرفة المختلفة الذي يحدد أهدافها و عناصرها و المبادئ التي تحكم عملها، رغم أن الكثير يعتبر أن المحاسبة هي مجرد مجموعة من الإجراءات التي يجب إتباعها من خلال مسك مجموعة من السجلات التي تقيد فيها العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة و تجاهلوا و أهملوا الجانب الفكري الذي تبنى عليه تلك الإجراءات و الممارسات و الذي بنيت على أساسه المحاسبة.

بحيث ترتكز و تعتمد المحاسبة على هيكل متكامل من المعرفة النظرية في شكل إطار يتكون من الأهداف و النظريات التي تحدد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي و كل ما يرتبط بها من المفاهيم و القواعد و المبادئ و الفروض التي تحكم التطبيقات العملية للمحاسبة. لكن مع تعقد عالم الأعمال و التجارة أصبحت المؤسسات تقوم بعمليات أكثر تعقيدا و لم تكن موجودة أو مطروحة من قبل، الأمر الذي استدعى على المحاسبين إيجاد حلول و تحاليل موضوعية لهذه العمليات و المشاكل المحاسبية. ما نتج عن هذه الاجتهادات المتفرقة معالجات و تحاليل مختلفة و متباينة من شخص لآخر و من دولة لأخرى و من نظام محاسبي لآخر.

من هذه الزاوية وللحد من التباين الموجود بين مختلف الممارسات كان لا بد من وضع إطار شامل و كامل و متكامل يشتمل على مجموعة من المفاهيم و الفرضيات و المبادئ العامة التي يستند إليها في حالة وجود مستجدات في ميدان المحاسبة و لتوفير نوع من الانسجام و التوافق في التفكير و العمل المحاسبي على الأقل داخل البلد الواحد. بحيث يجب الالتزام بالقاعدة الأساسية للمحاسبة ألا و هي محاسبة الالتزامات أو التعهدات أين يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية و المالية و القانونية عند حدوثها و ليس عند حصول التدفقات النقدية المرتبطة بها، لكن هذا الأمر لا يعني الاستغناء نهائيا عن محاسبة الخزينة أو محاسبة الصندوق التي استعملت و ما تزال تستعمل في العديد من الدول و في العديد من القطاعات و الأنشطة على غرار المحاسبة العمومية و محاسبة أنشطة المهن الحرة و محاسبة الجمعيات و غيرها من القطاعات و حتى في بعض الدول تطبق هذه القاعدة عوض قاعدة محاسبة التعهدات و أيضا الالتزام بالمبادئ و الفروض المحاسبية التي تلقى القبول العام لتوفير

معلومات أكثر شفافية و مصداقية. و عليه سوف نتطرق في النقطة الموالية إلى الفروض و المبادئ المحاسبية الأكثر انتشارا و الأكثر استعمالا.

المبحث الثاني: أهمية و دور المحاسبة

لقد تطرقنا فيما سبق إلى معظم الفروض و المبادئ المحاسبية التي تلقى القبول العام و التي تقوم عليها المحاسبة باعتبارها السند الذي تتكئ عليه في القيام بدورها و وظيفتها. فإن مجال المحاسبة هو تسجيل ما يترتب عن المعاملات بالنقود أو الثروة النقدية، فالمحاسبة تهتم بدراسة النشاط الذي تقوم به المؤسسة وقياس ما يترتب عنه، وعرض نتائجه وتحليلها وفقا للفروض و المفاهيم و المبادئ المحاسبية، وهذا ما سيتم التعرض له فيما يلي.

I. طبيعة المحاسبة:

قبل التطرق إلى طبيعة المحاسبة لا بد من التطرق إلى مختلف المفاهيم المفسرة للمحاسبة.

1. ***تعريف المحاسبة:***

تعرف المحاسبة على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية بما يسمح بترتيب و تصنيف و تسجيل مختلف تعاملات المؤسسة مع محيطها سواء الداخلي أو الخارجي، ليتم فيما بعد معالجتها لتوفير مجموعة من المعلومات المنظمة و المتناسقة و التي تصلح للاستعمال، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي يمكن استعمالها في عملية التنبؤ و اتخاذ القرار[31].

و لضمان نوعية هذه المعلومات لا بد على المحاسبة احترام مجموعة من المبادئ و القواعد و إتباع مجموعة من الطرق و المناهج التي تسمح بتنظيم خاص لها بما يمكن من إجراء مختلف الرقابات عليها ، كما يجب استعمال مصطلحات معروفة و مفهومة من طرف المستعملين.

فيوجد العديد من التعاريف نذكر منها:

تعريف – LASSEGUE :

"المحاسبة تقنية كمية، تهتم بجمع و معالجة وترجمة المعلومات المتعلقة بالأحداث المادية و القانونية و الإقتصادية التي تؤثر على ذمة المتعامل الإقتصادي سواء كان فردا أو عائلة أو مؤسسة أو دولة"[32]. فهو يرى أن المحاسبة هي تقنية كمية مهمتها جمع و معالجة مختلف العمليات.

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA[33]:

" المحاسبة هي فن يهتم بتسجيل و تصنيف و تلخيص بطريقة منهجية و باستعمال و حدات نقدية، كل الصفقات و الحوادث التي لها أو لجزء منها طبيعة مالية، كما تسمح بتحليل النتائج"[34]. فهذا التعريف يعتبر المحاسبة أنها فن بحيث حصرها في نطاق ضيق جدا.

[31] Jean-luc siruguet, Lydia koessler, le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur, paris, 1998, p13
[32] Saci Djelloul; op.cit.; P 46
[33] American Institue of Certified Public Accountants
[34] Le site: www. Aicpa.org

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين AAA:

فهو يعتبر المحاسبة على أنها نظام يهتم بتحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية و ذلك لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت المناسب، فهذا التعريف يعتبر أشمل و أدق من التعريفين السابقين.

أيضا هناك من يعتبر المحاسبة على أنها تقنية كمية لمعالجة المعلومة، و هي تعمل على أساس نظام ديناميكي لمعالجة هذه المعلومة في إطار الاقتصاد الوطني ككل.

تعريف المخطط المحاسبي الوطني:

"المحاسبة هي في الأساس تقنية كمية للتسيير موجهة قبل كل شيئ لتنظيم و التحكم و التنبؤ حول نمو و تطور المؤسسة و أيضا تستعمل في دراسة تطور الاقتصاد الوطني"[35].

المحاسبة بالأحرى هي ذات طبيعة وصفية و رقمية شارحة و مفسرة المؤسسة على أساس لغة محاسبية متعارف عليها و متفق عليها من طرف مختلف ممارسي المحاسبة و مستعملي مخرجات المحاسبة. فالمحاسبة تستعمل مجموعة من المصطلحات المستعملة في الكثير من العلوم الأخرى مثل مصطلحات الافتراضات، المبادئ، الطرق ...الخ ، و لكن استعمال هذه المصطلحات في المحاسبة له نفس المدلول في العلوم الأخرى أم هي فقط يسترشد بها المحاسب في قيامه بعمله.

2. مفهوم المحاسبة:

هناك من يعتبر أن البحث النظري في مجال المحاسبة هو مضيعة للوقت باعتبار أن تطور المحاسبة هو نتيجة تلقائية لاستجابتها للمتغيرات الاقتصادية و القانونية و الإدارية و الجبائية فالمحاسبة لا تملك إلا أن تلبي كل تلك الحاجيات. و للإجابة على هذا السؤال لا بد من الرجوع إلى الصفات التي تتميز بها المحاسبة و هل هي ما تميز العلم.

نرى مما سبق الجدل حول اعتبار المحاسبة فن أم علم، غير أن هناك علاقة بينهما. حيث أن المحاسبة تطورت انطلاقا من اعتبارها فن يتطلب إتقانه ممارسة و تدريبا مستمرا، دفعت الحاجة إليه لمن يرغب في فهمه و احترافه. إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم باعتبارها علم من فروع العلوم الاجتماعية له مفاهيمه و مبادئه و قواعده التي يستند عليها ويتوجب الإلمام بها لاستيعاب هذا العلم و ترجمته عمليا من خلال الممارسة المحاسبية.

المحاسبة كما سبق هي تختص بدراسة المؤسسة ككيان قائم بذاته له شخصيته المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين أو شخصية الملاك، فهي تعتمد على مجموعة من المبادئ و الافتراضات التي يعتمد عليها للوصول إلى أهداف معينة يمكن اعتبارها كمجموعة من الإجراءات المتكاملة و المتناسقة التي تدرس وحدة متكاملة ممثلة في المؤسسة التي يفترض استمرارها و بقاؤها في النشاط و ذلك لتفسير مختلف التدفقات بين الأعوان الاقتصادية و المؤسسة، و هذا التفسير قد يتعدى التفسير الكمي إلى تفسير كيفي و إنشائي للأحداث.

إذن المحاسبة اليوم هي عبارة عن نظام معرفي مستقل يقدم تفسيرا للميدان الذي تنشط فيه المحاسبة ألا و هي المؤسسة باعتبارها مركز للأحداث الاقتصادية و القانونية، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي تعتبر أساس للتنبؤ لاكتسابها لمجموعة من الخصائص النوعية التي تكسبها قوتها و مصداقيتها من طرف مختلف المستعملين و المتعاملين مع المؤسسة. فهي مبنية على مجموعة من الأسس النظرية و المفاهيمية المتشكلة من مجموع المبادئ و الفرضيات التي يسترشد بها في التطبيق العملي و تضمن للمحاسب استقلاليته تجاه مختلف

[35] الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة

الأطراف خاصة إدارة المؤسسة فهو يلتزم فقط بالمبادئ و القواعد المحاسبية لضمان بدرجة ثانية استقلالية المحاسبة.

من المعروف أن المحاسبة تسعى إلى تحديد و قياس نتيجة عمليات المؤسسة الاقتصادية، و تصوير وضعيتها المالية في تاريخ معين. و توصيل المعلومات بطريقة مناسبة إلى الأطراف المعنية، و قد كان لتعقد و تنوع أنشطة المؤسسات الأثر البالغ على المحاسبة ما أدى إلى تعقد و ازدياد مشاكلها التي يجب أن تجيب عليها، لذلك لا بد من تحديد مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية و كذا الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها.

II. المعلومة المالية و المحاسبية:

1. مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية:

بعد أن تطرقنا إلى طبيعة و الميدان الذي تنشط فيه المحاسبة فإننا الآن سوف نتطرق إلى مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية، يمكن تعريفهم على أنهم كل من تهمهم حياة المؤسسة و هم بحاجة لمعرفة وضعيتها أو بعبارة أخرى هم مستهلكوا المعلومة المالية و المحاسبية لأغراض و أهداف مختلفة. و يتمثلون بالدرجة الأولى في إدارة المؤسسة ثم مختلف المتعاملين مع المؤسسة ممثلين في الموردين و الزبائن و إدارة الضرائب و البنوك إلى غير ذلك من أجهزة الدولة و الإحصاء[36].

قد يختلف مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية حسب درجة الحاجة إليها مما يبين تعدد و تنوع مصالح الأطراف المختلفة ما يبرز أهمية نظام المحاسبة. فتهتم مثلا إدارة الضرائب تهتم بدرجة الأمان في نتيجة المؤسسة التي تعتبر أساس حساب الضريبة.

حيث نميز العديد من المستعملين [37]:

- المستثمرين الحاليين و المحتملين و مستشاريهم، فهذه الفئة تبحث عن المعلومة النافعة لتقييم و قياس درجة المخاطرة و معدلات المردودية لاستثماراتهم بالنسبة للمستثمرين الحاليين. أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين تهمهم لقياس إمكانية وجود فرص لتوظيفات ذات أهمية في حالة اتخاذ قرار باستثمار أموالهم في المؤسسة؛
- العمال و ممثليهم فهم تهمهم درجة استقرارهم في أعمالهم و وظائفهم بالإضافة إلى مختلف الامتيازات التي يمكنهم الحصول عليها عن طريق المؤسسة؛
- مقرضوا الأموال فما يهمهم من هذه المعلومات هو حصولهم على مستحقاتهم في الوقت المناسب و بالمقدار اللازم أي مقدار القرض الأساسي بالإضافة إلى الفائدة المترتبة عن ذلك؛
- الموردون هم أيضا من المستعملين المباشرين و الأساسيين للمعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة عن طريق المحاسبة بما يضمن لهم إمكانية حصولهم على مستحقاتهم في الآجال المتفق عليها عن طريق المعلومات المتعلقة بوضعية الخزينة و الوضع المالي للمؤسسة ككل و استمرارية العلاقة التي تربطهم بالمؤسسة بما يمكنهم من تصريف و بيع منتجاتهم و خدماتهم؛
- الزبائن فهم يستعملون هذه المعلومات في تحديد و قياس إمكانية استمرار العلاقة مع المؤسسة التي يجب أن تضمن استمرارية التموين بمختلف السلع و البضائع و الخدمات؛
- الدولة و مختلف أجهزتها فهم يهتمون بما يتعلق بتوزيع الثروة و تأثيرات النشاط الذي تزاوله المؤسسة على ذلك من أجل تسطير سياسة ضريبية ملائمة، أيضا استخدامها لأغراض التخطيط؛

[36] Robert obert; comptabilité approfondie et révision; édition dunod; paris; 2000; pp29-33
[37] Revue strategica, N°16, JANVIER 2006, pp 24-25

- إدارة المؤسسة التي تستخدم هذه المعلومات لأغراض التسيير و اتخاذ مختلف القرارات؛
- الجمهور العريض و كل من تهمه المعلومة المحتواة في القوائم المالية من بينهم الباحثون و الدارسون في ميدان المحاسبة.

يمكن القول بأن المحاسبة هي بشكل مختصر نظام لإنتاج المعلومة، لكن هذه المعلومة لا بد أن تكون مفيدة و نافعة، بحيث ترتبط منفعة المعلومة بدرجة إشباعها لحاجات مستعمليها بحيث تسمح لأي مستعمل من قياس و تقدير مردودية المؤسسة و كذا الأخطار التي تحيط بها أو التي تواجهها. على أساس ذلك يقع على عاتق المؤسسة الإفصاح عنها بالشكل المناسب.

إذن كما رأينا فان مستعلوا المعلومة المالية و المحاسبية مختلفون و متباينوا الأهداف و ما يرجونه من هذه المعلومة متباين من أحد لآخر، و لكي تلبي مختلف هذه الاحتياجات لا بد أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط و الخصائص بما يضمن عدم تضليل مستعمليها.

2. الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

ما يشترط في المعلومة المالية و المحاسبية هو أن تكون صحيحة و نافعة، أي أنها تخضع للقواعد و المبادئ المتعارف عنها خلال مختلف مراحل معالجتها حتى تكسب الثقة لمستعمليها. و يقصد بها جودتها و ملاءمتها للقرارات التي يتخذها مختلف الأطراف المستعملة لها و المهتمة بأمر المؤسسة.

كما يشترط في المعلومة المالية و المحاسبية مجموعة من الشروط الكيفية أو النوعية لتوفير معلومات ملائمة و يتم إيصالها لمستعمليها بطريقة يمكن فهمها. ومن أجل تحقيق ذلك و سعيا لتحقيق توافق في الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار خاصة الاقتصادي، و تحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد و عرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي، الذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في أفريل *1989*، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس (IASB) الجديد في *2001* ، فعلى هذا الأساس يمكن اختصار الخصائص النوعية للمعلومة المالية فيما يلي:

- **الملائمة**[38]: يقصد بهذه الخاصية هو أن ترتبط المعلومة بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من أجله، أي أنها تكون ملائمة لحاجات مستعمليها بأن تستجيب لمتطلباتهم. و يجب أن تكون متاحة و متوفرة بالشكل و الكم اللازم و أيضا في الوقت المناسب.

فالمعلومات الملائمة تساعد متخذي القرار على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة، بمعنى آخر إذا كان حذفها يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مناسبة و غير كاملة أو يؤدي إلى تضليل متخذ القرار.

- **القابلية للفهم و التحقق**[39]: هذا يعني أن المعلومة لها دلالتها الخاصة بغض النظر عن من قام بإعدادها أو من سوف يقوم باستعمالها، فلو قام عدة مراجعون بفحص هذه المعلومة باستخدام نفس الأساليب فإنهم لا بد أن يصلوا إلى نفس النتائج و إلا لا يمكن القول على أنها قابلة للتحقق.

كما يجب أن تكون قابلة للفهم بشكل مباشر عن طريق عرضها بشكل مبسط و استبعاد التعقيد في تقديم المعلومات، فضلا عن ذلك يجب عرض هذه المعلومة بأمانة و صدق دون تضليل أو تزييف. و يجب أن تكون المعلومة المالية و المحاسبية تتميز بالحياد، بما يضمن عدم تحيزها لصالح مجموعة معينة

[38] خيرت ضيف، احمد رجب عبد العال، محمد شوقي، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص ص 3-14

[39] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص ص 25-35

على حساب أخرى، حيث انه يفترض في المستعمل لهذه المعلومة أن يكون ذو مستوى معين و لا بأس به في ميدان المحاسبة و المالية و التسيير حتى يتمكن من فهمها.

⇐**الموثوقية:** حتى تكون المعلومة تتصف بالموثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية و يكون المستعملون يضعون ثقة كبيرة فيها لإظهار الصورة الصادقة لها. لكن هذا لا يعني عدم وجود أخطاء نهائيا لكنها أخطاء بسيطة و دون أهمية بالغة، لأنها تظهر نتيجة أن عمليات القياس التي تقوم بها المؤسسة غير دقيقة أو وجود بعض المعلومات غير مستعملة أو غير مستغلة كما يجب أيضا لا بد أن تكون حيادية و خالية من أي تحيز فبمفهوم المخالفة تكون المعلومة غير حيادية إذا كانت ينتظر منها مسبقا التأثير على اتخاذ القرار و توجيهه في اتجاه معين و مسطر مسبقا كما أنها لا بد أن تكون خالية من الاعتبارات الشخصية لمن قام بإعدادها أو إظهارها.

إذن حتى تكون المعلومة مفيدة لا بد أن تكون تتصف بالموثوقية حيث أنه يمكن أن تكون ملائمة لكن غير موثوق فيها بشكل كبير أو بشكل ملائم، كما أنها يجب أن تمثل العمليات المالية و مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة و التي ينتظر منها أن تظهر بصدق كبير أو بدرجة معقولة لوضعية المؤسسة.

⇐**القابلية للمقارنة[40]:** لا بد أن يكون مسعملوا المعلومة المالية و المحاسبية قادرين على مقارنة المعلومات الواردة في القوائم المالية سواء عبر الزمن للوقوف على تطور و تغير الوضعية المالية للمؤسسة و مستوى أدائها و مردوديتها. كما انه يكون بإمكانهم إجراء مقارنات ما بين مختلف المؤسسات، لذلك يجب أن تكون الطرق المحاسبية المتبعة في عمليات القياس و طرق العرض هي نفسها من دورة لأخرى و هو ما أصطلح عليه مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية، كما انه لا بد أن تكون هي نفسها عبر مختلف المؤسسات حتى تسمح بإجراء المقارنات اللازمة، لذلك نجد في الكثير من الأنظمة المحاسبية إلزامية إظهار المبالغ التي ترجع للدورة السابقة.

لذلك فانه عند حدوث أي تغيير في الطرق المحاسبية المنتهجة و المتبعة في تقييم و عرض عناصر موجودات و مطاليب المؤسسة فانه لا بد من الإبلاغ و الإشارة إلى ذلك التغيير و تأثيراته على محتويات القوائم المالية بالنسبة لكل من الدورة الحالية و السابقة على حد السواء.

أيضا ما يجدر الإشارة إليه في هذه النقطة هو أنه من غير الممكن أن تستمر المؤسسة في تطبيق طرق معينة تؤثر على ملائمة و موثوقية المعلومة و تكون عائقا لاعتماد معايير أكثر تطورا لأجل أن تكون أكثر قابلة للمقاربة.

كما أنه من المهم و من الضروري توفير المعلومات و البيانات المطلوبة في الوقت المناسب، لأنه إذا توقفت أو إذا تم نشرها في وقت متأخر قد تصبح بدون أية فائدة و لا تصلح لاتخاذ القرار ربما بالنسبة لبعض الأطراف. لكن يبقى على المؤسسة أن لا تستبق الأحداث في سبيل توفير معلومات و بيانات في أقرب وقت ما يؤثر على درجة الثقة فيها.

كذلك من بين النقاط المهمة جدا هي قضية التوفيق بين تكلفة الحصول عليها و المنفعة المنتظرة منها، إذ لا بد أن تكون المنفعة أكبر من التكلفة و هو ما يطلق عليه قيد تكلفة/عائد. بحيث تكون كاملة و شاملة لكل ما يتعلق بالمؤسسة خاصة عن طريق تفادي إغفال أي تسجيلات التي تعتبر قاعدة بيانات أساسية و رئيسية لتوفير هذه المعلومات.

[40] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية، الأردن، 2006

فالمعلومة المالية لا بد أن تكون ذات مصداقية إذا اشتملت على الحياد و تظهر بشكل شفاف للوضعية الاقتصادية للمؤسسة، بحيث تكون الميزانية هي الوثيقة الرئيسية لتوفير المعلومة المالية. كما أنها لا بد أن تتصف بالموضوعية إذا كانت تعبر عن الأحداث الاقتصادية بدون أي تحيز أو تحريف.

إذن لا بد أن تكون المعلومة المالية و المحاسبية شاملة أي أنها كاملة و تحيط بكل الجوانب المرتبطة بإعدادها و تحضيرها، عن طريق تفادي الإغفال في تسجيل أي تدفقات. أيضا من النقاط الأساسية التي يجب أن توفرها المعلومة المالية و المحاسبية لمتخذي القرار هي أن تكون نافعة لهم، بحيث يتجسد ذلك من خلال صحة المعلومة و سهولة استخدامها.

III. وظائف و أدوار المحاسبة:

يتفق الكثير من المحاسبين أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات عن نشاط المؤسسة في صورة ملائمة لمستعمليها، حيث تقوم المحاسبة بقياس ثروة المؤسسة و عرض المعلومات المتعلقة بهذه الثروة بما يستجيب لمن يهمه أمر ذلك.

و نظرا لتعدد مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية التي تتولى المؤسسة توفيرها فإنها قامت بتحديد إطار تحكمه مجموعة من الافتراضات التي تشتق منها المبادئ و مختلف الإجراءات التي في ظلها تؤدي المحاسبة دورها. على أساس ذلك فان هذه الافتراضات تمثل أساسا لتحديد ثروة المؤسسة التي يتكون موضوعا ينصب عليها القياس و الاتصال المحاسبي.

1. وظائف المحاسبة:

يمكن استنتاج وظيفتين رئيسيتين للمحاسبة ألا و هما وظيفة القياس المحاسبي و وظيفة الاتصال المحاسبي.

أ) وظيفة القياس المحاسبي:

قد يعتبر شرح "**مونتز**" في دراسته الصادرة سنة 1961من أفضل التعاريف التي سردت و شرحت وظيفة القياس في المحاسبة[41]، حينما أصدر تعريفه الوظيفي للمحاسبة. حيث حصر أهداف المحاسبة فيما يتعلق بالقياس في النقاط التالية[42]:

- ⇐ قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة؛
- ⇐ قياس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق هذه الوحدات و مصالح الملاك فيها؛
- ⇐ قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد و الالتزامات و الحقوق؛
- ⇐ تخصيص هذه الموارد على فترات محددة؛
- ⇐ التعبير عن العمليات السابقة في شكل نقدي على اعتبار النقود وحدة القياس الموحدة.

قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة الاقتصادية بحيث يقصد بالوحدة الاقتصادية المؤسسة التي هي محور اهتمام المحاسبة، مهما كان حجمها و مهما كان شكلها القانوني، و حتى التاجر كشخص طبيعي الذي يمارس تجارته بشكل فردي يدخل في هذا النطاق.

[41] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 53
[42] عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 23

فالموارد التي يرجى من المحاسبة قياسها قد تكون مالية كما يمكن أن تكون عينية مثل الأراضي و المباني و مختلف المعدات وغيرها مثل المخزونات و بشكل عام هي أصول المؤسسة.
أما قياس الحقوق فهي مرتبطة بحقوق المؤسسة تجاه الغير مثل الزبائن و أوراق القبض، أما الالتزامات فهي تمثل التزامات المؤسسة تجاه الغير أي المتعاملين مع المؤسسة ممثلين بشكل أساسي في مديونيتها خاصة الموردين و مختلف أوراق القبض.

بينما تمثل مصالح الملاك رأس المال المستثمر و الأرباح التي يعاد استثمارها ممثلة في الأموال الخاصة أو ما يصطلح عليه حقوق الملكية.

قياس التغيرات التي تطرأ على كل من الموارد و الالتزامات و الحقوق و مصالح الملاك، حيث عندما تقوم المؤسسة بنشاطها ينجر عن ذلك حدوث تغيرات سواء بالزيادة أو بالنقصان. تؤدي هذه التغيرات إلى زيادة في الأموال الخاصة إذا كانت هذه التغيرات تؤدي إلى أرباح أو إلى نقص في الأموال الخاصة إذا كانت هذه التغيرات تؤدي إلى خسائر. و عليه فان قياس التغيرات يهدف إلى التعرف على ما تحققه المؤسسة من أرباح أو خسائر.

أما تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة، حتى يمكن تحديد و تقييم نتائج المؤسسة خلال تلك الفترة و هو ما يصطلح عليه فرض الدورية. كما أن التعبير عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة في شكل نقدي باعتبار النقود وحدة القياس الكمي الموحد بين العناصر غير المتجانسة.

إذن يمكن القول بأن المحاسبة تهدف إلى القياس النقدي لأصول المؤسسة بالإضافة إلى قياس خصومه الممثلة في مديونيتها، أما حقوق الملكية فهي ترجع للشركاء عن طريق تصوير الميزانية. و أيضا قياس مختلف التغيرات التي تطرأ على الأصول و الخصوم للوصول إلى تحديد نتيجة المؤسسة ممثلة في جدول النتيجة.

ب) وظيفة الاتصال:

كما رأينا سابقا أن وظيفة القياس هي الركيزة التي تقوم عليها المحاسبة، لذلك فانه بعد إجراء عملية القياس المحاسبي لا بد من إيصال و توصيل المعلومات الناتجة عن ذلك و جعلها في متناول كل من يهمه الأمر للوصول إلى الغاية الأساسية من إجراء عملية القياس.

فعملية الاتصال المحاسبي ترتكز على أربعة أركان ألا و هي الموضوع و المرسل و المرسل إليه و الرسالة في حد ذاتها، عن طريق توفير المعلومات الضرورية عن نتائج عملية القياس التي قامت بها في شكل معين قد يكون قائمة مالية أو في شكل تقرير لمن يرغب فيها. بحيث يجب أن تخلو من الحشو وذكر أي شيئ دون أن تكون له أهمية تذكر على سبيل التضليل و التشويش على المستعمل أيضا لا بد من عدم ذكر التفاصيل الدقيقة جدا هذا مع الالتزام بالقدر الكافي من التفاصيل[43].
بحيث ترتكز وظيفة الاتصال بشكل أساسي على القوائم المالية التي تعدها و تصدرها المؤسسة سواء دوريا أو في نهاية كل دورة. عن طريق[44]:

- جدول النتيجة الذي يبين مستوى أداء المؤسسة و حول نتائج أعمالها من خلال:
  - قدرتها على تحقيق نتائج ايجابية و مردودية عالية؛
  - الاستمرارية و تحسين مستوى الأداء الذي تحققه المؤسسة.

[43] محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 35
[44] MS Abrous, le cadre conceptuel des IFRS, presse de France, septembre 2002

- الميزانية التي تظهر و تبين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال:
  - إظهار القيمة الحقيقية للموارد المراقبة من طرف المؤسسة؛
  - قدرتها على المحافظة على ثروتها التي حققتها في الماضي؛
  - هيكلتها المالية، قدرتها على الوفاء بالتزاماتها و أيضا التوازنات المالية.

- جدول تدفقات الخزينة الذي يظهر و يبين تغيرات الوضعية المالية عن طريق تحديد مصادر الحصول على الأموال و كيف يتم استعمالها من خلال أنشطة الاستغلال و أنشطة الاستثمار و أيضا التمويل.

يمكن القول بأن المعلومة المالية و المحاسبية هي وسيلة للاتصال المحاسبي سواء داخليا أو خارجيا. داخليا من خلال مختلف مصالح و هياكل المؤسسة. و خارجيا سواء المهتمين بمستوى أداء المؤسسة مثل المساهمين و المستثمرين و أيضا المتعاملين التجاريين كالزبائن و الموردين، الشركاء الماليين كالبنوك و المؤسسات المالية و مختلف مقرضي الأموال و مختلف المتعاملين الآخرين.

2. الأدوار الأساسية للمحاسبة:

للمحاسبة العديد من الأدوار التي تلعبها و أيضا العديد من الأهداف التي يجب أن تؤديها هي أيضا تطورت و تغيرت مع تطور المحاسبة من فترة زمنية لأخرى بما يستجيب و يلبي احتياجات تلك الفترة من المعلومة.

أ) أداة إثبات:

المحاسبة بشكل رئيسي ظهرت في بادئ الأمر كوسيلة لتسجيل مختلف العمليات التي يقوم بها التاجر ثم لحفظ تلك العمليات مع الأطراف المختلفة حتى تستعمل كأداة لإثبات تلك المعاملات في حالة حدوث نزاع أو وجود حاجة إلى الرجوع إليها.

فرغم التطور الكبير الذي عرفته المحاسبة في الوقت الحالي إلا أنها ما زالت تؤدي هذا الدور بشكل أفضل بحكم التناسق و التكامل الموجود بين مختلف مكونات إطارها النظري و المفاهيمي و أيضا قدرتها على الاستجابة و التكييف بشكل جيد مع مختلف متغيرات محيط المؤسسات.

بحيث حتى تضمن المحاسبة صفة الإثبات في تسجيل العمليات و نشر المعلومات فان المشرع الجزائري قام بتحديد مختلف طرق التسجيل المحاسبي و طرق نشر المعلومات. فنجد أن المحاسبة في الجزائر تستمد قوة الإثبات من القانون التجاري و من المخطط الوطني للمحاسبة باعتبارهما مصادر القانون المحاسبي.

بحيث ينص القانون التجاري الجزائري على أن كل تاجر سواء أكان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا على مسك سجلين هما[45]:

- دفتر اليومية الذي يقيد فيه كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء يوميا أو شهريا، مع إلزامية الاحتفاظ بمختلف الوثائق التي تثبت تلك العمليات و تسمح بفحصها و مراجعتها؛
- دفتر الجرد الذي يتضمن الميزانية و جدول حسابات النتائج بعد جرد مختلف عناصر الأصول و الخصوم.

[45] القانون التجاري الجزائري، نسخة 2007، المواد 09، 10، 11

فحتى يكتسب هذين الدفترين قوتهما الاثباتية فانه يفرض القانون أن يوقعا من طرف قاضي المحكمة، أيضا توجد مجموعة أخرى من الدفاتر التي لا يفترض فيا التوقيع و المصادقة عليها من طرف قاضي المحكمة و هي بذلك اقل إثباتا.

كما يشترط أن تتوفر في كل من دفتر اليومية و دفتر الجرد مجموعة من الشروط الشكلية المتمثلة في:

- أن يمسكا بدون ترك بياض أو تغيير أو نقل إلى الهامس من أي نوع كان؛
- أن تحفظ الدفاتر لمدة لا تقل عن عشر سنوات.

كما أن المخطط المحاسبي الوطني يفرض مجموعة من الشروط فيما يخص مسك السجلات و مسك المحاسبة بحيث:

- يجب أن يعتمد كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة و موقعة و تحمل ختم المسؤول؛
- لا بد من الاحتفاظ بمختلف المستندات و الوثائق المحاسبية لمدة لا تقل عن عشر سنوات.

كل هذه الإجراءات الهدف منها إضفاء الصحة على المعلومات التي تقدمها المحاسبة، بغية توفير جو من الثقة و الأمان بين مختلف المتعاملين في الميدان الاقتصادي و التجاري.

ب) أداة لإجراء الرقابة:

المحاسبة هي نظام متكامل يسمح بإجراء مجموعة من الرقابات التي يفرضها القانون منها ما يقوم بها مجلس المحاسبة أو مصالح الضرائب و الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات، فكل هذه الرقابات يمكن اعتبارها خارجية. و أيضا رقابة داخلية التي يمكن أن تقوم بها مصلحة الرقابة الداخلية التابعة للمؤسسة و التي تهدف بالدرجة الأولى إلى تحسين التسيير عن طريق تحسين نوعية المعلومة المالية و المحاسبية التي تعدها المؤسسة، أيضا تساعد على الحفاظ على ممتلكات المؤسسة باعتبارها تساعد على إجراء الرقابة الداخلية.

جـــ) أداة للتسيير و اتخاذ القرار:

هذا الدور يعبر عن الدور الحديث الذي تلعبه المحاسبة حديثا من خلال ما يسمى بمحاسبة التسيير أو مراقبة التسيير التي تستمد قاعدة عملها من المحاسبة المالية[46]. بما يسمح بتحديد مختلف الإيرادات و النواتج للوصول إلى تقدير النتائج المحققة ممثلة في:

- النتيجة العادية التي تعبر عن نتيجة النشاط العادي للمؤسسة؛
- النتيجة المالية التي تبرز النتيجة المحصلة من العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة؛
- النتيجة العادية قبل الضريبة التي تمثل محصلة النتيجة العادية و النتيجة المالية فهي غير متأثرة بالعناصر غير العادية و الضرائب؛
- النتيجة الاستثنائية؛
- النتيجة الإجمالية.

[46] محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص 38

كما أنها تسمح بإجراء مختلف التحاليل و دراسة تغيرات مختلف أرصدة التسيير و مختلف الحسابات من دورة لأخرى. بما يمكن المؤسسة من تسطير مختلف سياسات التمويل و الاستثمار بالاعتماد على المعطيات التي تعدها المحاسبة في شكل قوائم أو تقارير. أيضا تسمح بمتابعة و تسيير مختلف العمليات مع الزبائن و الموردين من خلال تحديد فترات التسديد و حجم التعاملات مع كل زبون أو مورد و تحدد وضعية المؤسسة تجاه المصالح الضريبية و الاجتماعية.

أما على مستوى الاقتصاد الكلي فإنها تقدم المعلومات اللازمة لحساب مختلف المجاميع الكبرى للاقتصاد الوطني و المحاسبة الوطنية، أيضا تقدم المعلومات الضرورية لتحديد الوعاء الضريبي لاحتساب الضريبة[47].

تهتم المحاسبة المالية أو العامة بتوصيل مجموعة من المعلومات إلى أطراف خارجية عن المؤسسة تسمح لهم بتقييم وضعية المؤسسة، لكن مع اشتداد حدة المنافسة كان عائقا أمام نشرها لتفادي استعمالها من طرف المنافسين. وهذه المنافسة هي التي أدت إلى ظهور محاسبة التسيير التي تستعمل داخليا في المؤسسة في القرارات التشغيلية التي قصرت المحاسبة العامة على الاستجابة لها و مع ذلك فإنها تعتبر المصدر الرئيسي الذي يمدها بالمعلومات لأداء عملها.

مع تطور المؤسسات الاقتصادية من حيث زيادة حجمها و أيضا انتقالها من مؤسسات فردية إلى مؤسسات عائلية ثم إلى شركات مساهمة، و زيادة و توسع نشاطها و تعقد عمليات و مراحل العملية الإنتاجية و انتشار المنافسة بشكل واسع ما أدى إلى ازدياد حاجة المؤسسة إلى معلومات أكثر كمية و أكثر نوعية. كل هذا أدى إلى ضرورة مواكبة هذا التطور و التغير للاستجابة لذلك باعتبارها المورد الرئيسي و الأول للمعلومات في المؤسسة التي يتم توزيعها بين مختلف مصالح المؤسسة لاستعمالها و توظيفها كل حسب حاجته.

هناك مجموعة من المستعملين للمعلومات المحاسبية قد يكونوا خارجيين عن المؤسسة و هم الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة و لكنهم لا يتدخلون في العمليات العادية أو التشغيلية لها، و عكس ذلك المستعملين الداخليين. بحيث لكل هؤلاء المستخدمين احتياجات خاصة من المعلومات حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم في ضوء المعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة، لكن من الصعب بمكان على المؤسسة توفير المعلومات التي تلبي احتياجات كل هذه الأطراف المتنوعة و المتعددة و المتغيرة باستمرار[48].

تتلخص وظيفة المحاسبة في قياس و توصيل المعلومات عن نشاط و أداء المؤسسة لفترة زمنية معينة و محددة، إن هذه الوظيفة تتم من خلال مجموعة من القواعد و المبادئ العلمية[49]. حيث يمثل منهج المحاسبة في الاستجابة لذلك في مجموعة الأساليب و الإجراءات التي تتبع لتجميع المعلومات المحاسبية و المالية و القانونية عن نشاط المؤسسة، فالمحاسبة تستنتج أهدافها من حاجيات مستخدمي مخرجاتها من المعلومات التي بدورها ترشد المحاسب على إتباع الأساليب و الطرق و الإجراءات السليمة لقياس تلك العمليات.

"يمكن تعريف المحاسبة على أنها نظام معلومات خاص الذي يعالج باستعمال مجموعة من الطرق الخاصة به لمعلومات ذات طابع كمي أو نقدي. و بذلك يعتبر للمحاسبة دورين مهمين هما:

- ☒ اعطاء و توفير عرض مهيكل لثروة المؤسسة؛

[47] بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 35

[48] روبرت ميجز، سوزان هالي، ترجمة مكرم عبد المسيح، محمد عبد القادر اليسطس، المحاسبة اساس لقرارات الاعمال، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض، 2006، ص ص20-22

[49] عبد السميع الاسيوفي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل، الأردن، 2002، ص8

☒ اعداد مجموعة من المعلومات في شكل مجمعات و أرصدة تلبي حاجيات التسيير، أي توفير قاعدة من المفاهيم النافعة في الميدان الاقتصادي"[50].

يمكن اعتبار المحاسبة على أنها الوسيلة أو الأسلوب المنظم لتسجيل الوقائع الاقتصادية و المالية و القانونية التي تمر أو تقوم بها المؤسسة خلال حياتها، بحيث مهما كان نشاط أو طبيعة هذه المؤسسات فانه لا بد و أن تتعامل مع أطراف مختلفة بالشراء و البيع و التسديد و التحصيل أو تقديم خدمات أو الحصول عليها ما يستلزم على المحاسبة تسجيلها و نشر نتائج عملياتها في شكل قوائم مالية و تقارير مختلفة.

المبحث الثالث:الفروض و المبادئ المحاسبية

ترتكز المحاسبة في عملها على مجموعة من المبادئ و الفروض، غير أن المبادئ المحاسبية المعروفة حاليا لم تنشأ كلها في نفس الوقت و إنما نشأ كل منها في سياق منفصل عن الآخر حسب الحاجة إليها ثم بعد ذلك انتشر استعمالها و لقيت القبول العام.

حيث تمثل المبادئ المحاسبية القواعد التي يسترشد بها المحاسب في سبيل إنجاز عمله، لذلك فإن المبادئ تعد قانون عام ــ ليس قانونا طبيعيا ــ يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفرضيات، وبذلك تمثل المبادئ جوهر النظرية وقمة البناء الفكري[51].

I. الفروض المحاسبية:

تعرف الفروض على أنها" مقدمات لا يمكن التحقق من صحتها، لكنها تكون أساسا لإطار فكري يصلح للاستدلال و التوصل إلى نتائج محددة".[52] حيث يمكن القول أنها بديهيات أو مسلمات عند إعداد المعلومة المحاسبية و المالية.

تتميز الفروض المحاسبية بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي[53]:

- لا بد أن تلقى القبول العام على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي؛
- لا بد أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إذ لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر؛
- لا بد أن تكون على العموم قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

فالمحاسبة مبنية على أربعة فروض أساسية و هي فرض الوحدة المحاسبية و فرض الاستمرارية و فرض وحدة القياس النقدي و في الأخير فرض الدورية التي سوف نتطرق إليها لاحقا بشيء من التفصيل.

[50] Marie Christine Bazin, Christelle bouguennec, Alfred spehner, Guilliame blin, cours d'introduction a la comptabilité, intec.cnam, paris, 2008/2009, pp 14-15

[51] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 42-45

[52] جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص48

[53]- رضوان حلوة حنان،وآخرون،أسس المحاسبة المالية، دار و مكتبة حامد، عمان،2004،ص34

1. *فرض الوحدة المحاسبية*:

ترتكز المحاسبة على وظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس و وظيفة الاتصال، فوظيفة القياس تتعلق بالأحداث و المعاملات المالية و التجارية و مختلف المعاملات الاقتصادية التي تحدث بين مختلف المتعاملين. أما وظيفة الاتصال فترتبط بإيصال نتائج أعمال المؤسسة إلى مختلف من يهمه الأمر.

حيث تعتبر المؤسسة كيان مستقل عن كل من الإدارة و الملاك التي أصبحت لها شخصية معنوية لها اسم و موطن و ذمة مالية مستقلة، فالمحاسبة ترتكز على الفصل بين الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصاريف المرتبطة بالمؤسسة و ما يرتبط بالمساهمين في أموالها الخاصة أو الملاك[54].

كما يرتبط هذا الفرض بالعمليات الواجب إثباتها و تقييدها بدفاتر المؤسسة التي تشمل العمليات المتعلقة بالمؤسسة و التي قامت بها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقامت بها باسمها و ليس باسم الملاك أو المساهمين. حيث تشمل جميع الأنشطة الإنتاجية التي تقوم بها المؤسسة داخليا و أيضا مختلف العمليات التي تحدث بين المؤسسة و المحيط الخارجي.

فالمشرع الجزائري أخذ هذا الفرض بعين الاعتبار عند التمييز بين ذمة المؤسسة و ذمة الشركاء، سواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص، حيث يعتبر الشركاء و المساهمين أطراف خارجية تسجل كل تعاملاتهم مع المؤسسة في حسابات الحقوق و في حسابات الديون:

الحساب رقم :44 حقوق على الشركاء والشركات الحليفة؛

الحساب رقم : 55 ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة.

2. *فرض الاستمرارية*:

على أساس هذا الفرض فان المحاسب في عمله يعتبر أن المؤسسة سوف تستمر في مزاولة نشاطها لمدة زمنية طويلة لتحقيق الغرض الذي وجدت أو أنشأت من أجله، ما لم يوجد أي دليل يثبت عكس ذلك بحيث يؤدي إلى تصفيتها أو ينهي استمرارها.

حيث يوضح فرض الاستمرارية أن التكلفة التاريخية هي أفضل بدائل القياس، فالمؤسسة سوف تستمر في استخدام أصولها بالطريقة التي سطرت منذ البداية، فعندما تكون وحدة النقد مستقرة فانه يمكن استخدام هذا العنصر بمقياس التكلفة التاريخية بشكل موضوعي[55].

كما أن هذا الفرض يبرر طريقة ترتيب عناصر الميزانية إلى أصول ثابتة و أصول متداولة و إلى التزامات طويلة الأجل و التزامات قصيرة الأجل، إذ أنه في حالة التصفية يصعب التفرقة بين الالتزامات الطويلة و القصيرة الأجل[56].

رغم اعتماد فرض الاستمرارية، إلا أنه لا يجب أن يفهم أن قياس النتائج من ربح وخسارة سوف يؤجل إلى أن ينقضي أجل المؤسسة، بل يجب تقييم عمل و نشاط المؤسسة إلى فترات تختلف من مؤسسة إلى أخرى، بقصد تحديد المصاريف والإيرادات الخاصة بكل فترة بغرض تحديد نتائجها وإعداد القوائم المالية المتعلقة بها.

---

[54] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص35-36

[55] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم و آخرون، مرجع سابق، ص ص 36-38

[56] جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص50

3. ***فرض ثبات وحدة القياس النقدي:***

يتم الاعتماد على النقود كوحدة قياس أساسية عند إعداد القوائم المالية، و تمثل وحدة القياس النقدية وحدة مناسبة لتحديد أثر مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال قيامها بنشاطها[57].

فالمحاسبة بالاعتماد على هذا الفرض تهتم بشكل أساسي بالعمليات التي يمكن التعبير عنها بشكل نقدي، أما العمليات التي لا يمكن التعبير عنها في شكل نقدي مثل العلاقات الإنسانية و الاجتماعية بين أعضاء المؤسسة و أيضا كفاءات و إمكانيات العمال فإنها تخرج من إطار المحاسبة إلا إذا كان لها تأثير غير مباشر على محتوى القوائم المالية و لها تأثير على الصورة الصادقة للمعلومات التي تقدمها المحاسبة وجب إدراجها و ذكرها في الملحق، لكن في بعض الأنظمة المحاسبية خاصة منها الانقلوسكسونية فان العلاقات الإنسانية و إمكانيات و كفاءات العمال يمكن تكميمها و قياسها بشكل نقدي مما يمكن من إدراجها ضمن عناصر القوائم المالية الأساسية خاصة الميزانية و هو ما اصطلح عليه بالمحاسبة الاجتماعية.

حيث أن النقطة الرئيسية التي يعتمد عليها هذا الفرض هي كون وحدة النقد ثابتة القيمة بما يسمح بجمع القيم النقدية للعمليات الاقتصادية التي تحدث على فترات متباعدة، لكن الواقع غير ذلك لأن القوة الشرائية للنقود غير ثابتة على مدار الزمن حيث تنخفض مع حالات التضخم و ترتفع مع حالات الانكماش الاقتصادي، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة المقارنة عبر الزمن لأداء المؤسسة نفسها و بين المؤسسات الأخرى. فالإجراء التصحيحي الذي يتم اللجوء إليه بشكل مستمر هو عملية إعادة التقييم للاستثمارات خاصة المادية الأمر الذي يحد من تأثير التقلبات في قيم النقود على القوائم المالية الختامية.

هذا ما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تفتقد إلى الكثير من دلالتها و مصداقيتها نظرا للتقلبات المستمرة في الأسعار. فهذا ما يطرح التساؤل حول ما إذا كانت النقود هي المعيار الوحيد المناسب لتصوير واقع المؤسسة و نشاطها و هل يمكن اعتبار الوحدة النقدية ثابتة في الزمن خاصة مع حالات التضخم التي تسود الاقتصاد بشكل كبير و مستمر في معظم الأحيان.

4. ***فرض الدورية:***

كما رأينا سابقا فانه يفترض أن المؤسسة تستمر في القيام بنشاطها لأجل غير محدد، و لكن هذا الافتراض يطرح إشكالية أخرى في تقييم أداء المؤسسة لذا وجب تقسيم حياتها إلى فترات زمنية دورية بهدف إعداد مختلف التقارير المالية التي تسمح بتوفير المعلومات الضرورية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار على المدى القصير بشكل أساسي، و توفير مختلف المؤشرات التي تسمح بتقييم أداء المؤسسة.

فمن هنا جاءت أهمية فرض الدورية لحل مشكلة الانتظار إلى نهاية عمر المؤسسة و تقييم أدائها، و من الناحية العملية لا يمكن الانتظار حتى زوال المؤسسة للتعرف على نتائج نشاطها و تسديد الضرائب المستحقة و توزيع الأرباح و غيرها من العمليات الواجب القيام بها.

كما أنه من الناحية القانونية تم اعتماد هذا الفرض لعدة اعتبارات، حيث نجد مثلا في الجزائر أن المخطط الوطني للمحاسبة أكد على العمل بهذا المبدأ من خلال الأمر 75-35 بحيث:

- حدد تاريخ إقفال كل دورة محاسبية بتاريخ 31 ديسمبر (المادة 16)؛
- ألزم المؤسسات على القيام في نهاية كل دورة محاسبية بجرد الاستثمارات و المخزونات (المواد 17 و 20).

[57] أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، ص44

إذن يواجه المحاسبون عدة مشاكل مرتبطة بالبيئة و ظروف نشاط المؤسسة، لهذا اضطروا إلى اعتماد مجموعة من الفروض التبسيطية للبيئة التي يعملون فيها لتسهيل العمليات المحاسبية بما يسمح من إعداد معلومات نافعة. فالفرض هو بمثابة شرط أو ظرف يتم العمل في ظله لتوسع المبادئ المحاسبية بالاستناد إليه[58].

II. المبادئ المحاسبية:

"تعكس الافتراضات الأربعة السابقة الشروط أو الظروف التي تحكم عمل المحاسب، و هي بذلك تمثل الأساس الذي تقوم عليه المبادئ أو القواعد التي يسترشد بها المحاسب في انجاز عمله"[59].

فالمبادئ المحاسبية تمثل الإطار العام الذي ترتكز عليه الممارسة المحاسبية و في الحكم على صدق القوائم المالية، ومن المصطلحات التي شاع استعمالها هي القول بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و حتى يكتسب المبدأ الخاصية لا بد أن يلقى القبول الواسع و العام في التطبيق العملي.

إن المبادئ المحاسبية بشكلها الحالي لم تظهر كلها في نفس الوقت لتوفر إطارا نظريا يحكم التطبيق العملي و الممارسة المهنية. و إنما ظهر كل مبدأ في سياق منفصل عن الآخر عند ظهور الحاجة إليها[60]، فهي تهدف إلى تضييق الخلاف الموجود بين المحاسبين عن طريق توحيد أسس قياس و تقييم و عرض عناصر القوائم المالية.

1) ***مبدأ القيد المزدوج:***

يعتبر هذا المبدأ من أقدم المبادئ المحاسبية منذ أن تناوله بالدراسة المفكر الايطالي LOCA PACIOLI و يلقى إلى وقتنا الحالي قبولا كبيرا من قبل الممارسين في كل مكان، حيث يقتضي هذا المبدأ تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في جانبين أحدهما المدين و الآخر الدائن مع تساوي مجاميع الجانبين الدائن و المدين.

2) ***مبدأ التكلفة التاريخية:***

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة، حيث يتم الاعتماد عليه في قياس عناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصروفات. فالأصول تسجل في المحاسبة على أساس تكلفة الحصول عليها عند تاريخ حيازتها.

التكلفة التاريخية تعبر عن سعر السوق الفعلي في تاريخ الحيازة لأنها ناتجة عن عملية تبادل بين المؤسسة و المتعاملين الخارجيين أو هو يعبر عن تكلفة الإنتاج في حالة الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة[61]، فمثلا لو تمت حيازة آلة في بداية الدورة بـــ100.000دج و لكن في نهاية الدورة أصبحت قيمتها مساوية لـــ125.000دج فانه تبقى مسجلة في المحاسبة على أساس تكلفة الحيازة في بداية المدة.

هذا المبدأ يرتكز على فرض ثبات وحدة القياس أو الوحدة النقدية، و لكن باعتبار التغيرات التي تحصل في الأسعار ارتفاعا و انخفاضا بحسب حالات الكساد أو حالات التضخم التي تمس الاقتصاد فالمحاسب بالاعتماد على هذا المبدأ فانه يتجاهل هذه التغيرات.

---

[58] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص34

[59] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 41

[60] محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص 93

[61] F. engel et F. kletz, cours de comptabilité général, école nationale supérieure de mines, France, 2006, p57

لكن رغم ذلك فان هذا المبدأ يسمح بتوفير معلومات قابلة للتحقق لأنها تمت بأسعار محددة و مبررة بوثيقة إثبات، و لكنها في نفس الوقت أقل ملائمة لأغراض اتخاذ القرار و لأغراض تقييم الأداء أو دراسة ربحية المؤسسة و تشخيص مركزها و وضعيتها المالية.

وهنا يرى العديد من المحاسبين أنه يجب إعادة النظر في قيم عناصر الأصول و الخصوم بشكل دوري و استخدام قيم سوقية جارية في السوق بدلا من التكلفة التاريخية، و ذلك لإظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة، لكن هذا لا يعني التخلي عن التكلفة التاريخية بشكل كلي و إنما تعديلها كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

3) *مبدأ الحيطة و الحذر:*

يمكن تعريف هذا المبدأ على أنه تقدير عقلاني و رشيد للأحداث على أساس شك موجود لتفادي تحويل الخطر إلى دورات لاحقة بما يؤثر على نتيجة و ذمة المؤسسة أي أنه يسمح لنا بالأخذ بالحسبان مجموعة من الاحترازات و الاحتياطات خلال الدورة المحاسبية[62]، أي الحذر وعدم المبالغة بالزيادة في الأصول والإيرادات والحذر وعدم المبالغة بالنقصان في الخصوم والأعباء حالة تقديرها، وبذلك يتم تجاهل الأرباح التي لم تحقق واخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان.

كما يرتكز هذا المبدأ على عدم تسجيل الإيرادات إلا إذا تحققت فعلا و العكس من ذلك بالنسبة للنفقات أي يمكن تسجيل أي نفقة محتملة الحدوث و الاحتياط لها بتسجيلها، فهو بذلك يعتبر عامل من عوامل الأمان[63].

فمن مظاهر تطبيق هذا المبدأ ما يتعلق بتسجيل مختلف مخصصات المؤونات لمقابلة النقص المتوقع في عناصر الأصول، كما أن تطبيق هذا المبدأ يسمح بتطبيق قيد قانوني فيما يتعلق بحماية المساهمين من توزيع أرباح وهمية.

4) *مبدأ عدم المقاصة:*

يرتكز هذا المبدأ على عدم السماح بإجراء أي مقاصة بين كل من حسابات الأصول و الخصوم و بين حسابات الإيرادات و المصاريف، و هذا كله بهدف إظهار القوائم المالية و وضعية و نتيجة المؤسسة بشكل صادق و شفاف. و من أمثلة ذلك عدم جواز إجراء المقاصة بين ديون و حقوق على مورد أو زبون واحد.

5) *مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:*

بالاعتماد على هذا المبدأ فان المؤسسة ملزمة على استعمال نفس الطرق المحاسبية في كل ما يتعلق بالتقييم و تقديم و عرض القوائم المالية من دورة لأخرى، حيث إذا كان هناك أي تغيير من دورة لأخرى لا بد من الإشارة إلى ذلك و تبريرها في الملحق[64].

إذن التنسيق و التوافق الذي يجب أن تظهره المعلومة المالية و المحاسبية خلال مختلف الدورات المتلاحقة يستلزم تطبيق هذا المبدأ، و ذلك بما يسمح بإجراء مختلف المقارنات سواء من دورة لأخرى بالنسبة لنفس المؤسسة أو بين المؤسسات من نفس النشاط.

[62] Orthodoxie comptable IASB, SITE:www.iasb.org

[63] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص35

[64] Cailliau J. C.: Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996, p 37

6) *مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية:*

هذا المبدأ يرتبط ارتباطا وثيقا بفرض استمرارية النشاط، حيث يرغب مستعملوا القوائم المالية في تزويدهم بمعلومات دورية عن نتائج الماضي و تقديرات المستقبل مما يستدعي تقسيم حياة المؤسسة إلى دورات محاسبية حيث تتألف الدورة المحاسبية عادة من 12 شهر و لكن قد تختلف عن ذلك في حالة ما إذا كانت المؤسسة جديدة أو حالة تصفية الشركة فان الدورة المحاسبية قد تختلف عن 12 شهر.

فمن نتائج تطبيق هذا المبدأ هو تحديد المصاريف و الإيرادات المتعلقة و المرتبطة بالدورة الحالية، بحيث تتحمل كل دورة محاسبية أعباءها و تستفيد من إيراداتها. و لكن في حالة وجود أحداث لاحقة لتاريخ إقفال الدورة المحاسبية ذات أهمية كبيرة و لتأكيد ظروف معينة و تؤثر على صدق المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية فانه يمكن تعديل أو تسوية القوائم المالية الختامية بما يستجيب للأحداث الجديدة خدمة لمستعملي القوائم المالية و تفاديا لتضليلهم بإعطائهم معلومات كاملة و صحيحة عن وضعية المؤسسة.

7) *مبدأ تحقق الإيراد:*

إيرادات الدورة هي نتاج قيام المؤسسة بنشاطها العادي من خلال عمليات الشراء و البيع و تقديم الخدمات المختلفة التي تستمر و قد ترتبط بعدة دورات. الأمر الذي يستدعي وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب في تحديد الإيرادات المتعلقة بكل دورة محاسبية معينة.

حيث تختلف قواعد تحقق الإيراد باختلاف طبيعة الأنشطة المنتجة لتلك الإيرادات فنجد:

- تحقق الإيراد بإتمام عملية البيع و نجده في معظم المؤسسات التجارية و الصناعية، فبتاريخ البيع يكون بإمكان المؤسسة تحديد قيمة عملية التبادل و قد تحقق الحدث المسبب للإيراد ألا و هو عملية البيع؛
- تحقق الإيراد أثناء الإنتاج و نجده خاصة في مؤسسات البناء أين تستمر المشاريع لأكثر من سنة مما يستدعي تقسيم إيراد المشروع على مختلف دورات القيام به على أساس التقدم الحاصل في المشروع؛
- تحقق الإيراد عند الإنتاج يكون خاصة في المؤسسات الزراعية؛
- تحقق الإيراد عند التحصيل حيث يكون تحصيل الحقوق غير أكيد.

8) *مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف:*

على أساس هذا المبدأ فانه لابد من الاعتراف بالتكاليف في نفس الدورة التي تم خلالها الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بتلك التكاليف، و ذلك حتى يمكن تصوير نتيجة المؤسسة بشكل صحيح و دقيق حيث يستلزم تحديد إيرادات الدورة أولا ثم تحديد التكاليف المتعلقة بها ثانيا[65].

[65] عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص 59

بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية السابقة و التي عرفت و تطورت منذ القديم و التي لاقت رواجا و قبولا من قبل السواد الأعظم من المنظرين و الممارسين للمحاسبة، إلا أنه لا يمكن اعتبارها قواعد طبيعية لا يمكن الحياد عنها أبدا. و لمواصلة المسيرة و بفعل التقدم الاقتصادي و المالي و بحكم الظروف الراهنة للميدان التجاري و المالي تطورت المبادئ المحاسبية من خلال الإطار التصوري لهيئة معايير المحاسبة الدولية للاستجابة على ذلك، و من بين المبادئ التي جاءت بها ما يلي:

9) *مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي و المالي على الشكل القانوني:*

حيث أن العمليات تسجل في المحاسبة و تظهر في القوائم المالية على أساس طبيعتها و حقيقتها المالية و الاقتصادية دون التركيز فقط على الجانب القانوني للعمليات، و ذلك دون إهمال هذا الجانب أي القانوني الذي يبقى ذو أهمية بالموازاة مع الطبيعة المالية و الاقتصادية للعمليات و هذا خدمة لمستعملي القوائم المالية و إيصالهم بمعلومات شافية كافية حول واقع المؤسسة.

فبعض الأنظمة المحاسبية تعتمد أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة على قاعدة الملكية للعناصر المكونة لذمة المؤسسة بحكم النصوص القانونية التي يعتمد عليها و التي يجب التقيد بها عند التسجيل المحاسبي، و لكن هذه المعالجة تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية فقد يحدث أن تستغل المؤسسة استثمارات عن طريق قرض إيجاري دون أن يكون هناك أثر لهذه الاستثمارات على ميزانية المؤسسة التي تقوم باستغلال و استعمال هذه الاستثمارات لأنه تظهر الأقساط الدورية التي يتم تسديدها في جدول النتيجة فقط و قد تظهر تفاصيل العملية في الملحق إن كان يوجد ملحق أو تقرير التسيير الذي يتم إعداده سنويا[66].

10) *مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:*

الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي نفسها الميزانية الختامية للدورة السابقة مباشرة، حيث لا يمكن تغيير أو تعديل أو تبديل المعلومات الظاهرة بالميزانية الافتتاحية في أي حال من الأحوال حتى و لو كانت هناك أخطاء في تسجيل عمليات و تعاملات الدورة السابقة فإنها تصحح خارج الميزانية الافتتاحية. و لكن هناك عدة استثناءات لهذا المبدأ بحيث يمكن المساس بالميزانية الافتتاحية في حالة أول سنة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق و ما تنص عليه و للاستجابة لهذه المعايير، بالإضافة إلى حالات وجود أخطاء خلال الدورات السابقة لا بد من تصحيحها خلال تلك الدورات بما يؤثر على قوائمها المالية و بالأخص الميزانية الختامية التي تعتبر الميزانية الافتتاحية للدورة الموالية، أو في حالة تغيير الطرق المحاسبية المستعملة و المنتهجة فان ذلك يستدعي إعادة النظر في الطرق المحاسبية المتبعة خلال الدورة السابقة بما يضمن إجراء المقارنة عبر الزمن و التأثير و التعديل على الميزانية الافتتاحية، إذن هذا المبدأ لم يعد صحيحا 100% مع المعايير المحاسبية الدولية.

11) *مبدأ الصورة الصادقة:*

ينص هذا المبدأ على أن القوائم المالية لابد أن تظهر الصورة الحقيقية و الصادقة للوضعية المالية و لأداء المؤسسة، حيث أن الصورة الصادقة هي عبارة عن هدف تسعى المؤسسة إلى بلوغه عن طريق المحاسبة بالتمثيل الصادق للعمليات المالية و مختلف الأحداث و التدفقات التي تقوم بها المؤسسة. فالصورة الصادقة هي تلك المعلومة المالية التي يتم إعدادها وفق معايير معتمدة و تلقى القبول العام في سوق المعلومات المالية[67].

[66] Cours sur les normes comptables internationales IAS/IFRS, Jean-Jacques Friedrich, Université Jean Moulin LYON 3, France, 2004

[67] Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000, p 790

عند احترام هذا المبدأ فان مستعملوا القوائم المالية يمكنهم بناء صورة أكثر صحة و أكثر مصداقية و شفافية حول الوضعية العامة للمؤسسة، حيث يمكن الاستعانة و الاعتماد على معلومات أخرى مكملة للقوائم المالية الضرورية التي يمكن أن تكون في شكل نثري أو جداول شارحة للقوائم المالية الرئيسية.

حيث أن هذا المبدأ يتعدى الالتزام بالنصوص القانونية كما هو سائد في الأنظمة القارية خاصة منها التي تنتهج المنهج الذي تتبعه فرنسا مثل الجزائر لإعطاء صورة موضوعية و شفافة حول المؤسسة المعنية بالاعتماد على القواعد و الإجراءات المحاسبية، كما يرتبط و يرتكز هذا المبدأ بشكل أساسي مع مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي و المالي على الواقع القانوني من خلال إعطاء صورة أقرب ما تكون من الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

12) مبدأ الأهمية النسبية:

تعتبر معلومة على أنها ذات أهمية إذا كان حذفها أو إهمالها له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها مستعملوها بالاستناد إلى القوائم المالية. و على هذا الأساس فانه يتعين الإفصاح على أية معلومة ذات أهمية و أثر على محتوى القوائم المالية لتفادي تضليل مستعمل القوائم المالية دون الإفراط في التفاصيل مما يؤدي إلى إغفال المعلومات المهمة.

و لتحديد درجة الأهمية النسبية لعنصر معين لا بد من وجود مجموعة من الاعتبارات التي يجب التقيد و الالتزام بها منها ما هو كمي و منها ما هو وصفي، فالاعتبارات الكمية مثل الحجم النسبي للعنصر أو على أساس قيمة العنصر المعني، أما الاعتبارات الوصفية فلا ترتبط بأساس كمي أو نقدي و لكن لها تأثير هام غير نقدي على محتوى القوائم المالية.

يتميز هذا المبدأ بصعوبة التطبيق لأنه يختلف من محاسب لآخر و من مؤسسة لأخرى فما هو ذو أهمية نسبية عند المؤسسة أ قد يكون غير ذلك عند المؤسسة ب و العكس صحيح، مما يستدعي وجود دراية و إدراك كبيرين و واسعين من ناحية ممارسة المحاسبة.

إذن يمكن القول بأن الفروض و المبادئ المحاسبية تشكل القاعدة و الأساس الذي تقوم عليه المحاسبة، فهي تعتبر بمثابة مصفاة للمعلومة المالية و المحاسبية التي يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط النوعية التي تسهر المحاسبة على احترامها و توفيرها لتفادي تضليل مستعمل هذه المعلومة و مختلف متخذي القرار.

III. المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية

حتى يمكن الوفاء بتوفير معلومات ملائمة و تلبي احتياجات مستعملي القوائم المالية لا بد من تحديد المفاهيم الأساسية للقوائم المالية، التي تهدف بشكل عام إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي و نتائج أعمال و نشاطات المؤسسة و أيضا التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة.

فتصوير عناصر القوائم المالية هو نتيجة لآثار العمليات و الأحداث التي تمر بها أو تقوم بها المؤسسة عن طريق تبويبها في شكل مجموعات حسب خصائصها، و هذه المجموعات هي التي سوف تشكل العناصر المكونة للقوائم المالية و المتمثلة في الميزانية التي تظهر الوضعية المالية للمؤسسة من خلال الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و جدول النتائج الذي يسمح بقياس أداء المؤسسة من خلال إظهار الإيرادات و الأعباء و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة.

العناصر الأساسية التي تبين و تظهر الوضعية المالية للمؤسسة هي الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و التي يمكن تعريفها كما يلي[68]:

1. **الأصول:** هي موارد مراقبة من طرف المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة أو ماضية و يتوقع أو ينتظر منها مزايا اقتصادية مستقبلية تعود للمؤسسة.
2. **الخصوم:** هي التزامات حالية على المؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة و يتوقع أن ينتج عن الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة ممثلة لمنافع أو مزايا اقتصادية.
3. **الأموال الخاصة:** هي عبارة عن الباقي من أصول المؤسسة بعد استبعاد جميع الخصوم.

عند تحديد ما إذا كان عنصر ما يتوافق مع التعاريف السابقة للأصول أو الخصوم أو الأموال الخاصة لا بد من مراعاة أيضا جوهر العنصر و واقعه الاقتصادي و ليس فقط شكله القانوني. فعلى سبيل المثال في حالة التأجير التمويلي أو القرض الايجاري فان الجوهر و الواقع الاقتصادي هو حصول المستأجر على المنافع الاقتصادية من خلال استخدام و استعمال الأصل المؤجر خلال الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل مقابل الالتزام بدفع و تسديد ما يساوي القيمة العادلة للأصل و المصاريف المالية المرتبطة بها، و عليه فانه يترتب على القرض الايجاري عناصر تستجيب لتعريف الأصول و الخصوم ما يستدعي تسجيلها في ميزانية المستأجر.

المنافع أو المزايا الاقتصادية المستقبلية التي تعتبر من أهم شروط التسجيل في عناصر الأصول أو الخصوم تعبر عن قدرة الأصل على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بشكل مباشر أو غير مباشر. حيث يمكن أن تكون مساهمة الأصل في تحقيق تدفقات نقدية من خلال مساهمته في النشاط الإنتاجي التي تشكل جزء من العمليات العادية التي تقوم بها المؤسسة أو مثلا في القدرة على التخفيض و التقليل من تدفقات الخزينة إلى خارج المؤسسة.

فالمؤسسة في الحالة العادية تستخدم أصولها لإنتاج سلع و خدمات لتلبية و إرضاء احتياجات و طلبات زبائنها، فعلى هذا الأساس أن منتجات المؤسسة تلبي احتياجات زبائنها فإنهم مستعدين على دفع مقابل ذلك و هو ما يحقق تدفق خزينة موجبة إلى المؤسسة. بحيث تدفقات الخزينة يمكن أن تحدث عن طريق العديد من العمليات مثل تبادل الأصول أو الوفاء بخصوم المؤسسة أو التوزيعات على ملاك المؤسسة و غيرها.

هناك العديد من أنواع الأصول مثلا التجهيزات المادية كالمعدات و الآلات الصناعية، لكن الخاصية المادية لا تعتبر شرط ضروري لاعتبارها من عناصر الأصول لذا تعتبر براءات الاختراع أو برمجيات الإعلام الآلي من الأصول رغم أنها غير مادية لاستجابتها لتعريف الأصول.

بحيث تنشأ أصول المؤسسة نتيجة عمليات و أحداث ماضية، حيث يمكن أن يحدث ذلك أيضا عن طريق حصول المؤسسة على تجهيزات من الدولة في شكل إعانات مادية أو عينية لتشجيع أو كدعم للمؤسسة أو أصول نتيجة اكتشاف المؤسسة لموارد طبيعية. مما يجدر الإشارة إليه هو أن العمليات المتوقع حدوثها في المستقبل لا يمكن تسجيلها ضمن عناصر الأصول مثل نية المؤسسة شراء بضاعة لأنها لا تستوفي الشروط الواردة في التعريف السابق.

أما فيما يتعلق بالخصوم فان الخاصية الأساسية له هو وجود التزام، و الالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل معين. و الالتزامات قد تكون واجبة الأداء بشكل قانوني كتوفر عقد معين يلزم المؤسسة مثل حالات إلزامية تسديد مقابل السلع و الخدمات المقدمة للمؤسسة لتوفر مستند قانوني يثبت ذلك.

[68] Sami Bouassida et Mohamed Mourad lakhdar, les normes IAS/IFRS en entreprise, VIP groupe et C.S.B audit et conseil, 2005, Tunisie, p58

لكن يجب التمييز بين الالتزامات الحالية و التعهدات المستقبلية، مثلا في حالة ما إذا قررت إدارة المؤسسة حيازة أصول معينة في المستقبل فان هذا القرار لا يشكل التزام حالي. بحيث ينشأ الالتزام فقط عند استلام الأصل أو حدوث اتفاق نهائي للحصول على الأصل و توقيع الوثائق الرسمية لذلك، فلو قررت المؤسسة التراجع عن الاتفاق فان عواقب ذلك لا تجنب المؤسسة تدفقات لمواردها نحو الطرف الآخر.

عكس ما رأينا فيما يتعلق بالأصول فان الوفاء بالتزام معين يعني خروج لموارد تتضمن منافع اقتصادية، و يمكن أن يحدث ذلك عن طريق التسديد بواسطة الخزينة مثلا. كما تنشأ الخصوم نتيجة مختلف الأحداث التي تمت في الماضي كالحصول على السلع أو الاستفادة من الخدمات التي لم يتم تسديديها على الفور أيضا عمليات الاقتراض تستدعي الوفاء بها تجاه المؤسسات المقرضة. أيضا هناك بعض الخصوم تتميز بخاصية التقدير في قيمتها خاصة فيما يتعلق بمخصصات المؤونات.

كما تعتبر النتيجة كأداة لقياس مستوى الأداء في المؤسسة أو كأساس لمعايير أخرى لقياس مستوى الأداء مثل عائد السهم أو مردودية الاستثمارات مثلا، و تمثل الإيرادات و المصاريف العناصر المرتبطة مباشرة بذلك و هي التي تسمح بقياسه. و بذلك يمكن تعريفها كما يلي:

1. **الإيرادات:** هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية، في شكل زيادة في عناصر الأصول أو في شكل تخفيضات لعناصر الخصوم. و التي ينتج عنها زيادة في الأموال الخاصة ما عدا تلك الزيادات في الأموال الخاصة التي يقوم بها أصحاب المؤسسة.

2. **المصاريف:** هي الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية في شكل انخفاض في عناصر الأصول أو نشوء خصوم التي بدورها تؤدي إلى انخفاض في الأموال الخاصة.

يمكن عرض عناصر الإيرادات و المصاريف بطرق مختلفة من أجل تقديم المعلومات التي تلاءم عملية اتخاذ مختلف أنواع القرارات في المؤسسة، بحيث يتم الفصل بين عناصر الإيرادات و المصاريف بغرض توفير مجموعة من المؤشرات و الأرصدة التي تسمح بقياس مستوى الأداء في المؤسسة مثلا قد نجد الأرصدة التالية كالهامش الإجمالي و القيمة المضافة و الفائض الإجمالي للاستغلال و النتيجة العادية و النتيجة المالية و النتيجة الاستثنائية، أيضا يمكن اعتبار أن الهدف الأسمى للمحاسبة هو إعطاء صورة صادقة لوضعية المؤسسة، بحيث الصورة الصادقة تحترم عندما تعد المحاسبة على أساس القواعد و الإجراءات المعتمدة و المتعارف عليها و المحترمة للخصائص النوعية للقوائم المالية المعتمدة من قبل معايير المحاسبة الدولية[69].

فيظهر ذلك من خلال القوائم المالية الختامية و الحسابات الختامية التي تعدها المحاسبة بما يسمح بإظهار الصورة الصادقة بأكثر شفافية و واقعية حول الذمة المالية للمؤسسة و حول وضعية خزينتها و أيضا النتيجة التي حققتها من جراء قيامها بمختلف الأنشطة و العمليات خلال الدورة المحاسبية المعبر عنا في سنة كاملة أي 12 شهرا.

فالصورة الصادقة هي بمثابة اختبار أخير، بحيث يسمح بمراقبة المعلومة المالية و المحاسبية التي تقدمها المحاسبة هل هي تتصف بالخصائص النوعية للمعلومة المالية و المتعارف عليها من حيث شموليتها و وضوحها و درجة اكتمالها و نفعيتها و دلالتها للأنشطة و العمليات و المبادلات التي قامت بها المؤسسة. فمن مسؤولية معدي هذه المعلومات و الحسابات الختامية تحسينها باستمرار عن طريق استعمال مختلف الطرق و الإجراءات و القواعد لاحترام الصورة الصادقة التي يجب أن تظهر بها القوائم المالية و الحسابات الختامية، أو عن طريق

[69] Robert maséso, André philipps et Chrisian raulet, comptabilité financière, édition dunod, France, 2005, pp48-54

تقديم إيضاحات و شروحات في الملحق المرفق حول المعلومات الواردة في القوائم المالية و حتى المعلومات غير المتضمنة فيها و يمكن أن تؤثر على إظهار الصورة الصادقة.

فمن خلال عمليات التبادل التي تقوم بها المؤسسة يمكن استخلاص دورين مهمين للمحاسبة عن طريق تزويد ذوي العلاقة التي تتعامل معهم المؤسسة بالمعلومات الضرورية و التي تعكس آثار و نتائج الأنشطة و التعاملات الماضية التي تقوم بها المؤسسة بالأساس معهم، و تفسير تلك المعلومات لتسهيل عملية اتخاذ القرار أي التسجيل و التحليل و التفسير. من خلال تسجيل الصفقات التي تحدث مع المتعاملين مع المؤسسة سواء الداخلين أو الخارجيين، بحيث هذه المعاملات تأخذ شكل تدفقات سواء حقيقية أو مادية أو تدفقات نقدية[70].

[70] Marie christine bazin, Christelle bouguennec, Alfred spehner et Guilliaume blin, op.cit, p13

خاتمة الفصل:

كما رأينا فان المحاسبة قديمة جدا في التاريخ فهي ظهرت مع ظهور التجمعات البشرية، فالممارسة المحاسبية عرفت تسايرا و تعايشا كبيرا مع مختلف التطورات و المستجدات التي حدثت في محيط المؤسسات عبر مختلف الحقب التاريخية المتتالية. سواء في المجتمعات القديمة أو في ظل الواقع الاقتصادي الحديث المتميز بسرعة تحولاته و انتشار و اتساع رقعة التجارة و أيضا تعدد و تعقد العلاقات بين المؤسسات فيما بينهم.

كما أن المحاسبة نجحت إلى حد كبير في الإجابة و تلبية الاحتياجات من المعلومات المالية و المحاسبية المطلوبة من طرف كل من تهمهم حياة و وضعية و نتائج أعمال المؤسسة عبر كل مرحلة و في كل فترة من الفترات التاريخية، و ذلك راجع إلى وجود أساس نظري مرجعي أكثر فعالية و وضوح يستند إليه في مختلف العمليات و الاستشكالات التي تطرح لإعطائه مجموعة متكاملة من الطرق و الإجراءات و المفاهيم التي تسمح ببلوغ الإفصاح الشامل و الصادق لواقع المؤسسة.

المحاسبة كغيرها من العلوم لها دورها و أهميتها في المجتمعات، بحيث خصت بمجموعة من الدراسات المتخصصة في الجامعات و المعاهد و أسست لها جمعيات و منظمات محلية و دولية خاصة بها تحرص على تنظيمها و تحسين و تطوير الكفاءات و الممارسات و السلوك المهني للأفراد الذين يقومون بمهنة المحاسبة و ما يرتبط بها من فحص و مراقبة التي يقوم بها في العادة مراجع خارجي لضمان حيادهم و استقلاليتهم.

فمع التطور في العلاقات الاقتصادية و المالية، الأمر الذي أدى إلى جعل الاستثمار لا يبقى منحصرا في دولة ما أو في إقليم ما و إنما أصبح استثمار دولي و عالمي أي عولمة الاقتصاد. جعل كل مستثمر يحتاج إلى معلومات مالية أكثر منها محاسبية لمعرفة و دراسة المؤسسة أو القطاع الذي ينوي أن يستثمر فيه، إذن الهدف هو إعطاء معلومات مالية كافية و واضحة للمستثمر بالدرجة الأولى لكي تستعمل كوسيلة لاتخاذ القرار المرتبط بالاستثمار. بحيث أنه لا بد أن تكون هذه المعلومات معالجة و معدة و مقدمة بنفس المعايير و الطرق مهما كان البلد أو مهما كانت المؤسسة.

فهذا البعد الدولي للاقتصاد يقود إلى طرح إشكالية ما إذا كانت المحاسبة قادرة على مسايرة هذا الطرح و البعد الجديد، باعتبار التباين الموجود في الممارسات و التطبيقات المحاسبية و في الأطر القانونية التي تحكم ذلك، و أيضا في الثقافة و الذهنية المحاسبية من دولة لأخرى. هذا ما شكل عائقا أمام المؤسسات التي تنشط في دول مختلفة و ذات ممارسات محاسبية مختلفة من ضمان قراءة موحدة لقوائمها المالية بين مختلف فروعها في العالم، من هنا جاءت فكرة توحيد العمل و القواعد المحاسبية و هو ما أطلق عليه بالمحاسبة الدولية.

الفصل الثاني

التمويل المحاسبي الدولي

مقدمة الفصل:

كما رأينا في الفصل الأول فان الهدف النهائي للمحاسبة هو توفير و إنتاج معلومة مفيدة و نافعة لاتخاذ القرار، بحيث ترتبط نفعية هذه المعلومات بدرجة إشباعها لحاجات معينة ومحددة في ظروف و محيط معين و محدد أيضا، كما تعتبر نظرة مستعمليها قيد رئيسي لتحديد درجة نفعيتها على أساس قوة ارتباطها بمواضيع اتخاذ القرار لهؤلاء المستعملين أو المنتفعين منها، فالإشكالية التي تطرح في هذا الإطار هي تعدد و تنوع الأنظمة و النماذج المحاسبية المستعملة و المتبعة في تقديم منتجات محاسبية مختلفة سواء من حيث المبادئ التي تستعملها أو من حيث طريقة تقديم و عرض القوائم المالية ذات الاستعمالات و الإغراض المختلفة و ذلك نتيجة التباين و الاختلاف سواء في البيئة الاقتصادية و المحاسبية من منطقة لأخرى و من دولة لأخرى، وفي طبيعة المعلومة المطلوب من المحاسبة أن توفرها في حد ذاتها.

فما يميز العصر الذي نعيش فيه ظاهرة العولمة التي حطمت كل القيود بين الشعوب و الأمم، ونتج عنها نمو سريع للتبادلات التجارية بين الدول المختلفة، حتى أصبح الأمر الغالب على الاقتصاد العالمي كما يظهر ذلك من خلال عدد الدول الموقعة على اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة الذي يشمل معظم دول العالم. ففي ظل هذا التوسع العالمي للتبادلات التجارية و المالية تعاظمت قوة الشركات المتعددة الجنسيات لتشمل مختلف مناطق العالم، إما بإنشاء فروع لها في مختلف دول العالم أو عن طريق السيطرة على شركات قائمة و تنشط في تلك الدول.

و لقد كان لتنامي وتطور حجم الأنشطة الاقتصادية وأسواق المال الدولية وبروز التكتلات الاقتصادية الدولية وتعاظم دورها في الاقتصاد العالمي أثرا بالغا على نشاط المؤسسات، التي أصبحت في بحث دائم عن مصادر التمويل اللازمة لتغطية احتياجاتها من الأموال، في سياق دولي يفرض استراتيجيات اتصال مالية موجهة لجمهور كبير غير متجانس، إضافة إلى مجموعات أخرى مهتمة بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسات منها على وجه الخصوص المحللين الماليين وبعض الهيئات الأخرى المهتمة بالاستثمار الدولي.

فنظرا لتنامي حجم الاستثمارات و العمليات التي تتم في الأسواق العالمية باستخدام عملات أجنبية مختلفة لطرفي العملية أو لأحدهما الأمر الذي يطرح مشكلة العمليات بالعملة الأجنبية أو بالعملة الصعبة، و نفس المشكلة تطرح على مستوى الشركات القابضة بالنسبة للحسابات المجمعة الخاصة ببعض الشركات التابعة في بعض الدول الأجنبية إضافة إلى مشكلة أخرى تتعلق بتغيرات الأسعار أو المحاسبة في حالات التضخم خاصة إذا تعلق الأمر بحالات التضخم الجامح.

كما أن التطور التكنولوجي و انتشار و توسع استعمال تكنولوجيات الإعلام و الاتصال التي ساهمت في تسهيل تدفقات المعلومات لمختلف المهتمين لأغراض اتخاذ القرار خاصة القرارات الاقتصادية و المالية في الوقت المناسب، فهذه المعلومات تشكل بالدرجة الأولى مخرجات النظام المحاسبي و المالي للمؤسسات الاقتصادية، و كما رأينا سابقا فانه حتى تكون نافعة لا بد أن تكون قابلة للمقارنة و حتى تكون قابلة للمقارنة لا بد أن تعتمد على نفس المعايير و قواعد القياس و العرض التي في الأساس تختلف من دولة لأخرى و من مؤسسة لأخرى من قطاع لآخر الأمر الذي قد يؤدي في بعض الحالات إلى تضليل متخذ القرار.

فلتفادي و التغلب على ذلك كان لزاما تبني سياسة و منهج جديد لتوحيد العمل المحاسبي و تبني نفس الأسس و المبادئ و قواعد التقييم و عرض القوائم المالية من خلال وضع معايير محاسبية دولية موحدة، فعلى هذا الأساس جاء هذا الفصل ليتناول عملية التوحيد المحاسبي من منظورها الدولي و يتناول بالدراسة المعايير المحاسبية الدولية، و الذي تم تقسيمه كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التوحيد المحاسبي

المبحث الثاني: عرض المعلومة المالية وفقا للمعايير الدولية

المبحث الثالث: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التوحيد المحاسبي

يعتبر التوحيد المحاسبي شكل من أشكال العولمة الاقتصادية في جانبها المحاسبي، بما يمكن من توفير المعلومة التي يحتاجها النظام الاقتصادي استجابة للتغير و التطور الجديد في الميدان المالي و الاقتصادي بشكل عام، لذلك فان التوحيد المحاسبي يعتبر ضرورة لمسايرة و مواكبة الوظيفة المحاسبية للتغيرات الاقتصادية و المالية الحاصلة لضمان تمثيل أكثر واقعي للميدان الاقتصادي و المالي للمؤسسة.

I. مفهوم التوحيد المحاسبي و أهميته:

يستدعي تحقيق الأهداف الجديدة للمحاسبة وجود إستراتيجية لعملية التوحيد المحاسبي حول مختلف طرق عمل المحاسبة خاصة طرق التقييم و القياس و التسجيل و التصنيف و العرض للمعاملات الاقتصادية و المالية التي تقوم بها المؤسسة، عن طريق سن قوانين جديدة ضريبية و مالية و تجارية أو بإصدار قوانين محاسبية مستقلة تماما عن القانون الجبائي يقوم بها هيئات يكون اختصاصها محاسبي بحت.

1. ***تعريف التوحيد المحاسبي:***

التوحيد هو مصطلح كثير الاستعمال في ميادين متعددة خاصة في المجال الصناعي، و يقصد به توحيد أنواع و أشكال و أحجام منتوج معين يلتزم بها عدد كبير من منتجي نفس المنتوج. أما التوحيد المحاسبي يعني توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم و المصطلحات و استعمال تعاريف موحدة و توحيد المبادئ و حتى طرق العمل و إعداد المعلومات و الإفصاح عنها وصولا إلى توحيد أشكال القوائم المالية و تصنيف و ترتيب محتوياتها[71].

فحسب الجمعية الفرنسية للتوحيد المحاسبي فان التوحيد المحاسبي يتمثل في[72]:

1) التحديد: يتم ضمانه عن طريق توفير أكبر قدر من الدقة؛
2) الانتظام: أي تتبع طرق متماثلة أو نفس الطرق في ذلك الميدان؛
3) التبسيط: يكون ذلك عن طريق الاستغناء عن كل ما هو غير ضروري في ذلك الميدان.

في ميدان المحاسبة نجد عدة مجالات للتوحيد المحاسبي فمنها ما يخرج عن نطاق المحاسبة الدولية ليشمل مهنة المحاسبة بشكل عام، خاصة ما يتعلق بممارسي المحاسبة و المراجعة عن طريق اتخاذهم لمواقف معينة و محددة حول موضوع أو قضية محددة مثل الرأي القائل بضرورة حفظ السر المهني المرتبط بالمعلومات التي تخص الزبون و هي مرتبطة بالأساس بأخلاقيات مهنة المحاسبة، و منها ما يتعلق أيضا بتوحيد المهام فهي ترتبط بمهام محافظ الحسابات أو المراجعة القانونية بالأساس عن طريق توحيد طرق العمل و مختلف مراحل القيام و تنفيذ المهمة.

و هناك ما هو مرتبط بتوحيد الطرق و المبادئ العامة للمحاسبة و هو ما يهمنا أكثر و ما تنادي إليه المعايير المحاسبية الدولية عن طرق توحيد طرق التصنيف و التسجيل و التقييم و العرض، مثل توحيد طرق تقييم الاستثمارات و حساب الاهلاكات، لكن للوصول إلى هذا المستوى لا بد من توفر مجموعة مصطلحات شاملة و واضحة و دقيقة المعنى و الدلالة و ملائمة مع إمكانية تطبيق طرق التقييم المعتمدة دون إهمال وثائق عرض المعلومات التي لا بد أن تكون ذات دلالة و سهلة القراءة.

[71] B. colasse, comptabilité générale: PCG et IAS, édition Economica, Paris, 2001, p25
[72] Chardonnet Léo, Comptabilité des sociétés spéciales, J. Delmas et Cie, Paris, 1967, p254

2. أهداف التوحيد المحاسبي:

يوجد اختلاف و تباين كبير بين مختلف المرجعيات المحاسبية [73] سواء من حيث المبادئ أو من حيث تقديم و عرض القوائم المالية، فيوجد ثلاثة مرجعيات محاسبية الأكثر انتشارا و استعمالا في العالم و هي[74]:

- المرجعية المحاسبية الأوربية التي ترتكز على التوجيه أو الأمر الرابع و السابع للاتحاد الأوربي؛
- المرجعية المحاسبية الأمريكية من خلال معايير المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها (US GAAP)؛
- المرجعية المحاسبية الدولية ممثلة في معايير المحاسبة الدولية (IAS)و من خلال معايير المعلومة المالية(IFRS).

كما أن تطور العلاقات الاقتصادية و المالية بين مؤسسات من دول مختلفة ذات أصول و ثقافة مختلفة و انتشارها و قيامها باستثمارات في مناطق مختلفة من العالم ذات أنظمة و ثقافات محاسبية مختلفة، الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى إنتاج معلومات مالية و محاسبية مختلفة و متباينة الأمر الذي يصعب من عملية اتخاذ القرار بالنسبة لهذه المؤسسات نظرا لصعوبة فهمها و مقارنتها.

مثلا في أوروبا يوجد اختلاف كبير بين الأنظمة المحاسبية المستعملة قبل سنة 2005 من طرف دول الاتحاد الأوربي كما يبينه الجدول التالي:

أهم مؤشرات القوائم المالية لنفس المؤسسة حسب الأنظمة المحاسبية لسبع دول أوربية (ملايين أورو)

	الدنمارك	بلجيكا	اسبانيا	فرنسا	ايطاليا	هولندا	بريطانيا
نتيجة الاستغلال	261	274	250	264	243	264	289
النتيجة الصافية	133	135	131	145	174	140	192
الاستثمارات المعنوية	184	171	181	186	181	171	91
الاستثمارات المادية	298	431	418	401	361	401	431
مجموع الأصول	482	602	599	587	542	572	522
الأموال الخاصة	649	726	722	710	751	704	712
النتيجة الصافية الأموال الخاصة	20.5%	18.6%	18.2%	21.0%	23.2%	19.9%	27.0%

المرجع: Séminaire sur les nouvelles normes comptables, Université Paris-Dauphine, 2004

أما من حيث الاختلاف الموجود بين الممارسة المحاسبية في بعض دول الاتحاد الأوربي، و بين الممارسة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية قبل سنة 2005 لمجموعة من المؤسسات نلاحظ وجود اختلاف واضح كما يبينه الجدول التالي:

جدول يبين نتيجة سنة 2000 لمجموعة من المؤسسات الأوربية **الوحدة: و.ن**

	المعايير المحلية	المعايير الأمريكية	الفارق
Alcatel	1.3	0.5-	1.8-
Alstom	0.2	1.3-	1.5-
Deutsche Telekom	5.9	9.2	3.3
France Telecom	3.6	5.1	1.5
Glaxosmithkline	6.8	8.5-	15.3-
Vodafone	16.0-	11.6-	4.4

المرجع: Séminaire sur les nouvelles normes comptables, Université Paris-Dauphine, 2004

[73] Un référentiel comptable regroupe l'ensemble des principes comptables, des normes comptables et des interprétations de ces normes

[74] Mireille et Christian zambotto, documentations sur la normalisation comptable, intec.cnam, France, 2006, p01

من خلال الجدولين السابقين نلاحظ الاختلاف و التباين الواضح فيما بين الممارسات المحاسبية بين دول أوربا الغربية من جهة و بين الممارسة المحاسبية الانقلوسكسونية، فهذا التباين راجع بالأساس إلى[75]:

- المحاسبة في الدول الأوربية تستعمل و تركز على مخطط حسابات خاصة في فرنسا و ألمانيا مما ينتج اختلاف بينها و بين نظيرتها الأمريكية التي لا تعتمد ذلك؛
- المحاسبة مكيفة حسب النظام الجبائي في دول أوربا الغربية على العكس من ذلك فهي مستقلة عن القانون الضريبي في الدول الانقلوسكسونية؛
- القوائم المالية موجهة لمختلف المستعملين في أوربا الغربية بينما في الدول الانقلوسكسونية فإنها موجهة بشكل رئيسي للمستثمرين والمساهمين؛
- شرط الملكية يعتبر قيد أساسي للتسجيل ضمن أصول المؤسسة مطبق في فرنسا مثلا بينما في الدول الانقلوسكسونية فإنهم يستعملون شرط الاستعمال للأصل؛

بالإضافة إلى التباين في الممارسات المحاسبية فان عولمة أسواق المال كان من الأسباب الأساسية التي سارعت في ضرورة تبني التوحيد المحاسبي من منظوره الدولي، فسوق رأس المال قد يجذب مستثمرين أجانب، فالمستثمر الأجنبي يعتبر من المستعملين الأساسين للقوائم المالية التي تنتجها المحاسبة مما يستلزم عليه الالتزام بالممارسة المحاسبية المحلية و عرض قوائم مالية أخرى في موطنه الأصلي وفقا لممارسة محاسبية أخرى، و هذا بطبيعة الحال يكلف أموال كبيرة و ضخمة لإعداد قوائم مالية وفقا لمرجعيتين محاسبيتين مختلفتين أو أكثر خاصة إذا كانت الاستثمارات في عدة أسواق مالية أو في عدة دول، هذا ما يؤدي إلى تحمل المؤسسة تكاليف إضافية كبيرة قد يكون لها تأثير بالغ على نتائجها و وضعية خزينتها و مستوى أدائها بسبب التكلفة الكبيرة لاعتماد عدة مرجعيات محاسبية لإعداد و عرض القوائم المالية.

كما أن للتوحيد المحاسبي الدولي عدة أسباب، توجد أيضا عدة أسباب و غايات لأعمال التوحيد المحلي من بينها[76]:

- طمأنة أصحاب الحقوق و المقرضين الصغار عن طريق توفير معلومات منظمة و قابلة للمقارنة و شفافة؛
- السماح بإجراء رقابة جبائية أكثر صدقا لتصريحات المؤسسات؛
- تلبية احتياجات الهيئات الحكومية المشرفة على التخطيط في الدول التي تعتمد هذه السياسة؛
- السماح لأطراف داخل المؤسسة مثل العمال بالحصول على المعلومات المحاسبية.

فمن الأهداف الرئيسية لعملية التوحيد المحاسبي النقاط التالية[77]:

- تحسين طرق مسك المحاسبة بما يمكن من إظهار الصورة الصادقة و أكثر واقعية؛
- توفير أفضل فهم للمحاسبة و سهولة أكبر لإجراء عمليات الرقابة عليها؛
- السماح بإجراء المقارنات عبر الزمن و بين المؤسسات؛
- تسهيل عمليات تجميع الحسابات؛
- إعداد الإحصائيات بشكل جيد حول أنشطة المؤسسات.

إن الرغبة في الحصول على معلومات متجانسة حول أنشطة المؤسسات من طرف الدولة من أجل فرض رقابة عليها و تنظيم الأنشطة الاقتصادية و التجارية في البلاد، و إرساء قواعد متماثلة لإعداد و نشر

[75] Mireille et Christian Zambotto, Op. Cit, p 01
[76] C. collette et J. richard, comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxons, dunod, paris, 2000, p 68
[77] Articles d'écho-gestion, les normes comptables internationales, pedagogie.ac-aix-marseille.fr/ecolyc/revue, le14/11/2008

المعلومة، بما يؤدى إلى ضمان أكبر قدر من الشفافية و المصداقية حول أنشطة المؤسسات تفاديا لتضليل الأطراف المستعملة لتلك المعلومة، كون المعلومات المتدفقة كبيرة الحجم و لا بد أن تتميز بالموضوعية بما يمكن من إجراء المقارنات عبر الزمن لنفس المؤسسة و بين المؤسسات المختلفة فيما بينها، كان من الأهداف و الغايات الرئيسية لعملية التوحيد المحاسبي المحلي.

فالهدف الرئيسي من التوحيد المحاسبي هو الاستجابة لأعمال التكامل و عولمة أسواق رؤوس الأموال و المعاملات التجارية العالمية، عن طريق توفير معلومات شفافة و واضحة و صادقة مشروحة بشكل مناسب و تأخذ نفس الشكل عبر جميع المؤسسات و متجانسة و قابلة للمقارنة و مصادق عليها للمستثمرين بالدرجة الأولى و المساهمين و المقرضين و أصحاب الحقوق نحو المؤسسة بدرجة ثانية.

II. تيارات التوحيد المحاسبي في العالم:

التوحيد المحاسبي يركز و يهدف بشكل أساسي و مباشر على توحيد طريقة عرض محتوى القوائم المالية، التي يترتب عليها بالضرورة إتباع طرق تقييم و تصنيف موحدة، لكن هذه العملية تبقى مرتبطة بمحيط اقتصادي و سياسي و اجتماعي و ثقافي للبلد الذي تنشط فيه المؤسسة ما ينتج عنها وجود عدة تيارات و نماذج للتوحيد المحاسبي في العالم منها ما هو مرتبط بالتيار الانقلوسكسوني و منها ما يرتبط بالتيار القاري.

فالاختلاف ناتج عن اختلاف التوجهات الاقتصادية بين مختلف الدول، إضافة إلى الثقل و الوزن الاقتصادي للدولة. و من الأسباب الرئيسية لهذا الاختلاف[78]:

- وجود محيط اقتصادي و اجتماعي و ثقافي مختلف من دولة لأخرى؛
- اختلاف في الأهداف المتوخاة من القوائم المالية؛
- اختلاف و تباين في المبادئ المحاسبية المستعملة؛
- اختلاف كبير في طرق التقييم و التسجيل والعرض لعناصر القوائم المالية؛
- اختلاف في فهم و تفسير المعلومة التي تقدمها المحاسبة.

1. *التوحيد المحاسبي من وجهة التيار الانقلوسكسوني:*

إن أهم ما يميز هذا التيار هو إسناد مهمة إصدار المعايير إلى القطاع الخاص عن طريق الشركات الكبرى و المجمعات و المنظمات المهنية العالمية. و من بين الدول التي تصنف ضمن هذا التيار هي الولايات المتحدة الأمريكية في المرتبة الأولى و بريطانيا و كندا و أستراليا بالإضافة إلى الدول التي تخضع للتأثير الأمريكي[79].

فالمنظومة الانقلوسكسونية تسعى لتوفير معلومة جيدة حول الاستثمار و التمويل موجهة للمساهمين و المستثمرين بشكل عام، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يعود تاريخ التوحيد المحاسبي إلى سنوات الثلاثينات عقب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 حينما تم تأسيس (SEC) لجنة تداول الأوراق المالية بعد الهزة التي لقيتها ثقة المستثمرين في المعلومات التي تقدمها المؤسسات و قلتها أيضا، بحيث كان الاتهام الأول موجه للمحاسبة و المراجعة لتقصيرها في تقديم معلومات كافية و صادقة[80].

فبدأت هذه الهيئة بنشر مجموعة من القوانين التي تلزم المؤسسات التي ترغب الدخول إلى البورصة على إصدار قوائمها المالية وفقا لتلك القوانين، بحيث حددت مجموعة المبادئ المقبولة و مضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي لها تعاملات في سوق الأوراق المالية، لكن كانت مهمتها مقتصرة على الإشراف و

[78] Raffounier Bernard, Hailler Axel, Walton Peter, Comptabilité Internationale, Vuibert, 1997, p83

[79] نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية. الإطار الفكري و الواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، ص 79، 1998

[80] Raffounier Bernard, Haller Axel, Walton Peter, op. cit, P 69

الرقابة لتضييق و تقليل الاختلاف حول محتوى القوائم المالية بين المؤسسات و سمحت للقطاع الخاص تولي عملية تطوير المبادئ المحاسبية[81].

ثم تم تأسيس تنظيم جديد يتولى عملية تطوير نظرية المحاسبة الذي قام بدوره بتشكيل عدة لجان و مجالس تسعى لتطوير مبادئ المحاسبة، فكانت أولى هذه اللجان هي لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) التي تأسست سنة 1936 لتتولى عملية إصدار نشرات حول الإجراءات و الممارسات المحاسبية لكن هذه الإصدارات لم تكن ملزمة أو إجبارية التطبيق رغم حصولها على القبول العام، و ما يعاب على هذه اللجنة هو بطؤها في أعمالها و عدم ارتكازها على أسس نظرية مما أدى بها إلى إصدار معايير غير متناسقة فتم استبدالها بمجلس مبادئ المحاسبة (APB) سنة 1959 الذي كانت مهمته الأساسية هي تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها و توضيح مضمونها و السعي إلى تضييق الاختلاف في الممارسات المحاسبية، لكن بعض إصدارات المجلس لم تلق التأييد و القبول بالإضافة إلى عدم استقلالية أعضاءه التي أثرت بشكل كبير على أرائهم، كل ذلك أدى إلى تعجيل زواله و إلغائه و حلول مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) محله سنة 1973 التي ضمت ممثلين عن مختلف المنظمات المهنية الخاصة على سبيل التفرغ و بمقابل مادي (مالي) خلافا لما كان معتمدا في مجلس مبادئ المحاسبة، فهو يتولى عملية وضع و تحسين معايير المحاسبة فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية و معايير عرض و تقديم محتوى القوائم المالية. فقد نجحت هذه الهيئة في القيام بدورها و مازالت تنشط إلى يومنا هذا بحيث أن الإطار التصوري للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية قامت باعداه هذه الهيئة في شكل ستة دراسات قامت بها، فأصدرت كل هذه اللجان مجموعة من الإصدارات في موضوعات المحاسبة التي شكلت المصدر الرئيسي للمبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها التي تستند عليها المحاسبة اليوم[82].

فما يجدر الإشارة إليه حول هذا التيار للتوحيد المحاسبي هو الطابع الخاص للهيئة التي تتولى إصدار المعايير التي تمثل منظمة مهنية خاصة مع إشراف و رقابة الدولة، فهو يلعب دور هام لضمان موضوعية و مصداقية المعلومة المقدمة في شكل قوائم مالية التي تعتمدها الهيئة، كما أنه يقدم إطار مفاهيمي و نظري وتصوري يسمح بمواجهة أي حالات جديدة أو طارئة. فالتوحيد المحاسبي في هذا التيار يرتكز بشكل إجمالي على النقاط التالية[83]:

- يقدم مقاربة اقتصادية للمؤسسة أكبر منها قانونية؛
- يجيب على احتياجات المستثمرين و المساهمين بالدرجة الأولى؛
- يرتبط بالمبادئ العامة و نشر القوائم المالية و ليس بالإجراءات المحاسبية اليومية و المصطلحات و قواعد التسجيل فهي لا تعتمد على قائمة حسابات؛
- يتم تولي عملية التوحيد المحاسبي من طرف هيئات مهنية تابعة للقطاع الخاص.

2. التوحيد المحاسبي من وجهة نظر التيار القاري:

في ظل هيمنة الدولة في هذا التيار على التشريع القانوني في كل المجالات فهي أيضا المشرفة على تقنين عملية التوحيد المحاسبي و إصدار المعايير المحاسبية، فالهدف الأساسي بالنسبة لها هو الوصول إلى إنتاج حسابات ختامية شرعية أي أنها تتطابق مع القوانين المعمول بها، فالسلطات العمومية تعتبر التوحيد المحاسبي كمجال يسمح لها بمراقبة و توجيه الاقتصاد الوطني في الإطار و الطريق الذي تريده باعتبارها المسؤول على السياسة الاقتصادية للبلد، و من أجل توفير معلومة محاسبية تستجيب لهذه الأغراض فالدولة تتولى تحديد القواعد المحاسبية الواجبة الإتباع من طرف الجميع عن طريق فرض مجموعة مصطلحات و قواعد تقييم و طريقة عرض للقوائم الختامية موحدة يلتزم بها الجميع و التي تظهر عملية تغليب الواقع القانوني على الواقع

---

[81] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999، ص19-21

[82] ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، مرجع سابق، ص ص29-39

[83] CNCC, séminaire formation des formateurs: enjeux de la mise en application des IFRS dans l'espace francophone, Alger, février 2007

الاقتصادي و المالي، كما أنه يحتم استعمال قائمة حسابات موحدة. فالتجربة الفرنسية في هذا المجال تعتبر مرجعا بحيث تستند عملية التوحيد المحاسبي على المخطط المحاسبي العام الفرنسي و يتم إعداد معايير المحاسبة من قبل هيئات حكومية رسمية تجمع ممثلين عن هيئات الدولة بالإضافة إلى مجموعة من أصحاب المهنة الخواص و الباحثين و ممثلين عن بعض المؤسسات الاقتصادية، بحيث تخضع عملية القياس و الإفصاح المحاسبي إلى التشريع القانوني بحيث لقي هذا النموذج انتشار واسع خاصة في الدول التي كانت تستعمرها فرنسا[84].

ففي فرنسا توجد عدة هيئات عمومية كان لها تأثير كبير و مباشر على عملية التوحيد المحاسبي، فإدارة الضرائب عندما فرضت على المؤسسات الالتزام بنماذج الميزانية المحاسبية المعتمدة في المخطط المحاسبي العام عند التصريح بأرباحها السنوية ساهمت من خلال ذلك بشكل كبير في توحيد شكل التصريح و العمل المحاسبي للمؤسسات عند إعداد تصريحها الضريبي، كما أن مجلس المحاسبة الذي يعتبر الهيئة الاستشارية لمختلف هيئات الدولة و الذي تأسس سنة 1957 أوكلت إليه مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد بالإضافة إلى هيئات أخرى مثل لجنة القواعد البنكية و لجنة عمليات البورصة.

بالإضافة إلى ذلك فان القطاع الخاص من خلال الهيئات المهنية للمحاسبين كان لها أيضا دور بارز في عملية التوحيد و التقييس المحاسبي في فرنسا من خلال مصف الخبراء المحاسبين الذي يقوم بتقديم مجموعة من الآراء و الاقتراحات لأعضائه الممارسين للمحاسبة، لكن هذه الآراء غير ملزمة التطبيق من قبل المؤسسات و أيضا من خلال الهيئة المشرفة على محافظي الحسابات التي تهتم بتطوير مهنة محافظ الحسابات و تسعى لترقيتها و حماية أعضائها فهو يقوم أيضا بإصدار مجموعة من المنشورات و الآراء و الاقتراحات في ميدان المحاسبة و مهمة مراجعة الحسابات الختامية خاصة في جانبها التقني في شكر دورية يصدرها.

فالتوحيد المحاسبي وفقا لهذا التيار يتميز بالخصائص التالية:

- يقدم نظرة ذممية للمؤسسة؛
- الهدف الرئيسي للمحاسبة هو تلبية احتياجات الإحصائيات و مصالح الجباية؛
- استعمال مخطط حسابات إجباري على كل المؤسسات؛
- مهمة إصدار المعايير موكلة لهيئة حكومية.

إن كلا من النظامين يختلفان بشكل كبير سواء من حيث إطار التطبيق أو توجيه أعمال التوحيد و التقييس، فالتوحيد المحاسبي الأمريكي يركز على المبادئ المحاسبية و معايير عرض محتوى القوائم المالية عكس ذلك التوحيد المحاسبي الفرنسي تركز على مسار العملية المحاسبية من خلال إجراءات التسجيل و التخزين و المعالجة للمعلومات و التدفقات المحاسبية و على المخرج النهائي هو القوائم المحاسبية الختامية[85]. فالجدول التالي يلخص الاختلاف بين التيارين:

[84] محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، ايتراك للنشر و التوزيع، 2005، ص 89

[85] Colasse B, Comptabilité générale, édition Economica, 5° édition, Paris, 1996, p 60

الاختلاف بين المدرسة الانقلوسكسونية و القارية

	المدرسة القارية	المدرسة الانقلوسكسونية
المصدر الأساسي للتمويل	البنوك	الأسواق المالية
النظام القانوني و الجبائي	القواعد المحاسبة معتمدة من طرف الدولة و الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بسيط، بحيث يوجد ارتباط قوي بين المحاسبة و الجباية	القواعد المحاسبية معتمدة من طرف هيئات خاصة و المحاسبة و الجباية مستقلتان تماما، فالقواعد الجبائية تعالج خارج القوائم المالية
المستعملين الأساسيين	إدارة الضرائب، أصحاب الحقوق، الموردين، العمال و المستثمرين	المستثمرين
تواريخ نشر الحسابات	سنويا و سداسيا	سنويا و سداسيا و ثلاثيا
نظرة المؤسسة	نظرة قانونية	نظرة اقتصادية

المرجع:بتصرف Heem Grégory; Lire les états financiers en IFRS; édition d'Organisation; 2004; p13

ففي ظل الاختلاف الحاصل بين التيارين السابقين نظرا لتباين البيئة الاقتصادية و الثقافية لكل منهما، بحيث أن التيار الانقلوسكسوني رغم سيطرة القطاع الخاص على ذلك لم يخلو على الإطلاق من تدخل و ضغط جهات رسمية سياسية و حكومية لتحقيق أغراض أطراف معينة، فكان لزاما بعد ذلك وجود هيئة مستقلة تماما عن التيارين السابقين تتولى عملية إصدار معايير محاسبية ألا و هي مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB).

III. معايير المحاسبة الدولية:

1. *لماذا المعايير المحاسبية الدولية؟:*

إضافة إلى الاختلاف بين الممارسات المحاسبية في العالم شهد العالم في القرن الماضي أزمات مالية خطيرة جدا عصفت بالعديد من الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية و فضحت تواطؤ شركات محاسبة و مراجعة كبرى من خلال ممارسات مضللة أدت إلى انهيار الثقة في مهمة المراجعة و المحاسبة، بالإضافة إلى إتباع الشركات الكبرى في العالم لاستراتيجيات جديدة من خلال التكتلات و الاندماج و توحيد الجهود للسيطرة على أكبر قدر ممكن من الأسواق التجارية في العالم مما أدى إلى ظهور شركات ضخمة جدا و منتشرة في أسقاع الأرض، الأمر الذي استدعى ضرورة توفر معلومات حول مختلف فروعها المنتشرة في العالم موجهة لأطراف مرتبطة بالبلد الذي تنشط فيه و معلومات أخرى مختلفة عنها للشركة الأم في البلد الأصلي لأغراض تسييرية و إدارية و إستراتيجية[86].

فكل ما سبق ذكره أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبية موحدة تستجيب للاستعمالات الجديدة للمعلومة المحاسبية و المالية و لمتطلبات المستجدات الحاصلة العالم الاقتصادي و التجاري و المالي و تكون تتمتع بنوع من الحياد و الاستقلالية عن الهيئات الرسمية.

2. *تعريف معايير المحاسبة:*

فالمعايير المحاسبية يمكن تعريفها على أنها" نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و إرشاد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق و مراجعة الحسابات"[87]، فهي تختلف عن الإجراءات التي تأخذ الصبغة التنفيذية لتطبيق المعايير.

[86] ثناء القباني؛ المحاسبة الدولية؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛ 2002-2003؛ ص 150

[87] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص 33

فالمعايير المحاسبية يمكن أن تعتبر على أنها مختلف القواعد و الإجراءات المتعلقة بالمحاسبة سواء أخذت الطابع الإجباري أو الاختياري، أي كل ما من شأنه أن يكون دليلا مرجعيا لعمل المحاسبة مهما كانت سواء نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن هيئات مؤهلة و ذات صلة مباشرة بالمحاسبة مهما كان طابعها عمومي أو خاص. كما يمكن اعتبار كل ما عرف انتشارا واسعا من الممارسات المحاسبية نتيجة الاستعمال المتكرر من قبل المؤسسات و الممارسين يمكن أن يدخل في نطاق المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك فان كل القواعد التي يلزم تطبيقها من قبل المؤسسات لإعداد القوائم المالية[88].

على هذا الأساس جاء مجلس معايير المحاسبة الدولية باعتباره هيئة مستقلة عن القطاع الخاص تم تأسيسها في سنة 1973 من خلال اتفاق هيئات و جمعيات محاسبية لتسع دول و هي: ألمانيا الفدرالية، استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، الولايات المتحدة الأمريكية، انجلترا، المكسيك، هولندا، فهي الهيئة الرسمية الدولية التي تتولى إعداد معايير محاسبية في العالم[89].

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إعداد و نشر المعايير المحاسبية الدولية للصالح العام التي تتبع في إعداد و عرض القوائم المالية و السعي إلى قبولها من طرف الجميع و تطبيقها، بالإضافة إلى العمل على تحسين القوانين و المعايير و الإجراءات المرتبطة بعرض و تقديم القوائم المالية الختامية[90].

فمجلس معايير المحاسبة الدولية يلعب دور التنسيق لتحقيق التوافق المحاسبي بين الممارسات المحاسبية في العالم للحد من الفروق و التباين الموجود بين الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول، و لقد أصدر واحد و أربعين معيار محاسبي منذ نشأته تحت تسمية معايير المحاسبة الدولية(IAS) و 24 توصية تحت تسمية (SIC)، و لقد شهد مجلس معايير المحاسبة إصلاحات جذرية فتحولت تسميته إلى لجنة معايير المحاسبة المالية (IASB) ابتداءا من 01 أفريل 2001 و المعايير التي يصدرها تسمى معايير المعلومة المالية(IFRS)، فما يميز المعايير المحاسبية الدولية ما يلي[91]:

- قدرتها على تحقيق الإجماع لمشاركة عدد كبير من الأطراف المهتمة بالمحاسبة في إعدادها؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف المستعملين؛
- غير الزاميتها لأنها لا تكتسب صفة القانون و قوتها تكتسبها من خلال التوافق بين الممارسات المحاسبية السائدة.

3. مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

تمر عملية إعداد معايير محاسبية دولية بعدة مراحل يمكن تلخيصها في أربعة مراحل رئيسية و هي[92]:

- يقوم المجلس باستدعاء مجموعة من الخبراء التقنيين لتشكيل مجموعة عمل لدراسة المشاكل المرفوعة من قبل المجلس في شكل اقتراح و إعداد ملخص للنقاط التي سوف تتم دراستها؛
- بعد حصول المجلس على الاقتراح يقوم بإعداد وثيقة تشاور(DSOP, draft statement of principles) لعرضها على المنظمات العضوة و مختلف الأطراف المهتمين للتشاور و التفسير و الشرح و الإثراء؛

[88] Hoarau C, La France, Comptabilité internationale, édition Vuibert, Paris, 1997, p 131
[89] Ross M. skinner, J. alex milburn, adaptation française: nadi chlala, jacques fortin, normes comptables: analyse et concepts, édition du renouveau pédagogique inc, canada, 2003, pp 66-67
[90] Gilbert Gélard, séminaire sur IFRS, Alger ESAA, mars 2008
[91] www.focusifrs.com- rubrique Historique de l'IASB
[92] Decock good.C et dosne.F, comptabilité internationale: les IAS/IFRS en pratique, édition economica, paris, 2005, p13

- بعد الحصول على الشروحات و الدلائل و مختلف الآراء حول مسودة أو مشروع المشكل و المسائل المطروحة للنقاش يطرح المجلس عملية سبر آراء بحيث يجب أن يلقى المشروع موافقة على الأقل 08 من صوت من أصل 14 صوت تمثل أعضاء المجلس حتى يقوم مقبولا و إلا يرفض و يلغى؛
- بعد الموافقة و إقرار المعيار يتم نشره و يصبح قابل للتطبيق.

لقد لقيت المعايير المحاسبية الدولية رواجا و انتشارا كبيرا في العالم و لقيت قبولا واسعا من قبل مختلف المؤسسات خاصة الشركات الكبيرة، ففي أوربا أصبح إلزاميا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على حوالي 7000 مجمع مسعر في البورصة و 30000 مؤسسة تابعة لها و أن تعد و تعرض قوائمها المالية وفقها ابتداءا من 01 جانفي 2005، و في الجزائر اعتمد نظام مالي و محاسبي جديد مبني أساسا على المعايير المحاسبية الدولية سارية المفعول إلى غاية 2004 و هو ملزم التطبيق على جميع المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الناشطة في الجزائر ابتداءا من 01 جانفي 2010.

فالمعايير المحاسبية تفرض توفر مجموعة من الشروط في المعلومة التي تعدها و تنشرها المؤسسات بما يجيب على مختلف احتياجات المستعملين، و يفرض مجموعة محددة من القوائم التي تقدم تلك المعلومات.

المبحث الثاني: عرض المعلومة المالية وفقا للمعايير الدولية

المعلومة المالية هي التي تسمح للرجل المالي و المستثمر باتخاذ وضعية محددة سواء الشراء أو البيع في السوق المالي عن طريق تحديد القيمة التي تكون نتيجة التركيبة بين:

- المردودية المنتظرة من الاستثمارات و التدفقات النقدية المنتظرة منها في المستقبل؛
- المخاطرة التي يمكن أن تنجم عن حالة الشك و عدم التأكد من تحقيق التدفقات النقدية المنتظرة و نتائج ايجابية.

بالإضافة إلى عامل الوقت و الزمن الذي يشكل قيد رئيسي يؤثر على تحقيق التدفقات النقدية و تفادي المخاطرة التي يمكن أن تحصل، بحيث أن الرجل المالي يمكن أن يكون مستثمرا يسعى إلى تعظيم ثروته و أمواله المستثمرة أو يمكن أن يكون مقرض لأمواله الذي يسعى إلى قياس قدرة زبونه أو المقترض على تسديد ديونه و فوائد الديون المنتظر تحقيقها. فبين هذين الوجهتين فان نظرة كل منهما إلى قيدي المردودية و المخاطرة و الوضعية المالية للمؤسسة مختلف لكن التفكير هو نفسه، فكل منهما يوجه اهتمامه إلى النقاط التالية[93]:

- التركيز على تحليل النتيجة العادية بالإضافة إلى دراسة مستوى المخاطرة عن طريق تحليل العمليات قليلة التكرار و مدى تأثيرها علة نتائج و الهيكلة المالية للمؤسسة مثل العمليات الاستثنائية على سبيل المثال؛
- فصل العمليات التي تأخذ شكل تدفقات نقدية عن العمليات التي ليس لها صبغة نقدية مثل الاهلاكات و المؤونات التي لها تأثير على النتيجة دون التأثير على خزينة المؤسسة و أيضا الإيرادات الناتجة عن عمليات الاندماج؛
- فهم و قياس قدرة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية موجبة؛
- تحديد و قياس المستوى الحقيقي للاستدانة في المؤسسة؛
- تحديد مستويات المردودية في المؤسسة مثل المردودية الاقتصادية و المردودية المالية و أيضا النتائج الاستثنائية.

[93] Philipe avare, Antoine roger; Cristophe torse, cour finance d'entreprise, INTEC-CNAM, paris, 2008/2009, p 15

فالمعلومة المالية لها دور مهم في عملية اتخاذ القرار بالنسبة لمختلف الأطراف الاقتصادية و المستعملين لها في شكل قوائم مالية التي تظهر وضعية المؤسسة خلال الفترة الزمنية المحددة، لكن لا بد أن تكون هذه المعلومة أكثر شفافية و مصداقية فالشفافية مرتبطة بخلق محيط يسمح بتوفير الشروط المناسبة لاتخاذ القرار السليم بالنسبة لجميع المتعاملين في السوق، كما أن انتشار و توزيع تلك المعلومة لا بد أن يكون بإتباع طرق و أساليب تمكن من توفيرها و إيصالها لكل من تهمه في الوقت المناسب.

فالمعايير المحاسبية الدولية تطرح أو تقدم مقاربة جديدة حول المعلومة المالية عن طريق تقديم منطق جديد و مختلف تماما على ما كان سائدا من قبل بما يمكن من إرضاء و تلبية احتياجات الأسواق المالية بشكل أساسي، و أيضا إرضاء ما أمكن المستثمرين عن طريق تقديم معلومة تظهر الواقع و الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة عن طريق إظهار صورة أكثر دقة و صحة حول المؤسسة في تاريخ معين، كما تسمح بإجراء المقارنات مع من يقومون بنفس النشاط في أي مكان من العالم.

و من أجل إظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة تبنت المعايير المحاسبية الدولية مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة أساسية و مرجعية للتقييم مع ضرورة إظهار الصورة الحقيقة لعناصر أصول و خصوم المؤسسة عن طريق اعتماد طرق تقييم أخرى و على رأسها مبدأ القيمة العادلة، حيث يمكن الانتقال من قاعدة التكلفة التاريخية إلى مبدأ القيمة العادلة عن طريق عدة طرق.

I. مبادئ عامة لعرض و تقديم القوائم المالية:

القوائم المالية التي تظهر و تقدم المعلومة المالية حددت عن طريق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الصادر في جويلية من سنة 1997 و الذي تم تعديله في الثلاثي الرابع من سنة 2003، حسب هذا المعيار فان المؤسسة ملزمة بعرض و تقديم معلومة مالية كاملة و متكاملة من القوائم المالية و التي تشمل[94]:

- الميزانية؛
- حساب النتيجة؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق للقوائم المالية السابقة و عرض الطرق المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة.

فالقوائم المالية هي عبارة عن عرض مهيكل للوضعية المالية و الأداء المالي للمؤسسة بهدف أساسي و عام هو تقديم معلومات حول الوضعية المالية و الأداء المالي و تدفقات الخزينة المتعلقة بالمؤسسة بحيث تكون نافعة لعدد كبير من المستعملين تمكنهم من اتخاذ مجموعة مختلفة من القرارات.

بالإضافة إلى القوائم المالية السابقة الإلزامية حسب المعايير المحاسبية الدولية يمكن للمؤسسات تقديم قوائم مالية أخرى على غرار تقرير التسيير الذي يشرح الخصائص الأساسية المؤثرة على وضعية و أداء المؤسسة المالي و مختلف مؤشرات التوازن المالي و مصادر تمويل المؤسسة غير المدرجة في القوائم المالية الإلزامية، كما يمكن عرض معلومات أخرى حول قطاع نشاط المؤسسة و وضعيتها من خلال محيطها العام.

لا بد أن تقدم و تعرض بشكل منفصل القوائم المالية معلومات ذات دلالة سواء بشكل إجمالي أو كل جزء لوحده، بمعنى الأخذ بعين الاعتبار شرط الأهمية النسبية الذي يفترض أن المعلومة لا بد أن يكون لها تأثير قوي على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها مستعملوا تلك المعلومة، بحيث أن حذفها أو إهمالها يؤدي إلى

[94] C.mailet-baudrier et A. le manh, normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Foucher, paris, 2006, p 21

تقديم معلومة ناقصة تجر تضليل متخذ القرار و لكن المعايير الدولية لم تحدد مؤشر الدلالة بشكل دقيق أو في شكل رقمي[95].

كما أنه لا بد أن تسمح القوائم المالية الختامية أو التي تقوم المؤسسة بنشرها بشكل دوري بإجراء مقارنات مباشرة بالنسبة لجميع المعلومات ذات الطابع الرقمي المعروضة من خلال إظهار المعلومات الخاصة بالدورة السابقة في نفس القائمة، فالقوائم المالية التي تنشر بشكل دوري تخضع لنفس شروط القوائم المالية الختامية.

أما في حالة وجود تغيير في الطرق المحاسبية المستعملة بما يؤثر على قابلية عنصر من عناصر القوائم المالية على المقارنة فانه يجب تكييف قيمة ذلك العنصر للدورة السابقة حسب الطريقة الجديدة للتمكن من إجراء مقارنة عادية و صادقة، فالطرق المحاسبية حسب المعيار المحاسبي رقم 08 تشمل المبادئ و الأسس و القواعد و التطبيقات الخاصة التي تستعملها المؤسسة لإعداد و تحضير القوائم المالية و تغيير الطرق المحاسبية المنتهجة مسموح به في حالة السعي إلى الرفع من درجة صدق و شفافية القوائم المالية أو تغيير في المعايير المتبعة[96].

بالإضافة إلى تغيير الطرق المحاسبية يمكن أن تحصل أيضا أخطاء في تطبيق الطرق المحاسبية أو في الحساب أو نسيان تسجيل بعض العمليات، بحيث يتم تصحيحها بشكل رجعي للسنة السابقة سواء في النتيجة غير الموزعة كحالة نسيان تسجيل مبيعات مثلا بما يغير المعلومة المقدمة حول حساب الزبائن و المخزون إذا اعتبرت أخطاء غير جوهرية، أما إذا كانت أخطاء أساسية و جوهرية فان عملية التسوية و التعديل لا بد أن تتم على مستوى الأموال الخاصة و يفرض تقديم مجموعة من المعلومات حول عملية التعديل من خلال ذكر طبيعة الخطأ و مبلغ التصحيح خلال الدورة و الدورات السابقة[97].

القوائم المالية تعد على أساس العملة الوطنية العملية إلا إذا سمح التشريع المعمول به إعدادها على أساس عملة أجنبية، و يمكن استعمال اختصار للمبالغ الواردة في القوائم المالية بآلاف أو ملايين الوحدات النقدية شرط أن لا يؤثر ذلك على لب و جوهر المعلومة.

بالإضافة إلى ذلك يمكن في حالة وجود معلومات مكملة استعمال إحالات لشرح المعلومات الرقمية بأخرى تفصيلية حولها قد تكون رقمية أو نثرية، مع مراعاة المزايا التي يمكن أن تقدمها لمستعملها و التكلفة التي يمكن أن تنجم عن توفير تلك المعلومة التفصيلية فلا بد من مراعاة قيد التكلفة/عائد فلو كانت تكلفة الحصول أو توفير تلك المعلومة أكبر من المنفعة التي سوف تقدمها فلا حاجة لها.

II. القوائم المالية الواجب إعدادها و عرضها:

1. **الميزانية:** هي وثيقة ملخصة لنشاط المؤسسة في تاريخ محدد تظهر الوضعية المالية، فهي تقدم صورة فوتوغرافية حول ذمة المؤسسة و ديونها في ذلك التاريخ، بحيث تعتبر الميزانية الوثيقة الأساسية حسب المعايير الدولية فهي في قلب و جوهر فلسفة المعايير بدلا من جدول النتيجة من خلال إظهار عناصر الأصول و عناصر الخصوم(الخصوم الخارجية) بشكل منفصل[98].

المعايير المحاسبية الدولية تفرض حد أدنى من المعلومة الواجب عرضها و إظهارها في الميزانية بشكل منفصل يمكن حصرها فيما يلي[99]:

[95] Ayed Omar, Les états financiers contenus et construction pratique, édition C.L.E, Tunis, 2001, p23
[96] J.F des rober, F. méchin, H. puteaux, normes IFRS et PME, édition dunod, paris, 2004, p77
[97] J.F des robert, F. méchin, H. puteaux, op.cit, p119-120
[98] Claude thomassin, Robin gagnon, finance corporative, Claude Thomassin éditeur, canada, 2003, p43
[99] J.F des robert, F. méchin, H. puteaux, op.cit, pp106-107

➢ **الأصول:**

- الأصول غير الجارية غير المادية(المعنوية)؛
- الأصول غير الجارية المادية؛
- الأصول غير الجارية المالية؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزونات؛
- الزبائن و المدينون الآخرون؛
- الخزينة و شبه الخزينة؛
- حقوق على مصالح الضرائب؛
- الضريبة المؤجلة.

➢ **الخصوم:**

- الأموال الخاصة قبل توزيع النتيجة مع الفصل بين رأس المال المحرر و غير المحرر، الاحتياطات و النتيجة الصافية للدورة؛
- الخصوم الخارجية؛
- الضرائب المؤجلة؛
- الخصوم المالية؛
- مؤونة الأعباء و الإيرادات المسجلة مسبقا؛
- الموردون و الدائنون الآخرون؛
- الخزينة السالبة.

أما في حالة عرض الميزانية المجمعة لا بد من إظهار ضمن عناصر الأصول المساهمة المسجلة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ و ضمن عناصر الخصوم نصيب الأقلية.

هناك أيضا معلومات أخرى لدى المؤسسة الحرية في عرضها في الميزانية أو في الملحق، يمكن حصرها فيما يلي[100]:

- شرح طبيعة و الهدف من كل احتياطي قامت به المؤسسة؛
- تحديد جزء الحقوق و الديون لأكثر من سنة؛
- المبالغ التي سوف يتم تسديدها أو تحصيلها مع المؤسسة الأم، المؤسسات الأخرى التابعة لنفس المجمع، المساهمين و المسيرين...؛
- بالنسبة لشركات الأسهم و بالنسبة لكل نوع من الأسهم: عدد الأسهم المسموح بها، المحررة، المحررة جزئيا، القيمة الاسمية للسهم و تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية الدورة..؛
- نصيب السهم من الأرباح المزمع توزيعه، نصيب الأسهم التي تتمتع بامتيازات و شرح التعهدات المالية الأخرى.

إن عرض الأصول و الخصوم في الميزانية يفرض الفصل بين الأصول المتداولة(الجارية) التي تعبر عن كل ما ينجز أو يباع أو يستهلك خلال دورة الاستغلال التي لا تتعدى 12 شهرا أو 52 أسبوع و كل ما هو خزينة أو شبه خزينة، و الأصول الغير المتداولة(غير الجارية) و هي عكس الأصول الجارية و نفس الشيئ بالنسبة للخصوم أيضا لا بد من الفصل بين الخصوم الجارية التي تتضمن كل ما سيدفع خلال دورة الاستغلال

[100] يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية:مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر، الأردن، 2001، ص ص 102-103

و الخصوم غير الجارية، لكن يمكن عرضها حسب درجة السيولة في حال ما إذا كان ذلك يسمح بتقديم و إعطاء معلومة أكثر دلالة و مصداقية مع ضرورة عرض الضرائب المؤجلة سواء كانت في الأصول أو الخصوم ضمن العناصر المتداولة[101].

المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد نموذج محدد لإعداد الميزانية فهي تركت الحرية الكاملة للمؤسسة لتحديد الشكل النهائي للميزانية مع ضرورة التزامها بالحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها و المحددة من طرف المعايير في إطار المعيار المحاسبي رقم 01.

2. **جدول النتيجة:** يمكن تعريفه على أنه جدول يشمل مجموع العمليات التي تؤثر على ذمة المؤسسة سواء بالإيجاب أو السلب أي بالزيادة أو بالنقصان لفترة زمنية محددة[102]، فهي وثيقة تلخص الإيرادات و المصاريف التي ينتجها قيام المؤسسة بنشاطها بحيث يظهر على أساس محاسبة التعهدات و ليس على أساس محاسبة الخزينة. فتتجلى من خلال الفرق بين الإيرادات و المصاريف نتيجة الدورة من ربح أو خسارة.

المعايير المحاسبية الدولية تفرض حد أدنى من المعلومة الواجب عرضها و إظهارها في جدول النتيجة بشكل منفصل يمكن حصرها فيما يلي[103]:

- نواتج و مصاريف العمليات العادية؛
- نتيجة العمليات العادية؛
- النواتج و المصاريف المالية؛
- حصة النتيجة المتولدة من الفروع أو المؤسسات التابعة؛
- الضريبة على النتيجة؛
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية للسهم بالنسبة لشركات الأسهم.

هناك أيضا معلومات أخرى لدى المؤسسة الحرية في عرضها في جدول النتيجة أو في الملحق، يمكن حصرها فيما يلي[104]:

- تدهور أو نقص القيمة للأصول الثابتة و المخزونات و استرجاعها؛
- المؤونات أو استرجاع المؤونة؛
- التنازل على التجهيزات أو الاستثمارات الأخرى؛
- تحصيلات مع أطراف متنازع معها؛
- المؤونات الأخرى و استرجاعها.

ما يجدر الإشارة إليه هو عدم تبني المعايير المحاسبية الدولية للعناصر الغير عادية أو الاستثنائية لا في جدول حساب النتيجة و لا في الملحق التابع له، كما أن المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد نموذج لإعداد جدول النتيجة لكن حددت إمكانية عرضه حسب طريقتين إما وفقا للطبيعة أو حسب النشاط.

---

[101] Anne le manh, catherine maillet, normes comptables internationales IAS/IFRS, édition foucher, France, 2005, p16

[102] Vernimmen.P, finance d'entreprise, édition dallouz, paris, 2002, p1095

[103] Jean-francois bosquet et thomas E. jones et eric delesalle, normes IAS/IFRS Que faut-il faire? Comment s'y prendre?, édition d'organisation, paris, 2005, p15

[104] Christian Prat Dit Hauret, Eric Ducasse, Normes comptables internationales – IAS/IFRS, édition de Boeck universitaire, France, 2005, pp22-23

فالطريقة الأولى المرخص لها لعرض جدول النتيجة هي حسب الطبيعة، بحيث تركز هذه الطريقة على تجميع عناصر الإيرادات و المصاريف حسب عائلات مقسمة على أساس طبيعتها مثل عرض إيرادات الأنشطة العادية، الإيرادات الأخرى، تغيرات مخزون المنتجات التامة و الأشغال في طور الانجاز، المواد الأولية و الاستهلاكات، مخصصات الاهلاكات، مصاريف المستخدمين ...الخ.

و الطريقة الثانية ترتكز على الأنشطة أو الوظائف في المؤسسة بحيث يتم تصنيف المصاريف و الإيرادات وفقا لتوجيهها أو استعمالاتها خلال دورة الاستغلال أو دورة الاستثمار و التمويل مثل إيرادات الأنشطة العادية، تكلفة المبيعات، التكاليف التجارية، الإيرادات و المصاريف الأخرى، التكاليف الإدارية...الخ.

3. جدول تدفقات الخزينة:

جدول تدفقات الخزينة هو وثيقة مالية تسمح للمستعمل التعرف و قياس قدرة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية، بالإضافة إلى معلومات أخرى حول استعمالات المؤسسة للخزينة و شبه الخزينة التي هي بحوزتها و مختلف تفاصيل و مراحل تحقيقها[105].

فهو يسمح بتقديم معلومات لتقييم تغير صافي المركز المالي للمؤسسة و وضعيتها المالية من حيث توفر السيولة و قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية الطويلة أو القصيرة الأجل، بالإضافة إلى قدرتها على تغيير مبالغ و تواريخ استحقاق التدفقات النقدية، كما يسمح بالتعرف على التدفقات النقدية المستقبلية.

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 تعرف الخزينة أو المتاحات على أنها الأموال الموجودة في الصندوق و البنك بحيث يمكن إدراج ضمنها السحب على المكشوف الذي يمكن تسديده عند الطلب و مختلف تسهيلات الصندوق أما شبه الخزينة فهي تعبر عن التعهدات أو التوضيفات قصيرة الأجل في حدود ثلاثة أشهر التي يمكن تحوليها بشكل سريع إلى سيولة و التي تخضع لمخاطر ضعيفة جدا و يمكن إهمالها، أما تدفق الخزينة فهو ينتج عن التغير الحاصل بين دخول و خروج الأموال لفترة زمنية معينة.

إن عرض جدول تدفقات الخزينة يكون عن طريق تحديد تغيرات النقدية من حيث المدخلات و المخرجات خلال الدورة على أساس مصدرها أو الدورة المسؤولة عن التدفق النقدي التي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة دورات أو مجموعات رئيسية هي دورة الاستغلال إلى الدورة العادية و دورة الاستثمار و دورة التمويل[106].

- *التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة العادية[107]:*

الأنشطة العملية أو المتعلقة بالاستغلال تعتبر المصدر الرئيسي المولد لإيرادات و خزينة المؤسسة، و هي كل الأنشطة المختلفة عن أنشطة الاستثمار و التمويل. فالمعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قدم مجموعة من الأمثلة حول الأنشطة العادية أو العملية منها:

- مدخلات الخزينة الناتجة عن بيع السلع أو تأدية الخدمات؛
- تحصيلات الأموال جراء أتعاب و النواتج الأخرى؛
- التسديدات لصالح موردين السلع و الخدمات و تسديد مصاريف العمال؛
- تسديدات الضرائب و الرسوم.

---

[105] Bachy.B et simon.M, analyse financière des comptes consolidés normes IAS/IFRS, dunod, paris, 2005, p78

[106] طارق حماد عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص311

[107] Anne le manh, catherine maillet, op.cit, p 25

➢ *التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة الاستثمار*[108]:

أنشطة الاستثمار هي عمليات الحيازة و التنازل على الأصول طويلة الأجل و مختلف التوضيفات الغير مدمجة في خانة أشباه الخزينة، فعلى سبيل المثال نذكر العناصر التالية:

- مدخلات و مخرجات الخزينة الناتجة عن عمليات الحيازة أو التنازل على الاستثمارات المادية أو المعنوية؛
- تسبيقات الخزينة أو الاقراض المحققة مع المتعاملين مع المؤسسة باستثناء المؤسسات المالية

➢ *التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات التمويل:*

أنشطة التمويل تتمثل في الأنشطة التي تسمح بتغير في تركيبة الأموال الخاصة و ديون المؤسسة، فيمكن إدراج الأمثلة التالية حول ذلك:

- مدخلات الخزينة عن عمليات إصدار الأسهم؛
- مخرجات الخزينة إلى المساهمين في المؤسسة من أجل إنقاذ أسهم المؤسسة؛
- تدفقات الخزينة عن تسديد إصدار قروض سندية أو قروض عادية أو سندات الخزينة و مختلف القروض الطويلة أو القصيرة الأجل.

بالنسبة لفوائد القروض و حصة السهم من الربح من الممكن إدراجها ضمن التدفقات المرتبطة بالاستغلال أو المرتبطة بالتمويل لأن المعايير الدولية لم تفرض طريقة معينة لعرضها، آما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فانه يتم حسابها بناءا على نتيجة الدورة الناتجة عن الأنشطة الثلاثة السابقة الذكر و لا يمكن تقسيمها بينهم لذلك فإنها تدرج ضمن الأنشطة العادية أو أنشطة الاستغلال[109]، و فيما يتعلق بتسديد الضريبة على الأرباح فإنها تتدرج ضمن تدفقات الخزينة العادية.

أما بالنسبة لطريقة عرض جدول تدفقات الخزينة توجد طريقتين مسموح بها إما على أساس الطريقة المباشرة أو على أساس الطريقة غير المباشرة، فالطريقة المباشرة تسمح بإظهار العناصر الأساسية لدخول و خروج (حركات) الأموال بشكل خام مثل الزبائن و الموردين و الضرائب..الخ لأجل الوصول إلى تدفق الخزينة الصافية مع إجراء مقاربة بينها و بين النتيجة الصافية قبل الضريبة، و الطريقة غير المباشرة تنطلق من إجراء مجموعة من التعديلات و التصحيحات على النتيجة الصافية للدورة عن طريق الأخذ بعين الاعتبار تأثيرات العمليات التي لا تؤثر على الخزينة و التي ليس لها صبغة نقدية مثل الاهلاكات و المؤونات، تغير الزبائن و الموردين و المخزون، فوائض أو نقص القيمة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات.

4. جدول تغيرات الأموال الخاصة:

جدول تغيرات الأموال الخاصة يشكل وثيقة مهمة لدراسة الحركات التي حصلت في مختلف عناصر الأموال الخاصة خلال الدورة موضوع الإفصاح عنها. فالمعايير الدولية تحدد الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها في هذا الجدول المتمثلة في التغيرات حول[110]:

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء التي تأثير مباشر على الأموال الخاصة؛
- الإيرادات و المصاريف الأخرى المسجلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة؛

---

[108] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2002، ص 175

[109] Decock good, frank dosne, op.cit, p29

[110] أمين السيد أحمد لطفي؛ المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسيات؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛ 2004؛ ص 504

- العمليات المتعلقة برأس المال من زيادة أو تخفيض..الخ؛
- توزيع النتيجة أو التخصيصات المقررة خلال الدورة.

5. ملحق القوائم المالية:

ملحق القوائم المالية يتضمن معلومات و شروحات و تفسيرات لتسهيل فهم و قراءة القوائم المالية الأساسية المعروضة و التي تم ذكرها سابقا حول الطرق المحاسبية المستعملة لإعداد و عرض تلك القوائم، فهو له دور مهم و جوهري لأنه يتوفر على بعض المعلومات غير متضمنة في أي من القوائم المالية السابقة الذكر التي قد يكون لها طابع نثري أكثر منه رقمي، فكل عنصر من عناصر الميزانية و جدول النتيجة و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة من الممكن أن يتوفر على إحالات إلى الملحق الذي يمكن أن يكون في شكل جداول رقمية أو في شكل نثري[111].

يتوفر الملحق بشكل أساسي على النقاط التالية[112]:

- الطرق المحاسبية المعتمدة لإعداد و عرض القوائم المالية؛
- الإشارة إلى المعلومات المفروض عرضها من طرف المعايير و غير واردة في القوائم المالية الرئيسية؛
- معلومات متعلقة بالمؤسسات الفرعية أو المؤسسة الأم و طبيعة العمليات بينها؛
- التوافق أو عدم التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و كل اختلاف مع المعايير الدولية لا بد من شرحه و تفسيره؛
- معلومات متعلقة بالمستقبل القريب المؤسسة فلا يقصد بها القوائم التقديرية و إنما معلومات غير متأكد منها يمكن أن تؤثر على المؤسسة؛
- تقديم معلومات إضافية و مكملة للقوائم المالية.

ففي حالة تغيير في طرق عرض أو تصنيف عناصر القوائم المالية أو تصحيح الأخطاء فانه لابد من شرح و تفسير ذلك كله في الملحق إذا كان لتلك المعلومة أهمية و تأثير على المعلومة التي تقدمها و قابليتها للمقارنة، بالإضافة إلى توفير معلومات حول الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات في حالة ما إذا كان لها تأثير قوي على فهم و قراءة القوائم المالية من خلال تحديد طبيعة الحدث و درجة تأثيره على الوضع المالي و على قرارات المستعملين.

فكل الأحداث ما بعد إقفال الحسابات الختامية حتى و لو لم يتم تسجيلها و إدراجها ضمن القوائم المالية لا بد من إدراجها في ملحق القوائم المالية، و ذلك لتوفير معلومات خاصة و ضرورية للمستعمل لفهم أشمل و أوفى لوضعية المؤسسة و لتقييم بشكل أفضل و أكثر شفافية و واقعية لمردودية وللمخاطر التي تواجهها.

بالإضافة إلى ذلك فانه حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 لا بد من توفير و عرض معلومات مختلفة حول القطاعات التي تمارسها المؤسسة في حالة تنوع و تعدد مناطق مزاولة لأنشطتها، فهذه المعلومات تتعلق بمختلف المنتجات و الخدمات التي تقدمها المؤسسة أو المناطق الجغرافية التي تنشط فيها، ففي الغالب يكون عرض المعلومة القطاعية حسب قطاع النشاط أو على أساس المنطقة الجغرافية، لكن هذا المعيار المحاسبي لا يطبق إلا على المؤسسات التي تلجأ علانية للادخار العام مع إمكانية تطبيقه على المؤسسات الأخرى[113].

---

[111] Jacqueline langot, Comptabilité anglo-saxonne: normes US GAAP et rapprochement avec les IAS/IFRS, édition économica, 2006, pp 69-70

[112] C.mailet-baudrier et A. le manh, op.cit, p36

[113] Vip groupe communication; Initiation aux normes comptables internationales, livret stagiaire, Alger, 2002, p08

فالمعايير الدولية تعطي أسبقية و أفضلية للميزانية على جدول النتيجة فالميزانية هي الراجحة و المتفوقة على جدول النتيجة الذي يعتبر وثيقة شارحة و موضحة و مفصلة للنتيجة الظاهرة في الميزانية، الأمر الذي يستدعي تدقيق طرق العرض و التقييم لعناصر الميزانية و مختلف القوائم المالية الأخرى.

المبحث الثالث: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي

إن الأصول و الخصوم المدرجة في ميزانية أي مؤسسة هي عناصر تعبر عن ذمتها بحيث لها قيمة اقتصادية موجبة(الأصول) أو سالبة(الخصوم)، فالقيمة الواجب إعطاؤها لعناصر الأصول و الخصوم في تاريخ محدد هي التي تطرح مشاكل كبيرة يصعب على المحاسبة لوحدها الإجابة عليها، فعملية تقييم هذه العناصر تكتسي أهمية كبيرة لأن تأثير ذلك يكون مباشر على الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة و على نتيجة الدورة، لذلك من الأهمية بمكان تحديد بشكل دقيق قواعد و شروط تقييم مختلف عناصر الأصول و الخصوم المدرجة في ميزانية المؤسسة.

النقطة الأولى لهذه الإشكالية تتعلق بتاريخ إعطاء القيمة لتلك العناصر أو مكونات الأصول و الخصوم، بحيث نجد أربع حالات على هذا المستوى:

1. عند تاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة؛
2. عند تاريخ إقفال الحسابات و إعداد الميزانية بحيث يجب تحديد القيمة الواجب اعتمادها؛
3. عند تاريخ البيع أو التنازل أي عند الخروج من ذمة المؤسسة.

أما النقطة الثانية التي تطرح أيضا مشكلة متعلقة بالتقييم هي مرتبطة بالقيمة الواجب إعطاؤها لتلك العناصر في حد ذاتها سواء بالالتزام بقاعدة ثبات وحدة النقد بحيث يتم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية و عملية التقييم تكون فقط عند تاريخ دخول العنصر إلى ذمة المؤسسة و نقص القيمة تسجل لاحقا في شكل اهلاكات دورية، أما الحالة الثانية فهي إمكانية إعادة تقييم مختلف عناصر الميزانية بعد أول تاريخ تسجيلها حسب القيمة العادلة أو القيمة السوقية و هي الطريقة المفضلة و المعتمدة من طرف المعايير الدولية.

فعناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصاريف تسجل محاسبيا إذا توفرت الشروط التالية[114]:

1. من المحتمل أن تعود جميع المزايا الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة؛
2. ذلك العنصر له قيمة أو تكلفة من الممكن على المؤسسة تقييمها بشكل صادق.

فطرق تقييم العناصر الواردة في الميزانية مبنية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية فهي الطريقة المرجعية، مع إمكانية الخروج عن هذه القاعدة و استعمال طرق أخرى للتقييم من بينها[115]:

1. القيمة العادلة أو القيمة الحالية؛
2. قيمة الانجاز؛
3. القيمة المستحدثة أو قيمة المنفعة.

فيما يتعلق بتقييم و تسجيل إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن عمليات بيع السلع أو تأدية الخدمات لا يتم تسجيلها إلا إذا توفرت الشروط التالية[116]:

1. المؤسسة حولت للمشتري المخاطر و المنافع المهمة المرتبطة بملكية السلعة؛
2. لا يبقى للمؤسسة أي تدخل في تسيير تلك السلع؛
3. مبلغ الإيرادات من الأنشطة العادية من الممكن تقييمه بشكل صادق؛

[114] Le cadre conceptuel des normes IAS/IFR, article N°83
[115] Pascal. B. Pierre, instruments financiers et IFRS, edition Dunod, paris, 2007, p16
[116] IAS 18 article N°20

4. تكلفة تلك السلع أو المنتجات يمكن تقييمها بشكل صادق.

فهذه الإيرادات يجب تسجيلها على أساس القيمة العادلة للمبالغ المحصلة أو التي سوف يتم تحصيلها إذا كان التسديد يكون لأجل، بحيث لا بد أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الجزء المتعلق بسعر البيع و الجزء الأخر كإيراد مالي أو مصاريف مالية في حالة البيع أو الشراء لأجل. و بالنسبة للإيرادات العادية الناتجة عن تأدية الخدمات لا بد من تسجيلها على أساس درجة التقدم في الخدمات غير المنتهية في نهاية الدورة شرط إمكانية تقييم نسبة التقدم و الأعباء المتحملة بشكل صادق[117]. حيث يمكن أن ندرج الحالة التالية لمؤسسة قامت ببيع سلعة معينة بمبلغ 000 000 5دج بتاريخ 2009/04/01 وفقا لشروط البيع التالية:35% بتاريخ إمضاء العقد؛40% بعد سنة؛25 % بعد سنتين. و المؤسسة قدرت بأن الزبون لو أراد الحصول على قرض بنكي لتمويل عملية الشراء سوف يكون بسعر فائدة 8,5% سنويان فنجد:

- القيمة الحالية للتسديدات:

$$1\,750\,000 + 2\,00000\,(1.085)^{-1} + 1\,250\,000(1.085)^{-2} = \underline{4\,655\,173}\text{DA}$$

- الإيراد المالي من العملية: 5 000 000-4 655 173 = 344 683DA

و يكون التسجيل المحاسبي للعملية كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/04/01		
41		الزبائن	5 000 000	
	70	مبيعات البضائع		4 655 173
	76	الإيرادات المالية		344 683
		بيع بضاعة لأجل		

فإذا ما قارنا هذا مع ما يقتضيه المخطط الوطني للمحاسبة فإننا نجد أن هذا الأخير يسجل المبلغ كله في حساب مبيعات البضائع و لا يأخذ بعين الاعتبار الإيراد الناتج عن عملية تأخير الدفع، الأمر الذي يؤدي إلى تضخيم مبيعات البضائع و تقليل قيمة الإيرادات المالية مما يؤثر على القراءة الصحيحة للأرصدة الوسيطية التي يقدمها.

I. تقييم الأصول الثابتة المادية (غير الجارية):

الأصول الثابتة المادية عرفت حسب المعيار المحاسبي رقم 16 على أنها أصول مادية موجهة للاستعمال لأكثر من سنة أي أكثر من دورة محاسبية واحدة في عملية إنتاج السلع أو تأدية الخدمات أو موجهة للإيجار أو لاستعمالها لأغراض إدارية، فإدراجها ضمن عناصر الأصول يستلزم توفر شرط مراقبة المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية و مصداقية تحديد و تقييم تكلفتها[118]. على سبيل المثال الأراضي، البنايات، معدات النقل، تجهيزات و آلات، معدات و أدوات المكتب...الخ

بحيث أن الأصول المادية غير الجارية تسجل ضمن الأصول إذا كانت المنافع الاقتصادية المستقبلية المنتظرة و المخاطر المتعلقة بالأصل كلها تعود على المؤسسة بالإضافة، إلى إمكانية تقييم تكلفة الأصل بشكل صادق و شفاف و يعبر عن الواقع.

1. التقييم الأولي عند تاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة:

[117] Christel Decock good, frank dosne, op.cit, p37
[118] IAS 16, Article N°07

يتم تقييم الأصول الثابتة المادية في هذا التاريخ على أساس التكلفة التاريخية مع مراعاة هل هي حيازة أو عملية تبديل أو تم الحصول عليها مجانا.

1. حالة الحيازة بشكل عادي:

ففي حالة الحيازة عليها فان تكلفة الحيازة تشمل العناصر التالية[119]:

- سعر الحيازة يحسب بعد تخفيض جميع التخفيضات التجارية و خصم استعجال الدفع و تخفيض الضريبة المسترجعة مضاف إليه الرسوم الجمركية و الضرائب الأخرى غير المسترجعة؛
- مختلف المصاريف المباشرة و الضرورية للوصول إلى حالة الاستعمال المثالي للأصل كما هو مقرر له مثل مصاريف التركيب و مصاريف العقود و الأتعاب المهنية كالمعماريين و المهندسين إذا كانت مباشرة للاستعمال؛
- المصاريف التي تسمح بوضع الأصل في المكان المخصص له مثل مصاريف النقل و الشحن و مصاريف التجريب.

بالإضافة إلى هذه المصاريف يمكن إدراج ضمن التكلفة مصاريف تهيئة المكان و مصاريف النزع أو الهدم و إعادة تهيئة الموقع أو مكان الاستثمار في نهاية مدة الاستعمال.

أما المصاريف العامة الإدارية، مصاريف التكوين مثل تكوين الأفراد المستعملين للأصل و التكلفة الناتجة عن استعمال الأصل أقل من قدرته أي تكلفة الفرصة الضائعة عن سوء الاستغلال الكامل لقدرات الأصل فإنها تستثنى من تكلفة الأصل و لا يمكن إدراجها ضمن التكلفة. ففي هذه النقطة يمكن أن نأخذ حالة مؤسسة قامت بالحيازة على معدات صناعية بتاريخ 2009/04/01 بسعر 1 500 000 دج، مصاريف النقل 40 000 دج، مصاريف وضع الآلة في الخدمة 123 000دج، مصاريف تكوين العاملين المستعملين للآلة 120 000 دج، كما أن الآلة لا يمكن أن تشتغل بشكل عادي خلال الشهر الأول فالخسارة المترتبة عن ذلك من استهلاك المواد الأولية و اليد العاملة قدرت بـــ 60 000 دج. و المطلوب تحديد تكلفة حيازة الآلة؟

سعر الشراء	1 500 000
+ مصاريف النقل	40 000
+ مصاريف الوضع في الخدمة	123 000
المجموع:	**1 663 000 دج**

أما مصاريف تكوين العمال و خسارة الاستغلال فهي مستبعدة من تكلفة الحيازة و تسجل ضمن مصاريف الدورة.

كما يمكن أن نأخذ حالة[120] أخرى لمؤسسة أخرى قامت بتاريخ 2009/03/06 بحيازة قاعدة بترولية بقيمة 180 مليون دج، مختلف العمليات إلى غاية بداية الاستغلال كلفت 10 مليون دج تم فوترتها و تسديدها بتاريخ 2009/06/07. و تكاليف الوضع في الخدمة التي قامت بها المؤسسة قدرت بـــ 03 مليون دج و مدة منفعة القاعدة قدرت بـــ 25 سنة و كانت بداية الاستغلال بتاريخ 2009/10/15. لكن التشريع المعمول به يفرض في نهاية مدة الاستغلال إعادة تهيئة الأرضية الذي يكلف 60 مليون دج و الآلات و المعدات التي سوف يتم استرجاعها يمكن التنازل عنها بـــ 12 مليون دج.

[119] El besseghi. M, Boussoura. M, Djadja. O, séminaire sur les Règles de comptabilisation et d'évaluation selon les normes IAS/IFRS, Ordre National Des Experts Comptables Commissaires Aux Comptes et Comptables Agrées Conseil Régional Centre, Alger, février 2008

[120] Pierre B, Guillaume B, cours de comptabilité approfondie, intec.cnam, paris, 2008/2009, p41

← قيمة إدخال القاعدة في ذمة المؤسسة: 180+10+03+60-12=241 مليون دج

بحيث يكون التسجيل المحاسبي للعملية على الوجه التالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/03/06		
232		الأصول الثابتة قيد الانجاز	180	
	404	موردوا الاستثمارات		180
		أشغال قيد الانجاز		
		2009/06/07		
232		الأصول الثابتة قيد الانجاز	10	
	51	النقديات		10
		تسديد بعض المصاريف		
		209/10/15		
215		التركيبات التقنية	241	
	232	الأصول الثابتة قيد الانجاز		190
	732	الإنتاج المثبت		3
	15	مؤونة تهيئة القاعدة		48
		تحويل الأصل قيد الانجاز إلى الأصل المعني		

فلو رجعنا إلى الممارسة المحاسبية في الجزائر و التي يفرضها المخطط الوطني للمحاسبة نجد بأنه في حالة وجود مصاريف إعادة تهيئة مكان الاستثمار فانه لا يتم تقديرها مسبقا و إدراجها ضمن تكلفة الاستثمار باعتبارها متعلقة و مرتبطة بالاستثمار و إنما يتم تسجيلها ضمن مصاريف الدورة التي تحملتها أي الدورة الأخيرة بحيث يكون تأثيرها على نتيجة تلك الدورة فقط، في حين المعالجة حسب النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية يتم توزيعها على عدة دورات في شكل اهلاكات كما أنه لا يتم تشكيل مؤونة لذلك.

في حالة الحيازة على أصل مادي بشكل متصل بتكلفة كلية لمجموعة من المكونات لا بد من فصلها عند تسجيلها في المحاسبة مثل في حالة الحيازة على مبنى لا بد من الفصل في التسجيل المحاسبي بين المبنى في حد ذاته و الأرض المبني فوقها. شريطة أنه يمكن الفصل بينها و معالجتها بشكل أحادي منفصل و تقييمها بالرجوع إلى سعر السوق. فمثلا قامت مؤسسة بحيازة مخزن في المنطقة الصناعية بتاريخ 2009/04/01 بمبلغ 000 200 1 دج و كانت أتعاب الموثق بمبلغ 000 4 دج و مصاريف التسجيل بمبلغ 000 32 دج و مصاريف العقد 850 دج.

تحديد قيمة المخزن: 1 200 000+4 000+32000+850=1 236 840DA

هذه القيمة لا بد من تقسيمها بين الأرضية و البناية في حد ذاتها، فإذا اعتبرنا أن قيمة الأرضية 000 300دج و قيمة البناء 000 900دج و مصاريف الحيازة يتم توزيعها بين هذين العنصرين كما يلي:

- بالنسبة للأرضية: (840+32 000+4 000)x300 000/1 200 000=9 210 (**309 210**)
- بالنسبة للمبنى: (840+32 000+4 000)x 900 000/1 200 000=27 630 (**927 630**)

لو قارنا ذلك مع ما يطرحه المخطط الوطني للمحاسبة نجد اختلاف كبير بحيث انه لا يتم الفصل بين الأرضية و المبنى في حد ذاته بل يتم تسجيل الكل في حساب البنايات، بحيث يكون تأثير ذلك على نتيجة الدورة كبير من خلال حساب الإهلاك على المبلغ الإجمالي و ليس فقط على المبنى على اعتبار أن الأراضي غير قابلة

للإهلاك. بالإضافة إلى ذلك فان المصاريف الملحقة حسب المخطط الوطني للمحاسبة يتم تسجيلها كلية ضمن مصاريف الدورة و يكون تأثيرها فقط على نتيجة تلك الدورة في الوقت الذي هي مرتبطة بالأصل الذي يعمر لأكثر من دورة و من الحكمة توزيعها على مدة حياة الأصل على عدة دورات.

كما أن المعايير المحاسبية الدولية تسمح و ترخص استعمال طريقة التسجيل حسب الأجزاء[121] المكونة للأصل المادي في حال ما إذا كانت مدد استعمال هذه الأجزاء مختلفة أو يقدم مزايا اقتصادية مستقبلية بوتيرة مختلفة حتى و لو تمت حيازة الأصل بشكل كلي من الممكن القيام بتقييم كل جزء على حدى، إضافة إلى كون قيمتها ذات دلالة و تتمتع بالأهمية النسبية و ليست ذات قيم بسيطة أو ضعيفة و يمكن تقييمها بشكل صادق[122]. و كمثال على ذلك نأخذ حالة شركة طيران بحيازة طائرة مدة منفعتها 30 سنة لكن مقاعدها يتم تغييرها و استبدالها كل 05 سنوات و هيكل الطائرة تستدعي سياسة المؤسسة استبداله كل 07 سنوات محرك الطائرة لا بد من تغييره بمحرك جديد كل 10 سنوات على الأكثر. فكل عنصر من هذه العناصر لا بد من إجراء تقييم و تسجيل مستقل له.

أيضا من بين الحالات التي تركز عليها المعايير المحاسبية الدولية هي قضية الحيازة على الأصول المادية غير الجارية مع تأجيل عملية تسديد قيمتها لأنه لا بد من الفصل بين قيمة الأصل في حد ذاته و قيمة العائد المتوخى من عملية تأجيل الدفع التي تعتبر إيراد أو مصروف مالي يوزع على مدة التأجيل بحيث لو كان التسديد كلية في تاريخ الحيازة لاختلفت تكلفة الأصل. و يمكن أن نورد الحالة التالية لمؤسسة قامت بتاريخ 2009/03/01 بحيازة أصل مادي غير جاري بتكلفة 000 300 دج في حالة التسديد في أجل 15 يوم. لكن المؤسسة اتفقت مع المورد على تسديد مبلغ 000 100 دج عند الاستلام أي بتاريخ 2009/03/01 و الباقي على 12 شهر كأقصى أجل لكن تكلفة الأصل تصبح 000 333 دج.

← في هذه الحالة لا بد على المؤسسة تسجيل هذه الآلة بمبلغ التسديد نقدا أي 000 300 دج و الباقي يسجل كمصروف مالي يوزع على فترة التسديد.

← يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/03/01		
20		الأصل الثابت غير الجاري	300 000	
	51	النقديات		100 000
	404	موردوا الاستثمارات		200 000
		حيازة اصل غير جاري		
		2009/12/31		
66		المصاريف المالية	27 500	
	404	موردوا الاستثمارات		27 500
		تسجيل المصروف المالي		
		//		
404		موردوا الاستثمارات	230 000	
	51	النقديات		230 000
		تسديد تكلفة الحيازة		

هذه الحالة تعالج أيضا قضية الشراء أو الحيازة بالأجل أين لا بد من تسجيل الفارق ضمن المصاريف المالية نظرا لتأجيل عملية الدفع، بحيث يكون تأثيرها على النتيجة لدورة 2009 بالسلب بمبلغ 500 27 دج

[121] Comptabilisation par composant
[122] C.mailet-baudrier et A. le manh, op.cit, p52

و بواقع 500 5 دج خلال دورة 2010 خلافا للنتيجة حسب المخطط الوطني للمحاسبة. كما رأينا في حالة سابقة أين كانت تشكل إيرادات لها على تأثير على نتيجة الدورة و الأرصدة الوسيطية التي تقدمها.

في حالة ما إذا كانت الأصول الثابتة المادية غير الجارية تستدعى إجراء عمليات صيانة و إصلاحات دورية فانه يمكن تسجيلها كجزء مستقل للآلة أو الأصل و يمكن إهلاكه بشكل عادي كالأصول المادية و المعايير المحاسبية الدولية لا تسمح بإجراء و تسجيل مؤونة للعملية، أما ما يتعلق بالعناصر ضعيفة القيمة فإنها لا تسجل ضمن الأصول الثابتة المادية و إنما تسجل كمصاريف عادية للدورة، بالإضافة إلى ذلك فان تكاليف استبدال قطع الآلات فإنها لا تسجل ضمن حساب الأصل المادي إلا إذا كلن ذلك يساهم في رفع المزايا الاقتصادية المستقبلة عن طريق ارتباطها مباشرة باستعمال الآلة و يرفع مدة استعمالها لفترة أطول مع توفر شرط الأهمية النسبية للمبلغ و نفس المعالجة بالنسبة المتعلقة بالمحيط و الأمان في مناطق العمل[123]. فيمكن إدراج مثال حول مؤسسة بحرية بحيازة زورق ذو سرعة كبيرة بتكلفة إجمالية 10 ملاين دينار مدة استعماله و منفعته قدرت بـــ 40 سنة. غير أن القانون البحري يفرض إجراء ترميم القوقعة كل 10 سنوات، بحيث قدرت مدة الأشغال بـــ 10 أيام و تكلفة ذلك من تاريخ إيقاف النشاط إلى تاريخ البدء بـــ 000 600 دج.

← في هذه الحالة يمكن تسجيل الأصل في شكل جزئين عند تاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة:

1. الزورق أو السفينة بتكلفة 000 400 9 دج
2. عملية الصيانة بتكلفة 000 600 دج

هذه المعالجة لم يكن مسموح بها حسب المخطط الوطني للمحاسبة أين كان يتم تسجيل الأصل بشكل إجمالي في حساب واحد بمبلغ 10 مليون دج في المثال السابق.

2. في حالة إنتاج المؤسسة للأصل لحاجتها الخاصة:

الأصول الثابتة المادية غير الجارية المنتجة من طرف المؤسسة فإنها تقيم بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة على أساس تكلفة الإنتاج، بحيث أن تكلفة الإنتاج تشمل المصاريف المباشرة للعملية خلال دورة الإنتاج مثل المواد و اللوازم المستهلكة و اليد العاملة المستعملة و المصاريف غير المباشرة المتغيرة و الثابتة مثل اهلاكات الآلات و المعدات التي تستعمل في الإنتاج و مصاريف الصيانة و الإصلاحات للمباني و التجهيزات المباشرة للإنتاج، بالإضافة إلى مصاريف النزع أو الهدم كما يمكن إدماج تكاليف الاقتراض لتمويل عملية الإنتاج[124]. كما يظهر ذلك من خلال الحالة التالية لمؤسسة قامت ببناء مرءاب مخصص لحفظ تجهيزات المؤسسة، حيث أن الأشغال بدأت بتاريخ 2009/01/01 و استمرت الأشغال لمدة 08 أشهر. تم خلال هذه الفترة استهلاك ما قيمته 000 80 دج من المواد الأولية في العملية، مصاريف اليد العاملة 000 70 دج من بينها 000 10 دج أجور حراس المؤسسة و المصاريف الغير المباشرة قدرت بمبلغ 000 36 دج منها ما قيمته000 6 دج كضرائب و رسوم تتعلق بمبيعات المؤسسة دفعتها المؤسسة، و كانت بداية استعماله بتاريخ 2009/09/01.

← تكلفة الاستثمار: 000 80+000 60+000 30= 000 170 دج

← أما أجور الحراس و الضرائب و الرسوم فإنها تستبعد لأنها غير مرتبطة بعملية الإنتاج.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/09/01		
213		البناية	170 000	
	732	الإنتاج المثبت		170 000

[123] Eric Delesalle, revue française de comptabilité: provision pour grosse réparations et amortissement par composants, R.C.F. 351, France, 2003, p27

[124] Philippe T, Hubert T, comptabilité en IFRS, Éditions d'Organisation, France, 2004, p40

		بناء مراب		

هذه المعالجة تسمح لنا بإظهار الصورة الحقيقة لنتائج المؤسسة بحيث أن هذه المصاريف تم تسجيلها حسب طبيعتها و تسجيلها ضمن حسابات الإيرادات بنفس القيمة حتى يكون تأثيرها على النتيجة معدوم احتراما لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، و التأثير يكون فقط من خلال الاهلاكات. كما أن أجور حراس المؤسسة و الضرائب و الرسوم المتعلقة بالمبيعات لا بد من استبعادها من تكلفة الإنتاج سواء كان المنتج أصل مادي طويل الأجل أو مخزون لأنه لا يرتبط به على عكس ما كان مستعملا من خلال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

3. *في حالة حصول المؤسسة على الأصل مجانا:*

الأصول الثابتة المادية غير الجارية التي تحصلت عليها المؤسسة مجانا فإنها تسجل على أساس القيمة العادلة بتاريخ بداية الاستغلال أو الاستعمال، هذه القيمة تحدد بناءا على وجود سوق ناشط يشتغل في شكل عادي دون وجود تغيرات أو تأثيرات استثنائية.

4. *في حالة الحصول على الأصل على سبيل الاستبدال:*

نفس المعالجة بالنسبة للأصول المادية غير الجارية التي تم الحصول عليها عن طريق استبدالها بأخرى كالتي تم الحصول عليها مجانا بحيث يتم تقييمها على أساس القيمة العادلة بتاريخ دخولها إلى ذمة المؤسسة و الفارق بين هذه القيمة و قيمة الأصل يسجل كإيراد من عملية الاستبدال.

أما في حالة عدم إمكانية الحصول أو تحديد القيمة العادلة للأصل فانه يقيم على أساس القيمة المحاسبية الصافية للأصل الذي تم استبداله به ففي هذه الحالة لا تطرح أي مشاكل و لا تنتج فوائض قيمة. يمكن إدراج الحالة التالية لمؤسسة قامت بتاريخ 2007/01/01 بإدخال حيز الخدمة آلة M1 قيمتها 100 000 دج، هذه المؤسسة إستراتجيتها تقتضي الاحتفاظ بالآلة لمدة 05 سنوات قبل أن تتنازل عنها، مع العلم أن هذا النوع من الآلات مدة منفعته في العادة 10 سنوات، يمكن التنازل عنها بنهاية الخمس سنوات بـ 10 000 دج و المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك الخطي. في 2009/12/31 قامت المؤسسة باستبدال الآلة M1 بآلة أخرى M2 قيمتها 55 000 دج مع تسديد مبلغ 3 000 دج.

← المطلوب تسجيل عملية الاستبدال بتاريخ 2009/12/31.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/12/31		
681		مخصصات الاهلاكات	18 000	
	281	إهلاك الآلة M1		18 000
		قسط إهلاك الآلة		
		2009/12/31		
2181		الآلة M2	55 000	
281		إهلاك الآلة M1	54 000	
	2182	الآلة M1		100 000
	51	النقديات		3 000
	752	فائض القيمة		6 000
		تبادل الآلات		

5. حالات أخرى خاصة:

1. تكلفة الاقتراض: في حالة إنتاج أو حيازة أصول يستلزم فترة زمنية طويلة نوعا ما و يتم تمويلها كليا أو جزئيا عن طريق الاقتراض الذي ينتج عنه تكاليف مالية التي من حيث المبدأ تسجل منفصلة ضمن المصاريف المالية خلال الدورة أو الدورات المعنية و هي المعالجة المرجعية و ذات الأولوية. لكن المعايير المحاسبية الدولية بناءا على المبدأ رقم 23 يمكن إدماجها ضمن تكلفة الإنتاج أو تكلفة الحيازة إذا توفرت الشروط التالية:
   1. تكلفة الاقتراض مرتبطة بفترة إنتاج الأصل إلى غاية الاستلام النهائي و الكلي؛
   2. أن يرتبط القرض بأصل يتطلب فترة زمنية طويلة لتهيئة و إنتاج أو تشييد قبل استعماله أو بيعه مع الإشارة إلى عدم تحديد دقيق لهذه الفترة الزمنية الطويلة؛
   3. من الممكن تقييم تكاليف الاقتراض بشكل صادق؛
   4. أن يرتبط القرض مباشرة بالحيازة أو الإنتاج.

تكلفة القرض بالإضافة إلى الفوائد فإنها تشمل أيضا المصاريف الملحقة مثل مصاريف تحضير الملف و مصاريف الإصدار و فوارق تغير أسعار صرف العملات في حالة القرض بالعملة الصعبة...الخ، كما يجب على المؤسسة أن تلتزم بتطبيق نفس المعالجة لتكاليف الاقتراض بشكل مستمر و على جميع الأصول التي تتوفر على الشروط السابقة[125].

2. حيازة أصول بالعملة الصعبة: بالنسبة للأصول المادية التي تمت حيازتها بالعملة الصعبة فانه يتم بتاريخ إدخالها إلى ذمة المؤسسة تحويل قيمتها إلى العملة المحلية على أساس سعر صرف العملة بتاريخ العملية، و إذا كان التسديد مؤجل فان فوارق الصرف بتاريخ التسديد فإنها تسجل إما ضمن الإيرادات أو المصاريف حسب الحالة. كما يظهر ذلك من خلال مثال مؤسسة جزائرية قامت بحيازة و استلام معدات على مؤسسة أمريكية على الحساب بتاريخ 2009/11/01 بمبلغ 25 مليون دولار أين كان سعر الصرف 01€ =65 دج و بتاريخ 2009/12/31 لم يتم تسديد قيمة المعدات و كان سعر الصرف 01 €=50 دج.

← المطلوب تسجيل العملية بتاريخ الحيازة و نهاية الدورة.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/11/01		
218		المعدات	1 625	
	404	موردوا الاستثمارات		1 625
		حيازة معدات		
		2009/12/31		
404		موردوا الاستثمارات	375	
	76	إيراد مالي		375
		فرق تحويل العملة		

[125] IAS 23 ; article N°05

المخطط الوطني للمحاسبة لم يعالج العمليات بالعملة الصعبة و لم يحدد طريقة تسجيل آثار تغيرات أسعار الصرف رغم تأثيرها المباشر على خزينة المؤسسة و على نتائجها، لكن الممارسة المحاسبية في المؤسسات الجزائرية كانت تقضي بتسجيلها ضمن العناصر خارج الاستغلال سواء ضمن حسابات الإيرادات أو ضمن حسابات المصاريف رغم ارتباطها في كثير من الحالات بعمليات عادية للاستغلال.

3. حيازة الأصل عن طريق القرض الايجاري: عمليات القرض الايجاري هي عبارة عن عقد بين المؤجر و المؤجر له لفترة زمنية محددة تسمح للمؤجر له استعمال الأصل مع تسديد مبلغ معين على دفعات. فالقرض الايجاري أو الإيجار التمويلي يترتب عليه تحويل كامل المخاطر و المنافع المتعلقة بالأصل إلى المؤجر مع إمكانية الاحتفاظ بالأصل في نهاية الفترة، بحيث يتم تسجيلها ضمن الأصول و الخصوم على أساس أقل قيمة بين القيمة العادلة و القيمة المحينة للتسديدات[126].

فعقود الإيجار البسيط هي التي لا تتوفر على الشروط التالية التي يجب أن تتوفر في عقود التمويل الايجاري[127]:

- ملكية الأصل تحول إلى المؤجر له بعد انتهاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار التمويلي يعطي للمؤجر له الحق في الاحتفاظ بالأصل بسعر يقل عن القيمة العادلة له بتاريخ نهاية المدة؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل في حال ما إذا لم يكن هناك تحويل لملكية الأصل إلى المؤجر له؛
- بتاريخ بداية سريان العقد القيمة المحينة للدفعات التي سوف يتم تسديدها لا بد أن تقترب من القيمة العادلة للأصل.

فيمكن إدراج المثال التالي لمؤسسة A قامت بتوقيع عقد إيجار لمدة 09 سنوات مع مؤسسة B تسدد في بداية كل ثلاثي مبلغ إيجار سنوي بـــ 600 19 وحدة نقدية مع تسديد 0.2 وحدة نقدية لكل وحدة منتجة من قبل الآلة، مع إمكانية الاحتفاظ بالآلة في نهاية السنة الخامسة بتسديد مبلغ 000 60 وحدة نقدية. و تكلفة أو قيمته الأصلية من طرف المؤسسة المؤجر لها لو قبلت هي 000 120 وحدة نقدية.

← في هذه الحالة فان العقد لا يندرج ضمن عقود التمويل الايجاري لأنه لا يتوفر على الشروط الضرورية، حيث أن مدة العقد لا تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للآلة بالإضافة إلى أن السعر لا يمثل جزء بسيط من التكلفة الأصلية لأنها تمثل 50 % منها.

← بالنسبة للمؤسسة A تسجل هذه الدفعات كمصاريف الإيجار بشكل عادي و بالنسبة للمؤسسة B فتدرجها ضمن الاستثمارات المادية و تطبق عليها الإهلاك بشكل طبيعي و دفعات الإيجار فإنها تسجل كإيراد تقديم خدمات.

كما يمكن أن نأخذ مثال[128] آخر لمؤسسة أخرى قامت مؤسسة A بتاريخ 2009/01/01 بكراء شاحنة من الحجم الكبير من مؤسسة B تستعملها في عمليات النقل البري مع تسديد كراء سنوي بمبلغ 000 20 وحدة نقدية تدفع في بداية كل ثلاثي لمدة 09 سنوات، مع عدم إمكانية الاحتفاظ بالشاحنة في نهاية السنة التاسعة حيث من الممكن أن يتم التنازل عليه لمؤسسة أجنبية بمبلغ 000 10 وحدة نقدية. حيث أن تكلفة الحيازة من طرف المؤسسة المؤجرة هي 000 120 وحدة نقدية.

[126] Sofiane Benbelkacem, séminaire international sur les normes comptable IAS/IFRS: intervention sur les contrats de location financement, Tizi-Ouzou, 2008
[127] IAS 17, article N°10
[128] Ahmed mimeche, séminaire sur les normes IAS/IFRS: exercices d'application, INSIM tizi ouzou, 2005

← في هذه الحالة فان العقد هو عقد تمويل تأجيري حتى و لو لم يتم تحويل ملكية الشاحنة في نهاية مدة العقد إلى المؤجر له المؤسسة A باعتبار مدة العقد تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للشاحنة.

← تحديد معدل الفائدة الثلاثي المطبق $5\,000 \times \frac{1-(1+i)^{-36}}{i} \times (1+i) + 10\,000 \times (1+i)^{-36} = 120\,000$

معدل الفائدة السنوي المكافئ $t = (1+i)^4 - 1 = 11{,}52\ \%$ $i = 2{,}763\ \%$

التسجيل المحاسبي في دفاتر المؤسسة A:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/01/01		
218		معدات النقل	120 000	
	167	ديون القرض الايجاري		120 000
		عقد التمويل الايجاري		
		//		
167		ديون القرض الايجاري	5 000	
	51	النقديات		5 000
		تسديد قسط الثلاثي الأول		
		//		
66		مصاريف مالية	3 178	
167		ديون القرض الايجاري	1 822	
	51	النقديات		5 000
		نفس العملية يتم تسجيلها خلال كل ثلاثي		
		//		
66		مصاريف مالية	3 022	
	518	فوائد متوقع تسديدها		3 022
		مصاريف تم تسديدها في بداية السنة		
		//		
681		مخصصات الاهلاكات	12 222	
	281	اهلاك معدات النقل		12 222
		2010/01/01		
518		فوائد متوقع تسديدها	3 022	
167		ديون القرض الايجاري	1 978	
	51	النقديات		5 000
		تسديد قسط الثلاثي الأول		

التسجيل المحاسبي في دفاتر المؤسسة B:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/01/01		
218		معدات النقل	120 000	
	404	موردوا الاستثمارات		120 000
		حيازة معدات النقل		
		//		
274		قرض التمويل الايجاري	120 000	
	706	إيراد التنازل على الأصل		120 000
		عقد التمويل الايجاري		
		//		
652		مصاريف مالية	120 000	
	218	معدات النقل		120 000
		عقد التمويل الاجاري		
		//		
51		النقديات	5 000	
	274	قرض التمويل الايجاري		1 873
	762	إيراد القرض الايجاري		3 127
		نفس العملية خلال كل ثلاثي		
		31/12/2009		
276		فوائد متوقعة	3 022	
	762	إيراد القرض الايجاري		3 022
		فوائد يتم تحصيلها في بداية الفترة		

فيما يخص عمليات التمويل الايجاري فان المخطط الوطني للمحاسبة يفرض تسجيلها بشكل عادي ضمن مصاريف الإيجار للدورة فهو يعتبرها مصاريف عادية للدورة تطبيقا لمبدأ أو شرط إظهار ميزانية المؤسسة فقط للعناصر أو الأصول التي تملكها بحيث يكون تأثير ذلك على القيمة المضافة التي كونتها المؤسسة و ليس شرط المراقبة الذي جاءت به المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد، أي أن المؤسسة تستفيد من المزايا و تتحمل الأعباء الناتجة عن الأصل التي يكون تأثيرها في شكل اهلاكات الأمر الذي يؤثر على النتيجة العادية للدورة.

4. حيازة الأصل مع وجود إعانات حكومية: يمكن أن تستفيد المؤسسة على إعانات أو مساعدات حكومية للحصول أو لحيازة أصول معينة خاصة الأصول الثابتة المادية غير الجارية في شكل نقدي و مالي أو الحصول على الأصل بشكل تام أو جزء منه، حيث أن المساعدات الحكومية هي تحويل من وسائل حكومية إلى المؤسسة لتدعيمها أو لتشجيع النشاط الذي تمارسه المؤسسة بمقابل التزامها بمجموعة من الشروط المتفق عليها[129].

[129] IAS 20 article N°07

إعانات الاستثمار هي المرتبطة بالحصول على الأصول الدائمة فإنها لا تدمج ضمن إيرادات الدورة إلا في حدود مبلغ مخصصات الإهلاك للدورة المتعلق بالاستثمار المعني و الذي تم الحصول عليه عن طريق الإعانة. فالمثال[130] التالي يوضح ذلك حول مؤسسة تحصلت بتاريخ 2009/01/01 على إعانة استثمار بقيمة 250 مليون دج لكن الاستثمار الذي تم انجازه كان في حدود 150 مليون دج فقط في نفس التاريخ، و كانت مدة إهلاكه 10 سنوات. و بعد 6 سنوات قررت الدولة استرجاع الإعانة بواقع 160 مليون دج لعد التزام المؤسسة بالشروط المتفق عليها.

← بتاريخ 2009/01/01 نسجل ما يلي:

من حـ/ النقديات	إلى حـ/ إعانات الاستثمار(الخصوم):	250
من حـ/ الاستثمار المعني	إلى حـ/ النقديات:	250

← بتاريخ 2009/12/31 نسجل ما يلي:

من حـــ/ مخصصات الاهلاكات	إلى حـــ/ إهلاك الاستثمار المعني:	15
من حـــ/ إعانات الاستثمار	إلى حـــ/ إيرادات عادية أخرى:	25

← بعد 6 سنوات نسجل ما يلي:

من حـــ/ إعانات الاستثمار	125	
من حـــ/ مصاريف عادية أخرى	35	
إلى حـــ/ النقديات		160

فما يميز النظام المحاسبي المالي الجديد عن المخطط الوطني للمحاسبة فيما يتعلق بمعالجة الإعانات الحكومية هو أن المخطط الوطني للمحاسبة كان يعتبر الإعانات الحكومية إيرادات استثنائية أي خارج الاستغلال على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يعتبرها إيرادات عادية متعلقة بنشاط المؤسسة مثل إعانات الأسعار(الحليب مثلا).

بالإضافة إلى إعانات الاستثمار يمكن للمؤسسة أن تحصل على إعانات أخرى مرتبطة بالاستغلال أو بالنشاط العادي للمؤسسة هي المتعلقة بإيرادات المؤسسة بتدعيم أسعار البيع أو بغرض تحقيق التوازن في نتيجة المؤسسة نظرا لتحديد أسعار بيع منتجاتها أو خدماتها، فإنها تحول مباشرة إلى نتيجة الدورة عن طريق إدماجها ضمن إيرادات عادية مختلفة.

2. التقييم بتاريخ إعداد الميزانية:

من أجل تحديد القيمة الواجب إدراجها في الميزانية لا بد من مراعاة إذا كان استعمال الأصل المادي غير الجاري محدود في الزمن، أي أن المزايا الاقتصادية المستقبلية التي يمكن أن يقدمها تتناقص مع مرور الوقت عن طريق الاستعمال أو بسبب تغير التقنيات المستعملة أو أي سبب آخر.

يستوجب على المؤسسة تسجيل نقص القيمة الحاصلة عن طريق تحديد جدول إهلاك الأصل المبني على القيمة الأصلية عند دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة على أساس التكلفة التاريخية و من الممكن إعادة النظر أو تعديله حسب ظروف الواقع[131].

[130] C.bourenane, M.mahi; K.idrisi, formation sur les normes IAS/IFRS: exercices d'application, ONEC/ conseil régional centre, bordj bouareridj, avril 2008

[131] C.mailet-baudrier et A. le manh, op.cit, p53-54

ففي نهاية كل دورة محاسبية على المؤسسة أن تبحث إن كان يوجد مؤشر على نقص القيمة فان وجد وجب إعداد اختبار لتدهور الأصل، عن طريق مقارنة القيمة المحاسبية الصافية مع القيمة القابلة للتغطية فان كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية وجب تسجيل نقص قيمة. فالأصل الثابت المادي غير الجاري يسجل بالقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح قسط إهلاك الدورة و نقص القيمة الحاصل على الأصل من تكلفته التي دخل بها إلى ذمة المؤسسة.

6. *الاهلاكات:*

يعبر الإهلاك عن استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، فهي تعتبر مصدر داخلي من مصادر تمويل المؤسسة و ضروري لتجديد أصول المؤسسة[132].

فأي أصل من الأصول يعتبر قابل للإهلاك إذ كان استعماله محدود، بحيث أن الاستعمال يقاس عن طريق استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة منه و الاستعمال أيضا يكون محدود سواء عن طريق وحدات زمنية أو وحدات عمل عينية مثل ساعات العمل، عدد القطع المنتجة أو على أساس المسافة المقطوعة...الخ، هذه الأخيرة يتم اعتمادها إذا كانت تعبر بشكل أكثر دقة و مصداقية حول استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من الأصل بدلا من الوحدات الزمنية، و درجة استعمال الأصل يكون على أساس مرجعية خاصة بكل مؤسسة على أساس وضعيتها و نشاطها و ليس على أساس الاستعمال المتعارف عليه[133].

فالمبلغ القابل للإهلاك الذي يمثل تكلفة دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة يوزع بشكل منتظم على مدة منفعة الأصل مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة الباقية المتوقعة للأصل في نهاية مدة المنفعة إذا كان من الممكن تقييمها بشكل صادق، حيث أن القيمة الباقية تعبر عن القيمة التي من الممكن للمؤسسة أن تتنازل بها على الأصل في نهاية مدة منفعته ففي العادة تكون بمبلغ متواضع. فيمكن أن ندرج مثال مؤسسة قامت بتاريخ 2009/01/01 بحيازة آلة بقيمة 000 120 دج قررت المؤسسة الاحتفاظ بها و استعمالها لمدة 12 سنة في حين أن مدة استعمالها المتعارف عليها و المعتمدة من طرف مصالح الضرائب عي 10 سنوات، و كانت القيمة الباقية لها في نهاية مدة الاستعمال هي 000 15 دج.

← القيمة القابلة للإهلاك: 000 120-000 15= 000 105 دج

← مدة المنفعة (مدة الإهلاك): 12 سنة بدلا من 10 سنوات

← قسط الإهلاك السنوي: 000 105/12= 750 8دج

كما أن اختيار طريقة من طرق الإهلاك: الطريقة الخطية، الإهلاك المتناقص أو على أساس طريقة وحدات الإنتاج يتوقف على درجة ترجمة الطريقة المختارة بشكل أكثر مصداقية و شفافية لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية و حسب تطور استهلاك المنافع الاقتصادية التي يقدمها الأصل. ففي حالة لم تتمكن المؤسسة من تحديد ذلك بشكل صادق فان الطريقة هي طريقة الإهلاك الخطي المعتمدة، و يبدأ حساب إهلاك الأصل من تاريخ بداية استهلاك المنافع الاقتصادية و هي في العادة تاريخ الوضع في الخدمة. فالمثال التالي لمؤسسة قامت بحيازة آلة إنتاجية بقيمة 000 50 دج قررت الاحتفاظ بها لمدة 05 سنوات و قررت إهلاكها على أساس القطع التي سوف تنتجها كما يلي يوضح ذلك:

الوحدة: د ج

السنوات	01	02	03	04	05	المجموع
الإهلاك الخطي(1)	10 000	10 000	10 000	10 000	10000	**50 000**
الوحدات المنتجة	15 000	20 000	20 000	25 000	20 000	**100 000**
الإهلاك المحاسبي(2)	7 500	10 000	10 000	12 500	10 000	**50 000**
الفارق(1-2)	2 500	00	00	- 2 500	00	**00**

[132] IAS 16, article N°06

[133] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 144-151

إن أساس حساب الإهلاك ليس هو نفسه حسب المخطط الوطني للمحاسبة الذي لا يأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للأصل في نهاية الدورة بما يؤثر بالنقصان على القسط السنوي، و لا يسمح باستعمال طريقة وحدات الإنتاج أو الطريقة المتغيرة للإهلاك، فهذا تطور مهم لإظهار الواقع الاقتصادي لأصول المؤسسة.

كما رأينا في التسجيل المحاسبي يمكن تسجيل الأصل بشكل منفصل حسب مكوناته أي كل جزء على حدى ذات مدد منافع مختلفة بعضها عن بعض و عن الأصل الرئيسي في حد ذاته وجب حساب و إعداد جدول إهلاك أيضا حسب الأجزاء و المكونات على أساس مدد منفعتها الخاصة. فالحالة التالية تظهر ذلك من خلال مؤسسة في إطار نشاطها بتنظيم رحلات نزهة بحرية، قامت بتاريخ 2009/01/01 بحيازة باخرة بمبلغ 000 750 دج يمكن تقسيمه إلى جزئين:

- الهيكل في حد ذاته بقيمة 000 650 دج مدة منفعته 10 سنوات،
- 50 مقعد للمسافرين بقيمة 000 100 دج يتم استبدالها كل 05 سنوات، ففي بداية جانفي 2014 قدرت تكلفة استبدالها بـــ 000 120دج.

مكونات الباخرة لها مدة منفعة أو استعمال مختلفة فكل جزء يمكن تسجيله بشكل منفصل و تفريع حساب جزئي للحساب الأصلي و الرئيسي للباخرة و منه إعداد جدول إهلاك منفصل أيضا.

← إهلاك الهيكل: 000 650/10=000 65 دج

← إهلاك المقاعد: 000 100/5= 000 20 دج

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/01/01		
2181		معدات النقل (الهيكل)	650 000	
2182		معدات النقل (المقاعد)	100 000	
	404	موردوا الاستثمارات		750 000
		حيازة معدات		
		2009/12/31		
681		مخصصات الاهلاكات	85 000	
	2811	إهلاك معدات النقل (الهيكل)		65 000
	2812	إهلاك معدات النقل (المقاعد)		20 000
		مخصصات الاهلاكات		
		2014/01/01		
2812		إهلاك معدات النقل (المقاعد)	100 000	
	2182	معدات النقل (المقاعد)		100 000
		ترصيد حساب المقاعد		
		//		
2182		معدات النقل (المقاعد)	120 000	
	404	موردوا الاستثمارات		120 000
		حيازة مقاعد جديدة		

هذه النقطة من بين الإضافات المهمة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد في سبيل إظهار أصول المؤسسة بأكثر شفافية، و التي لها تأثير مهم على نتيجة الدورة. فلو رجعنا إلى المخطط الوطني للمحاسبة سوف يكون القسط السنوي 000 75 دج بحيث يكون الفارق خلال الخمس سنوات الأولى 000 10دج بالزيادة و خلال الخمس سنوات الأخرى بنفس القيمة لكن بالإيجاب.

طريقة إهلاك الأصل المادي غير الجاري و مدة منفعته أو مدة استعماله و القيمة المتبقية في نهاية مدة الاستعمال لا بد من إعادة النظر فيها بشكل دوري، فإذا كان هناك تغيير مهم في درجة تقدم المنافع الاقتصادية المستقبلية وجب إعادة النظر في جدول إهلاك الأصل حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الثامن[134].

ينتج عن ذلك إما إعادة النظر في مدة المنفعة يستوجب إجراء تعديلات في جدول الإهلاك للفترات اللاحقة نظرا لمجموعة من الأسباب من بينها التغير في شروط الاستغلال عن طريق تغيير طاقة إنتاج الآلات مثلا، التغييرات التقنية أو نتيجة التطورات التكنولوجية الحاصلة في السوق. ما يؤثر على معدل الإهلاك للسنة الحالية و السنوات اللاحقة، أو إعادة النظر في قاعدة احتساب الإهلاك سواء بالزيادة أو النقصان نتيجة لمصاريف مستقبلية أدت إلى تغيير مهم في مستوى أداء الأصل و غيرها من الأسباب. يمكن أيضا أن نورد المثال التالي لمؤسسة قامت بحيازة آلة بتاريخ 2009/01/01 بقيمة 000 100 دج، مدة منفعتها 05 سنوات بشكل منتظم(خطي) و القيمة الباقية في نهاية المدة معدومة. لكن بعد سنتين ظهرت ضرورة رفع الطاقة الإنتاجية يستدعي استعمال الآلة بأقصى طاقتها الأمر الذي أدى إلى تحديد مدة استعمال الآلة لسنتين لاحقتين فقط بدلا من ثلاث سنوات وفقا لطريقة الإهلاك الخطي دائما.

← قسط الإهلاك للسنتين الأولى و الثانية: 000 5/100 = 000 20دج

← قسط الإهلاك للسنتين الثالثة و الرابعة: 000 2/60= 000 30 دج (000 60=القيمة الباقية)

7. التدهور أو نقص القيمة:

في نهاية كل دورة محاسبية على المؤسسة أن تبحث إذا كان هناك مؤشر ما يدل على أن الأصل قد فقد شيئا من قيمته، فهناك عدة مؤشرات لنقص القيمة منها[135]:

1. المؤشرات الخارجية:

- تغيير في القيمة السوقية لأنه خلال السنة قيمة الأصل في السوق قد تتغير بالزيادة أو النقصان حسب ظروف السوق حتى و لو كان ذلك بشكل ظرفي؛
- تغيرات مهمة في المحيط العام للمؤسسة أو المرتبط بالأصل نفسه خلال السنة أو في المستقبل القريب سواء في المحيط الاقتصادي أو التقني أو القانوني مثلا؛
- تغير معدلات الفائدة أو الاستدانة بما يؤدي إلى تغيير في تكلفة الأصل أو في قيمة منفعته.

2. المؤشرات الداخلية:

- وجود تدهور كبير في الجانب المادي للأصل غير ظاهر في جدول الإهلاك؛
- تغيير مهم في طريقة الاستعمال سواء بزيادة استعماله أو التخفيض من ذلك؛
- كفاءة الأصل اقل مما كان متوقعا.

فان كان هناك نقص قيمة وجب إعداد اختبار التدهور أو اختبار لنقص القيمة يسمح بمقارنة القيمة القابلة للتغطية للأصل المعني مع القيمة المحاسبية الصافية بذلك التاريخ، حيث أن القيمة القابلة للتغطية هي القيمة الأعلى بين:

- سعر البيع الصافي للأصل الذي يمكن للمؤسسة أن تحصل عليه من خلال التنازل على الأصل في ظل توفر سوق ناشط و في ظروف المنافسة العادية و بين أطراف مطلعة بشكل جيد على المعلومة حول الأصل في السوق منقوص منها مختلف مصاريف التنازل؛

[134] IAS 16, article N°51

[135] Robert obert, DECF 6 comptabilité approfondie et révision, édition dunod, paris, 2003, p60

- قيمة منفعة الأصل التي تعبر عن تحيين أو استحداث التدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة نتيجة الاستعمال المستمر بالإضافة إلى سعر التنازل عليه في نهاية مدة منفعته ما يستدعي القيام بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الأصل المعني و تحديد معدل الاستحداث المناسب.

حيث نجد الحالات التالية[136]:

- إذا كانت القيمة القابلة للتغطية أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا يسجل نقص قيمة؛
- إذا كانت القيمة القابلة للتغطية أقل من القيمة المحاسبية الصافية يسجل نقص قيمة بالفرق بين القيمتين؛
- و إذا كانت القيمة القابلة للتغطية مساوية للقيمة المحاسبية الصافية لا يوجد أي إشكال.

ففي حالة ما إذا لم تتمكن المؤسسة من تحديد سعر البيع الصافي فإنها تعتبر القيمة القابلة للتغطية هي نفسها قيمة المنفعة، و في حالة كون الأصل لا يقدم منافع اقتصادية مباشرة فقيمته القابلة للتغطية يتم تحديدها بالرجوع إلى الوحدة المولدة للخزينة التي تعتبر أقل مجموعة يمكن تعيينها لأصل يسمح بتحقيق تدفقات نقدية غير مباشرة بشكل منفصل عن الأصول الأخرى أو مجموعات أخرى[137].

تدهور القيمة يسجل ضمن مصاريف الدورة بحيث يمكن إعادة النظر فيها من دورة لأخرى بالزيادة أو بالنقصان، لكن في حالة استرجاع قيمة التدهور في الدورات اللاحقة فان الاسترجاع لا يكون إلا في حدود القيمة المحاسبية الصافية لو لم يكن هناك تدهور أو نقص و لا حتى اختبار التدهور لذلك من الضروري إعداد جدول إهلاك مرجعي بدون تدهور أو نقص للقيمة. بحيث يمكننا إدراج الحالة التالية[138] لمؤسسة قامت بحيازة آلة بقيمة 000 100 دج في بداية سنة 2009 قررت إهلاكها خطيا لمدة 05 سنوات. في نهاية سنة 2010 لاحظت المؤسسة ظهور آلات منافسة أكثر كفاءة فقررت إجراء اختبار للتدهور فوجدت أن سعر البيع الصافي هو 000 30 دج و قيمة منفعتها هي 000 51دج.

و في نهاية سنة 2011 لاحظت المؤسسة أن طلب السوق من منتجات الآلة قد تزايد و مرد وديتها قد تحسنت عما كان متوقعا فقدرت القيمة القابلة للتغطية بـــ 000 55 دج.

← إعداد جدول الإهلاك بتاريخ 2010/12/31 و 2011/12/31

← تسجيل نقص القيمة بتاريخ 2010/12/31و في 2011/12/31

← تسجيل عملية التنازل على الآلة

جدول إهلاك الآلة بتاريخ 2010/12/31

البيان	جدول الإهلاك القاعدي			القيمة القابلة للتغطية	الاهلاكات		التدهور		القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية		المخصص	التراكم	المخصص أو الاسترجاع	التراكم	
2009	20 000	20 000	80 000		20 000	20 000		00	80 000
2010	20 000	40 000	60 000	51 000	20 000	40 000	9 000	9 000	51 000
2011	20 000	60 000	40 000		17 000	57 000		9 000	34 000
2012	20 000	80 000	20 000		17 000	74 000		9 000	17 000
2013	20 000	100 000	0		17 000	91 000		9 000	0

[136] Pascal barneto, normes IAS/IFRS application aux états financiers, édition dunod, paris, 2004, p75
[137] Philippe T, Hubert T, op.cit, p63
[138] Mireille et Christian zambotto, Op. Cit, p 14

القيمة المحاسبية الصافية= 000 100−000 2x20 = 60 000
القيمة القابلة للتغطية(أعلى قيمة بين 000 30 و 000 51) = 51 000
نقص القيمة(000 60− 000 51) = 9 000

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2010/12/31		
681		مخصص تدهور القيمة	9 000	
	291	تدهور آلات صناعية		9 000
		تسجيل تدهور القيمة		

القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 2010/12/31:
القيمة الأصلية = 100 000
الإهلاك المتراكم(000 2x20) = 40 000 −
نقص القيمة = 9 000 −
= 51 000

بتاريخ 2011/12/31:

القيمة المحاسبية الصافية(حسب جدول الإهلاك) = 34 000
القيمة القابلة للتغطية = 55 000
القيمة المحاسبية الأصلية(000 100−000 3x20) = 40 000

إذن القيمة المحاسبية الصافية لا يمكن أن تكون 000 55 لأن الحد الأقصى هو 000 40، و قيمة التدهور الذي يمكن استرجاعه هو 000 40− 000 34= 6 000

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2011/12/31		
291		تدهور آلات صناعية	6 000	
	781	استرجاع تدهور القيمة		6 000
		تسجيل استرجاع تدهور القيمة		

القيمة الأصلية = 100 000
الاهلاكات المتراكمة(000 2x20+000 17) = 57 000 −
التدهور (000 9−000 6) = 3 000 −
= 40 000

جدول اهلاك الآلة بتاريخ 2011/12/31

البيان	جدول الإهلاك القاعدي			القيمة القابلة للتغطية	الاهلاكات		التدهور		القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية		المخصص	التراكم	المخصص أو الاسترجاع	التراكم	
2009	20 000	20 000	80 000	−	20 000	20 000	−	00	80 000
2010	20 000	40 000	60 000	51 000	20 000	40 000	9 000	9 000	51 000
2011	20 000	60 000	40 000	−	17 000	57 000	6 000-	3 000	40 000
2012	20 000	80 000	20 000	−	20 000	77 000	−	3 000	20 000
2013	20 000	100 000	0	−	20 000	97 000	−	3 000	0

نقطة نقص أو تدهور القيمة هي جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد و لم تكن موجودة في المخطط الوطني للمحاسبة في سبيل إظهار الأصل بقيمة أكثر اقتصادية وللاقتراب من القيمة العادلة للأصل التي تعتبر هذه إحدى الطرق للوصول إليها.

3. *تقييم الأصل المادي غير الجاري بتاريخ التنازل:*

بتاريخ التنازل على الأصل و خروجه من ذمة المؤسسة يستلزم القيام بما يلي:

- من جهة لا بد من إخراج الأصل من ذمة المؤسسة عن طريق إلغاء القيمة المتبقية للأصل مع أحد حسابات المصاريف العادية للاستغلال ة ليس مع حسابات خارج الاستغلال لأن العملية لا تعتبر استثنائية أو خارج الاستغلال؛
- و من جهة أخرى يجب على المؤسسة أن تسجل الإيراد الناتج عن عملية التنازل تدرج ضمن إيرادات الاستغلال العادية و ليس ضمن الإيرادات غير الاستثنائية.

في حالة هدم أو تدمير الأصل فان إخراجه من ذمة المؤسسة لا يقدم قيمة زائدة لعملية التنازل فهو معدوم و بالتالي إما أن يقدم نقص قيمة أو يقدم قيمة معدومة إذا تم إهلاكه كلية.

حالات أخرى استثنائية :

1. في حالة المباني أو جزء منها أو الأراضي الموجهة للكراء فهي بذلك غير موجهة للاستعمال الإداري أو لإنتاج السلع و الخدمات و غير موجه للبيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة. فعند التسجيل الأولي يقيم بشكل عادي باعتباره أصل مادي ثابت غير جاري، في حين أن التقييم اللاحق فانه تستعمل إحدى الطريقتين التالين إما[139]:
   - بالتكلفة منقوص منها مجموع الاهلاكات و نقص القيمة حسب الطريقة العادية و المرجعية المستعملة لتقييم الأصول المادية غير الجارية(طريقة التكلفة)؛
   - أو على أساس القيمة العادلة(طريقة القيمة العادلة).

العقارات الموجهة للتوظيف لا بد أن تخضع جميعها إلى نفس طريقة التقييم إلى غاية خروجها من ذمة المؤسسة أو تغيير طريقة استعمالها. و يمكننا إدراج الحالة التالية لمؤسسة بحيازة مبنى مكتب بتاريخ 2009/01/01 موجهة للإيجار بقيمة 000 000 2دج خارج الرسم و قدرت مدة منفعتها بـــ 20 سنة، و بتاريخ 2009/12/31 قدرت القيمة العادلة لها بـــ 000 100 2دج.

← كيف يمكن تقييم هذا الأصل بعد التسجيل الأولي له؟

← حدد في كل حالة من الحالات الممكنة قيمة الأصل بنهاية الدورة في الميزانية و تأثير كل طريقة على نتيجة الدورة.

- باعتبار المبنى يدخل في إطار الإيجار للغير فيمكن تقييمه إما بطريقة التكلفة أو القيمة العادلة.

	طريقة التكلفة	طريقة القيمة العادلة
ق.م.ص بتاريخ 2009/12/31	1 900 000	2 100 000
التأثير على النتيجة	100 000-	100 000+

إذا اختارت المؤسسة طريقة القيمة العادلة فإنها لن تتمكن من إهلاك الأصل و تتفادى التأثير السلبي على النتيجة و إن أرادت أن تستفيد من إهلاكه عليها إتباع طريقة التكلفة.

2. من الحالات الخاصة حالة القطاع الفلاحي من خلال الأصول البيولوجية التي يجب أن تقيم على أساس القيمة العادلة سواء عند التسجيل الأولي بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة و في نهاية كل دورة محاسبية إلا في حالة عدم إمكانية الحصول على القيمة العادلة أو عدم إمكانية تقييمها بشكل صادق، كما أن خسارة أو ربح القيمة الناتج عن تغير القيمة العادلة من دورة لأخرى فانه يسجل حساب النتيجة و يؤثر على نتيجة الدورة بالزيادة و بالنقصان[140].

[139] Ouvrage collectif d'un groupe de travail de l'Association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion, Normes IAS/IFRS,; édition d'organisation, 2004, p151-153

[140] IAS 41, article N°12

يمكن للمؤسسة أن تقوم بإعادة تقييم أصولها المادية الثابتة غير الجارية على أساس القيمة العادلة لها بتاريخ إعادة تقييمها التي تمثل القيمة السوقية لها أو القيمة التي يتم تقديمها من قبل خبير مؤهل انطلاقا من تقديرات و حسابات يقوم بها، لكن إذا قامت المؤسسة بإعادة تقييم أصولها فانه يجب عليها أن تقوم بذلك بشكل مستمر.

ففي حالة إعادة تقييم الأصول المادية الثابتة لا بد من إجراء إعادة تقييم مختلف الأصناف في نفس الوقت بما يسمح بالحصول إما على ارتفاع أو نقص في قيمة الأصول بحيث يتم تسجيلها كما يلي:

- بالنسبة لإعادة التقييم للمرة الأولى فان نتج فرق ايجابي بمعنى زيادة القيمة فإنها تسجل ضمن الأموال الخاصة في خانة فرق إعادة التقييم و إن كان فرق سلبي أي نقص قيمة فإنها تسجل ضمن مصاريف الدورة في جدول النتيجة؛
- بالنسبة لإعادة التقييم في الدورات اللاحقة:

1. إذا كان فرق ايجابي يسجل ضمن الأموال الخاصة كما هو الحال بالنسبة للدورة السابقة؛
2. إذا كان هناك فرق ايجابي و في الدورة السابقة فرق سلبي فانه يحمل على نتيجة الدورة في حدود الفرق السلبي للدورة السابقة و الباقي يسجل ضمن الأموال الخاصة؛
3. إذا كان فرق سلبي و الدورة السابقة أيضا فارق سلبي فانه يسجل ضمن مصاريف الدورة كما هو الحال بالنسبة للدورة السابقة؛
4. إذا كان هناك فرق سلبي و في الدورة السابقة فرق ايجابي فانه لا بد من إلغاء فرق إعادة التقييم الايجابي أولا و الباقي من القيمة يسجل ضمن مصاريف الدورة.

حيث يمكننا التطرق إلى حالة[141] مؤسسة قامت بتطبيق طريقة القيمة العادلة على البنايات و الأراضي على أساس قيم معاد تقييمها، حيث آن الأراضي تمت حيازتها بتاريخ 2009/01/01 بقيمة 000 000 3دج و البناية تمت حيازتها بنفس التاريخ بقيمة 000 500 4دج مدة منفعتها قدرت بـــ 20 سنة.الحالة الأولى عند وجود مؤشر يدل على تغير القيمة العادلة للأرض و البناية بما يسمح برفع قيمتها بـــ 10 % في 2009/12/31 مقارنة بقيمتها في الفاتح جانفي 2009 و المطلوب تسجيل تأثير عملية إعادة التقييم.

	القيمة فبل إعادة التقييم	القيمة العادلة	فرق إعادة التقييم
الأرض	3 000 000	3 300 000	300 000
البناية	4 500 000	4 950 000	450 000
الإهلاك	(225 000)	(247 500)	(22 500)

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/12/31		
681		مخصصات الاهلاكات	225 000	
	281	إهلاك المباني		225 000
		قسط الإهلاك		
		//		
211		الأراضي	300 000	
213		المباني	450 000	
	281	إهلاك المباني		22 500
	105	فرق إعادة التقييم		727 500

بالنسبة لدورة 2010 فان قاعدة حساب الإهلاك هي 000 950 4دج أي 000 950 4/19= 526 260دج

[141] J.F des rober, F. méchin, H. puteaux, Op. Cit, p 237-238

كما يمكننا أخذ حالة [142] أخرى لمؤسسة أخرى قامت بتاريخ 2009/12/31 بإعادة تقييم معدات تمت حيازتها بتاريخ 2000/01/02 بقيمة 000 425 دج مدة منفعته 20 سنة، و كانت قيمته العادلة بتاريخ 2009/12/31 000 250دج. فما هي قيمة فرق إعادة التقييم؟

و لو فرضا أنه بتاريخ 2010/12/31 بينت الدراسة أن القيمة العادلة للمعدات هي في حدود 000 180دج. فما هي قيمة فرق إعادة التقدير الجديدة.

1)

	القيمة قبل إعادة التقييم	القيمة العادلة	فرق إعادة التقييم
المعدات	425 000	250 000	
- الاهلاكات	(212 500)		
	212 500	250 000	37 500

بداية من دورة 2010 فان قاعدة احتساب الإهلاك هي 000 250دج أي 000 250/10=000 25

و نسجل من حـــ/ المعدات إلى حـــ/ فرق إعادة التقييم 500 37

2)

	القيمة قبل إعادة التقييم	القيمة العادلة	فرق إعادة التقييم
المعدات	250 000	180 000	
- الاهلاكات	(25 000)		
	225 000	180 000	(45 000)

في هذه الحالة فرق إعادة التقييم سلب بقيمة 000 45 دج و في الدورة السابقة كان ايجابي بواقع 500 37دج لذلك لا بد من ترصيد الفرق الايجابي للدورة السابقة و الباقي أي 000 45-500 37= 500 7 دج يسجل كدهور للمعدات. في حين أن إهلاك الدورة السابقة يحسب على أساس 000 180 دج يوزع على المدة الباقية 09 سنوات 000 180/9=000 20دج.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2010/12/31		
105		فرق إعادة التقييم	37 500	
291		تدهور القيمة	7 500	
	218	المعدات		45 000
		تسجيل فرق إعادة التقييم		

هذه أيضا من بين النقاط المهمة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ألا و هي إمكانية إجراء إعادة التقييم لعناصر أصول المؤسسة إذا اختارت المؤسسة هذه الطريقة، رغم أن المشرع الجزائري سمح بإجراء مجموعة من إعادة التقييم.

المعلومات التالية يجب تقديمها حول الأصول الدائمة غير الجارية[143]:

- قواعد التقييم المستعملة لتحديد القيمة المحاسبية لكل أصل؛
- طرق الإهلاك المستعملة؛
- مدد المنفعة أو نسب الإهلاك المطبقة؛
- القيمة المحاسبية الإجمالية و القيمة التراكمية للاهلاكات و نقص القيمة الحاصلة لكل أصل في بداية الدورة و بتاريخ إقفال الحسابات؛
- المقاربة بين القيمة المحاسبية في بداية الدورة و بينها في نهايتها من خلال إظهار: الحيازة، الحيازة عن طريق اندماج الشركات، الارتفاع أو الانخفاض الناتج عن إعادة التقييم، التنازل، نقص القيمة أو استرجاع نقص القيمة أو التدهور المسجلة في حسابات النتائج؛

[142] J.F des rober, F. méchin, H. puteaux, Op. Cit, p 237-238

[143] Christiane sautour, cours des normes comptables internationales, intec.cnam, paris,2009/2008 , p73

- في حالة إعادة تقييم الأصل لا بد من تقديم المعلومات التالية:
  - تاريخ القيام بإعادة التقييم؛
  - الطرق و الفرضيات التي استعملتها المؤسسة عند تحديد القيمة العادلة؛
  - هل عملية إعادة التقييم مستقلة أم لا؟.

II. تقييم الأصول غير الجارية المعنوية:

الأصول غير الجارية المعنوية هي عبارة عن أصول غير نقدية لا تتوفر على الخاصية المادية موجه للاستعمال بشكل دائم في نشاط المؤسسة، بحيث يجب أن تتوفر على الشروط التالية حتى تتدرج ضمن الأصول المعنوية غير الجارية[144]:

- أن يكون عنصر قابل للتعين أو التعرف؛
- أن يسمح بالحصول على منافع اقتصادية مستقبلية؛
- أن يكون مراقب من طرف المؤسسة؛
- تكلفة الأصل يمكن تقييمها بشكل صادق و كاف.

يمكن القول على أصل أنه قابل للتعيين إذا كان بإمكان المؤسسة أن تبيعه، تحوله، تأجره أو تقوم باستبداله بشكل منفصل أو عن طريق عقد رسمي. أما إمكانية تقديم منافع اقتصادية مستقبلية فإنها تتحدد عن طريق التدفقات النقدية المباشرة أو غير المباشرة التي سوف تتحصل عليها المؤسسة.

لا بد من الفصل بين الأصول المعنوية غير الجارية و المصاريف خاصة ما يرتبط بمصاريف التكوين و مصاريف الإشهار و الترويج بالإضافة إلى المصاريف الأخرى المتعلقة بانطلاق المؤسسة في النشاط و مصاريف إعادة التأهيل و التنظيم للمؤسسة أو لجزء منها فإنها كلها تعتبر مصاريف عادية للدورة التي حصلت فيها و لا تتدرج ضمن الأصول الدائمة بأي حال من الأحوال[145]. و كمثال على ذلك نجد شهرة المحل التي تمت حيازتها، العلامات التجارية، برمجيات الإعلام الآلي...الخ.

أما فيما يخص تكاليف تطوير و استغلال موقع أنترنيت يسجل ضمن الأصول الدائمة المعنوية إذا كان يسمح بتقديم منافع اقتصادية مستقبلية كما هو الحال مثلا بالنسبة للمواقع التي تسمح لزبائن المؤسسة بتقديم طلبات شراء عن طريق شبكة الانترنيت، لكن تكاليف تطوير و استغلال المواقع التي هدفها الإشهار و الترويج لمنتجات و خدمات المؤسسة فانه يتم تسجيلها ضمن المصاريف العادية للدورة.

1. التقييم بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة:

بتاريخ دخول الأصل المعنوي إلى ذمة أو ضمن أصول المؤسسة فإنها تسجل وفقا لتكلفة الحيازة بالنسبة للأصول التي تمت حيازتها و على أساس تكلفة الإنتاج إذا تم إنتاجها و على أساس القيمة العادلة بالنسبة للأصول التي تم الحصول عليها مجانا أو عن طريق الاستبدال.

8. الحيازة بشكل عادي: القواعد التي تم التطرق إليها بالنسبة للأصول الثابتة المادية غير الجارية التي يتم حيازتها بشكل عادي هي نفسها التي يجب تطبيقها على الأصول المعنوية غير الجارية، فيما يتعلق بمكونات التكلفة و المصاريف التي تدمج ضمنها أيضا تأخذ بعين الاعتبار تكاليف اقتراض الأموال التي استخدمت في الحصول على الأصل و الضرائب و الرسوم غير المسترجعة و غيرها من الحالات التي تم التطرق إليها، أيضا في بعض الأحيان لا يمكن الفصل بين الأصل المادي و المعنوي من حيث التقييم لذلك يسجل ضمن الأصول المادية،على سبيل المثال برمجيات المعلوماتية المتعلقة بنظام الاستغلال التي تسمح بالاستعمال العادي لجهاز الإعلام الآلي فانه يمكن إدراجها ضمن تكلفة الكمبيوتر و ليس كأصل معنوي مستقل.

[144] IAS 38, article N°09-17
[145] Anne le manh, catherine maillet; op.cit; p 33

كما أنه في حالة حيازة أو اندماج المؤسسات فانه على المؤسسة التي تقوم بعملية الشراء أن تقوم بتقييم الأصول المعنوية للمؤسسة المشتراة، التي من الممكن أن لا تكون مدرجة في ميزانيتها و قد تكون منشأة داخل المؤسسة و المعايير المحاسبية لا تسمح بإدراجها ضمن الأصول مثل العلامات التجارية أو قواعد البيانات ... الخ.

9. الأصول المعنوية المنتجة من طرف المؤسسة: الأصول المعنوية غير الجارية التي تقوم المؤسسة بإنتاجها لحاجتها الخاصة فإنها تقيم على أساس تكلفة الإنتاج، بحيث قواعد تحديد تكلفة الإنتاج التي تم التطرق إليها في الأصول المادية هي نفسها المطبقة هنا مع ضرورة الفصل بين مرحلة البحث و التطوير.

1. *مرحلة البحث:* هي مرتبطة ببداية و انطلاق المشروع، فهي المرحلة التي يكون فيها لم يحصل على تقدم مهم حتى يمكن اعتباره أصل معنوي غير جاري. فمصاريف البحث تسجل بالضرورة ضمن مصاريف و أعباء الدورة في كل الحالات حتى و لو ارتبطت بالبحوث التطبيقية لأنه في هذه المرحلة لا يتوفر على شرط إمكانية تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية و من غير الممكن استغلاله أو استعماله أو بيعه[146].
2. *مرحلة التطوير*:هي تكون في العادة المرحلة الأخيرة من المشروع، بحيث أن المصاريف المتحملة خلال هذه المرحلة فإنها تدمج ضمن تكلفة إنتاج الأصل المعنوي شرط توفر مجموعة من الشروط يمكن إدراجها فيما يلي[147]:
   - النية و الرغبة في الوصول بالمشروع إلى مرحلة النجاح و استعماله؛
   - توفر القدرة على استعمال أو بيع الأصل المعنوي؛
   - إمكانية تحديد الطريقة التي يمكن للأصل أن يقدم منافع اقتصادية مستقبلية بحيث يجب على المؤسسة أن تثبت توفر سوق ناشط لتحديد التكلفة؛
   - ضرورة توفر الإمكانيات التقنية و المالية و البشرية التي تضمن نجاح المشروع و إيصاله إلى مرحلة الاستعمال أو البيع؛
   - توفر المؤسسة على القدرات اللازمة لتقييم التكاليف و المصاريف التي يتحملها المشروع طوال المرحلة بشكل صادق و بشفافية.

و من الحالات[148] الأكثر انتشارا حالة مخبر للمواد الصيدلانية قام بتطوير دواء جديد خلال 05 سنوات كاملة و كانت لدينا المعلومات التالية حول ذلك:

	2005/12/31	2006/12/31	2007/12/31	2008/12/31	2009/12/31
المصاريف التي تحملها المشروع	01	13	15	من1/1 إلى 5/31: 8 من 6/1الى12/31: 12	18
درجة تقدم المشروع	البحث	البحث	البحث	دخل مرحلة التطوير ابتداءا من الفاتح جوان	التطوير

بتاريخ الفاتح جوان 2008 بإمكان المؤسسة البرهنة و إثبات أن المشروع يتوفر على الشروط الضرورية لإدراجه ضمن الأصول المعنوية غير الجارية أو الدائمة، و في شهر فيفري من سنة 2009 قامت المؤسسة بإيداع شهادة الدواء الجديد إلى الجهات المخولة و لم تتحمل

[146] ISGP, formation sur les normes IAS: Traitement des actifs immobilisés, Alger, juillet, 2008
[147] IAS 38, article N°57
[148] Anne le manh, catherine maillet; op.cit; p 34

المؤسسة أي مصاريف مكملة في 2009 و حددت مدة حماية ملكية المؤسسة للدواء بـــ 15 سنة.

←المصاريف التي تحملتها المؤسسة من تاريخ 2005/01/01 إلى غاية 2008/05/31 فإنها تسجل كلها ضمن مصاريف الدورة في الحسابات الضرورية و المناسبة لكل مصروف، أما المصاريف التي تحملت ابتداءا من 2008/06/01 إلى غاية 2009/12/31 فإنها تعبر عن تكلفة إنتاج الأصل و تسجل في الحساب المناسب.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2008/12/31		
20		الأصل المعنوي المعني	12	
	731	الإنتاج المعنوي المثبت		12
		تسجيل مصاريف التطوير		
		2009/12/31		
20		الأصل المعنوي المعني	18	
	731	الإنتاج المعنوي المثبت		18
		تسجيل مصاريف التطوير		

المؤسسة سوف تقوم بإهلاك البراءة لمدة 15 سنة ابتداءا من فيفري 2009.

2. التقييم بتاريخ إعداد الميزانية:

بتاريخ إعداد الميزانية فان الأصول المعنوية غير الجارية و الدائمة تقيم بالقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الاهلاكات و نقص القيمة التي حصلت في الأصل كما هو الحال بالنسبة للأصول المادية الثابتة. فبتاريخ إيقاف الحسابات لا بد من مراقبة هل يوجد أي مؤشر يدل على نقص قيمة الأصل مما يستدعي إجراء اختبار تدهور له و من ثم إجراء مقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتغطية له كما هو الحال بالنسبة للأصول المادية الثابتة.

قد تكون الأصول المعنوية لها مدة حياة محدودة أو غير محدودة فان كانت مدة منفعتها محدودة في الزمن وجب القيام بإهلاكها و العكس إن لم تكن محدودة مع ضرورة مراقبة إن حدث لها نقص قيمة أو تدهور الأمر الذي يستدعي تسجيله، و طريقة و مدة الإهلاك هي نفسها التي تم التطرق إليها فيما يخص الأصول الثابتة المادية.

كما رأينا سابقا فان الأصول الثابتة المادية يمكن إجراء لها إعادة تقييم على أساس القيمة العادلة ممثلة في القيمة السوقية أو القيمة التي يتم تحديدها من طرف خبير، بحيث تتم إعادة التقييم بشكل منتظم و دائم و مستمر بالنسبة لجميع الأصول من نفس الطبيعة إلى غاية خروجها من ذمة المؤسسة. فالقواعد هي نفسها التي يجب تطبيقها إذا قررت المؤسسة إعادة تقييم أصولها المعنوية غير الجارية بالرجوع إلى سوق ناشط.

المعلومات التي يجب أن تقدم حول الأصول الدائمة المعنوية هي مماثلة للتي يجب عرضها حول الأصول الدائمة المادية، من خلال تحديد تكلفتها و تغيراتها بين بداية و نهاية الدورة و مختلف المعلومات المتعلقة بالاهلاكات و تدهور القيمة و إعادة التقييم إن استعملت. بالإضافة إلى مبلغ مصاريف البحث المدرجة في حسابات النتائج للدورة الحالية.

III. تقييم الأصول الدائمة المالية(غير الجارية):

1. مفاهيم أولية:

الأصول الدائمة غير الجارية المالية هي عبارة عن أصول غير متداولة أو قيم تعبر عن أموال منقولة تستعملها المؤسسة في شكل أسهم و سندات. فالقيم المنقولة هي عبارة عن أسهم تمتلكها المؤسسة و هي قابلة للانتقال و التداول كما أنها تسمح بالحصول على نسبة معينة من رأس مال المؤسسة المصدرة للأسهم حسب عدد الأسهم التي تتملكها.

بحيث نجد عدة أصناف من الأصول المالية منها[149]:

- سندات المساهمة: هي عبارة عن أسهم تمتلكها المؤسسة بشكل مستمر بما يسمح لها بالحصول على منافع لنشاط المؤسسة، و تمكنها من التأثير على المؤسسة المصدرة للأسهم أو تسمح لها من ممارسة رقابة عليها مثل المؤسسات الفرعية؛
- سندات المحفظة المالية: نشاط المحفظة المالية يمكن المؤسسة من استثمار كل أو جزء من أصولها في محفظة الأسهم لفترات طويلة أو متوسطة بما يعود على المؤسسة بمداخيل و إيرادات تسعى المؤسسة إلى تعظيمها ما أمكن عدم إمكانية التدخل في تسيير المؤسسة المصدرة لها على عكس سندات المساهمة؛
- سندات أخرى: هي عبارة عن سندات تمثل جزء من رأس مال أو توظيفات مالية طويلة الأجل و لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها في الأجل القريب و التي تحتفظ بها المؤسسة إلى غاية حلول تاريخ استحقاقها؛
- مختلف الاقراض و الحقوق التي أصدرتها أو قدمتها المؤسسة و التي من غير الممكن بيعها في الأجل القريب مثل حقوق على الزبائن و مختلف الحقوق الأخرى التي لها أكثر من 12 شهر.

2. قواعد التقييم و التسجيل:

بتاريخ حيازتها أو دخولها إلى ذمة المؤسسة فإنها تقيم على أساس القواعد العامة للتقييم فبالضرورة فان الأصول التي تمت حيازتها بشكل عادي تقيم على أساس تكلفة الحيازة و الأسهم و السندات التي تم الحصول عليها مجانا فإنها تقيم على أساس القيمة العادلة و بالنسبة للسندات التي تم إحضارها عند تأسيس الشركة فإنها تقيم على أساس قيمة الحصة الواحدة. و كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول الدائمة فان مصاريف العقود و مختلف أتعاب المهنيين و السمسارات و الضرائب و الرسوم غير المسترجعة فإنها تدمج في التكلفة.

أما بالنسبة للأسهم و السندات المثبتة[150] و الحقوق المماثلة غير الموجهة للتنازل في المستقبل القريب فإنها تقيم على أساس طريقة التكلفة و لا بد من متابعة هل تستوجب تسجيل تدهور أو نقص قيمة بعد إجراء اختبار تدهور إن لاحظت تدهور قيمتها.

و فيما يخص السندات المثبتة الموجهة للتنازل لاحقا و التي تمثل أدوات مالية فانه لا بد من تقييمها على أساس القيمة العادلة بحيث إن كانت:

- مسعرة في البورصة فإنها تقيم على أساس السعر المتوسط لآخر شهر؛
- غير مسعرة في البورصة فإنها تقيم على أساس القيمة التقديرية الممكن التفاوض عليها.

عند إجراء إعادة تقييم الأصول المالية في حال تطبيق طريقة القيمة العادلة فان فوارق إعادة التقييم فإنها تسجل ضمن الإيرادات و المصاريف المالية للدورة حسب الحالة، كما أن فائض أو نقص القيمة المتولدة من التنازل على الأصل المالي فإنها تسجل بتاريخ التنازل ضمن الإيرادات أو المصاريف العادية للدورة[151].

---

[149] Pascal barneto et pierre gruson, instruments financiers et IFRS,op.cit, pp12-13

[150] Les titres immobilisés

[151] Pascal barneto et pierre gruson,; op.cit, pp 17-21

لا بد من توفير مختلف المعلومات في ملحق القوائم المالية و المتعلقة بتحديد القيمة المحاسبية للسندات و شرح طريقة التقييم المتبعة و التغيرات الحاصلة على القيمة السوقية للسندات. لتوضيح ذلك نورد الحالة التالية[152] لشركة عمر التي تعتبر شركة مساهمة برأس مال قدره 000 000 2دج قررت بتاريخ 2009/06/01 امتلاك أو حيازة في مرحلة أولى سندات مساهمة لضمان مراقبة شركة منى، و في مرحلة ثانية تكوين محفظة أوراق مالية تسمح لها بالرفع من إيراداتها المالية و الحصول على منافع اقتصادية أخرى من شركة منى. فقامت بالعمليات التالية:

- حيازة 300 سند مساهمة في شركة منى بسعر البورصة 500 2دج للسهم و كانت مصاريف السمسرة 000 20 دج و الرسوم غير المسترجعة بـــ000 1دج؛
- حيازة 300 سهم من شركتين الأولى من قطاع الاتصالات و الثاني من قطاع الصناعة الزراعية: 200 سهم بسعر البورصة 100 2دج للسهم و 100 سهم بسعر البورصة 500 2دج. و قدرت مصاريف السمسرة و الرسوم غير المسترجعة 000 23دج؛
- 200 سند تمثل حقوق على مؤسسات تابعة تستحق بعد 15 شهر بقيمة 000 500 دج، فبعد اختبار قامت به المؤسسة لاحظت تدهور قيمتها بواقع 000 100 دج؛
- تحصل فرع تابع للشركة على اقراض بمبلغ 000 400 دج تستحق لأكثر من دورة محاسبية.

و المطلوب تقييم الأسهم و السندات و الحقوق المماثلة السابقة و تسجيلها محاسبيا.

1.سندات المساهمة على شركة منى:(300x500 2)+000 20+000 1=000 771 دج

2.سندات على مؤسسات أخرى: (200x100 2)+ (100x500 2)+000 23=000 693 دج

3.حقوق على مؤسسات تابعة: 000 500−000 100 = 000 400 دج

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/06/01		
261		سندات المنساهمة	771 000	
	512	البنك		771 000
		تسجيل سندات المساهمة		
		//		
262		سندات المحفظة المالية	693 000	
	512	البنك		693 000
		تسجيل سندات المحفظة		
		//		
26		حقوق أخرى مماثلة	500 000	
	512	البنك		500 000
		حقوق أخرى		
		//		
262		الاقراض	400 000	
	512	البنك		400 000
		//		
686		مخصصات مالية لنقص القيمة	100 000	
	296	نقص قيمة على المساهمات		100 000
		مخصصات نقص القيمة		

[152] C.bourenane, M.mahi K.idrisi, Formation sur les normes comptable: règles générales de comptabilisations et d'évaluation des actifs, autre traitement autorise, immobilisations financières, B.B.A, octobre 2008

IV. تقييم المخزونات:

المخزون هو عبارة عن أصل جاري و متداول تقوم المؤسسة ببيعه في إطار نشاطها العادي أو الموجه للاستعمال في مسار عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، في شكل مواد أولية و لوازم مختلفة. فالمحزونات تشمل التموينات (المواد الأولية و اللوازم) و المنتجات(المنتجات الوسيطية، المنتجات النهائية و المنتجات الباقية) بالإضافة إلى البضائع[153].

كما أن المنتجات في طور الانجاز هي عبارة عن سلع و خدمات ما زالت في طور الإنتاج و لم تصل إلى مرحلة المنتج التام الكامل، لأن المخزون قد يكون ذو طابع ملموس أو غير ملموس.

هناك في بعض الحالات عناصر معينة يمكن إدراجها ضمن الأصول الدائمة و في حالات أخرى ضمن المخزونات كما هو الحال مثلا بالنسبة لنشاط شراء و بيع السيارات و الأراضي بالنسبة لشركات الترقية العقارية، بالإضافة إلى قطع الغيار و قطع الصيانة و الإصلاحات فإنها في الغالب تندرج ضمن المخزونات إلا في بعض الحالات الاستثنائية من بينها:

- العناصر الخاصة التي تعتبر دائما كأصول دائمة و يتم إهلاكها على مدة منفعتها؛
- قطع الأمان و قطع الغيار الأساسية التي يمكن للمؤسسة استعمالها لمدة أكبر من 12 شهر فانه لا بد من إدراجها ضمن الأصول الدائمة.

1. التقييم عند الدخول ضمن الأصول:

عند دخول المخزونات إلى أصول المؤسسة فإنها تقيم على أساس قواعد التقييم العادية، بالاعتماد على تكلفة الإنتاج بالنسبة للمخزونات المشتراة بشكل عادي و على أساس تكلفة الإنتاج فيما يتعلق بالمخزونات المنتجة من طرف المؤسسة و على أساس القيمة العادلة إذا تحصلت عليها المؤسسة مجانا أو عن طريق الاستبدال.

تكلفة الشراء تشمل سعر الشراء و كل المصاريف المباشرة و غير المباشرة المتعلقة بالسلعة المشتراة التي تتحملها المؤسسة بصفة نهائية حتى وصل المخزن إلى مخازن المؤسسة، فالمصاريف الملحقة تشمل مختلف المصاريف الخارجية من مصاريف النقل و أتعاب المهنيين الرسوم الجمركية، الضرائب و الرسوم غير المسترجعة و حتى المصاريف الإدارية المتعلقة مباشرة بعملية الحصول على السلعة، و لإظهار ذلك بشكل جلي يمكن أن نأخذ المثال التالي لمؤسسة قامت بشراء 10 طن من القهوة بسعر 500 7 دج للطن و كانت أتعاب الوسيط 000 2دج و كانت مصاريف النقل 500 3دج و مصاريف التفريغ 600 1دج.

و عليه فان تكلفة الشراء= (500 7 x 10)+000 2+500 3+600 1= 100 82 دج

تكلفة إنتاج السلع تشمل تكلفة شراء السلع المستهلكة و مختلف المصاريف المباشرة و غير المباشرة المرتبطة بعملية الإنتاج كما هو الحال بالنسبة لليد العاملة المستعملة في إنتاج السلع و الخدمات و المصاريف العامة الثابتة و المتغيرة كاهلاك الآلات المستعملة في الإنتاج و المصاريف الإدارية لمكان الإنتاج أي الورشة. حيث أن إدماج المصاريف الثابتة لا بد أن تستند على الطاقة الإنتاجية العادية للمؤسسة و المتعلقة بالقدرات الضائعة لا تدمج ضمن تكلفة الإنتاج إنما تعتبر مصاريف عادية للدورة[154].

[153] Jean michel palou, comptabilité approfondie et révision, groupe revue fiduciaire, paris, 2001, p323
[154] IAS 02, article N°12

فيما يتعلق بتكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بالسلع المشتراة أو المنتجة يمكن إدماجها ضمن تكلفة المخزون سواء المشترى أو المنتج من طرف المؤسسة إذا كان المخزون يتطلب فترة طويلة للتحضير و الانجاز بالإضافة إلى إمكانية تقييم ذلك بأكثر صدق و شفافية و يرتبط بالمخزون إلى غاية إتمامه بنجاح[155].

بالإضافة إلى ذلك فان المصاريف المتعلقة بالاستعمال غير العادي من خلال استهلاك الزائد للمواد و اللوازم و مصاريف الصيانة غير المتعلقة بوسائل الإنتاج، المصاريف التجارية لأنها تتعلق بأعمال بيع السلع و الخدمات ينطبق عليها مصاريف الإشهار و أجور عمال المصالح التجارية و مصاريف التخزين إلا إذا كانت ضرورية لمسار الإنتاج فانه لا يمكن إدراجها ضمن التكلفة في أي حال من الأحوال.

2. *التقييم في نهاية الدورة:*

في نهاية الدورة المحاسبية تقيم المخزونات بين أقل قيمة بين التكلفة و القيمة الصافية للانجاز، بحيث أن القيمة الصافية للانجاز هي عبارة عن سعر البيع مطروح منه المصاريف الإضافية الضرورية من أجل تحقيق عملية البيع. فالحالة التالية لمؤسسة تشرح ذلك، هذه الشركة تنتج منتوج واحد هو P يستغرق ذلك 06 أشهر، و بتاريخ 2009/06/30 كان المخزون من المنتج P 2000 وحدة بقيمة 250 دج للوحدة، في الحالة العادية إنتاج السداسي يقدر بـــ 000 10وحدة لكن إنتاج السداسي الثاني من سنة 2009 في حدود 500 8وحدة فقط.

و كانت تكاليف الإنتاج للسداسي الثاني كما يلي:

- استهلاك المواد الأولية بـــ 000 000 1دج؛
- اليد العاملة المباشرة بـــ 000 800دج؛
- مصاريف أخرى متغيرة للإنتاج بـــ 000 100دج؛
- مصاريف ثابتة للإنتاج بـــ 000 500دج؛
- مصاريف التخزين بـــ 000 100دج.

مخرجات المخزونات تقيم على أساس التكلفة الوسطية المرجحة، و كان المخزون النهائي بتاريخ 2009/12/31 بـــ 500 1وحدة.

و المطلوب تحديد قيمة المخزون الواجب إدراجها في الميزانية الموقفة بتاريخ 2009/12/31.

إذن:

1- تكلفة إنتاج 500 8وحدة: 000 000 1+ 000 800+000 100+0.85x 000 500

=000 325 2دج

2- ت و م للوحدة: (000 325 2+000 500)/(500 8+000 2)= **269 دج**

- قيمة المخزون بتاريخ 2009/12/31: 269x 500 1= **500 403دج**

بمقارنة بسيطة مع الممارسة المحاسبية الحالية وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة نجد أنه لا يأخذ و لا يستبعد مصاريف الأقل من النشاط العادي[156] ، و التي كانت بواقع 000 75 دج كانت سوف تكون تكلفة الإنتاج 000 400 2دج و تكلفة الوحدة 290 دج و قيمة مخزون نهاية المدة الذي سوف يظهر في الميزانية الختامية بتاريخ 2009/12/31 000 435 دج أي بفارق 500 31 دج. بالإضافة إلى ذلك فان الممارسة المحاسبية في كثير من المؤسسات الجزائرية تأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف بما في ذلك غير المرتبطة أو المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة.

[155] Fabrice menasce, nouvelle normes IAS/IFRS, vip groupe, Alger, 2005, p 156

[156] Sous activité

المخزونات يمكن تقييمها إما على أساس طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة السعر التفصيلي، يمكن شرحها كما يلي[157]:

1. طريقة التكاليف الحقيقية ترتكز على تحديد قيمة المخزون بالأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج التي تم تحملها فعلا كما رأينا سابقا، بحيث يتم تقيمه باستعمال طريقة ما دخل أولا خرج أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع إلزامية تطبيق نفس الطريقة على جميع المخزونات المتجانسة أو المتشابهة. أما طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا فإنها غير مسموح استعمالها بعد تعديل سنة 2003؛

2. طريقة التكاليف المعيارية يمكن استعمالها لأهداف و أغراض تطبيقية بحتة إذا كانت تقدم نتيجة أقرب إلى التكلفة الحقيقية، فهي يتم تحديدها انطلاقا من المستوى العادي لاستعمال المواد الأولية و اليد العاملة لكن لا بد من إعادة اختبارها بشكل دائم و منتظم؛
3. طريقة السعر التفصيلي يمكن تطبيقها في أنشطة التوزيع بالتجزئة إذا ما كانت عملية تحديد التكلفة الحقيقية شبه مستحيلة، بحيث بالنسبة لكل مجموعة من المنتجات المتجانسة يمكن متوسط نسبة الهامش الإجمالي، و المثال التالي لمؤسسة تقوم بتسويق الملابس بتاريخ 2009/12/31 اظهر جناح خاص بملابسي الأطفال لمساحة تجارية كبيرة مخزون نهائي مقيم بسعر بين بـــ500 و.ن للوحدة، و كان متوسط الهامش خلال سنة 2009 في حدود 60 %.
   ← إذن سعر الشراء يكون في حدود 40% من سعر البيع.
   ← و المخزون يظهر في الميزانية الختامية لسنة 2009 بقيمة و.ن200 أي (500x40%)

كما أن المخزونات لا بد أن تقيم في نهاية الدورة بأقل قيمة بين تكلفتها و القيمة الصافية للانجاز، بحيث أن القيمة الصافية للانجاز تعبر عن سعر البيع الذي يتم تحديده في ظروف النشاط العادية منقوص منه التكاليف الضرورية للبيع، فالقيمة الصافية للانجاز بالنسبة للسلع و المنتجات هي في الغالب سعر السوق، كما أن مخزون المواد الأولية لا يمكن تسجيل تدهور قيمته إذا كان سعر بيع المنتج النهائي الذي يدخل في تكوينه قد حقق ربحا و العكس صحيح[158]، بحيث يمكن أن نوضح ذلك عن طريق حالة لمؤسسة لديها مخزون سلعة معينة تم شراؤها بقيمة 200 و. ن قدرت مصاريف بيعها الممكن تحملها بقيمة 40 و.ن، و حددت قيمتها السوقية(سعر البيع الممكن) بـــ 210 و.ن.

إذن القيمة الصافية للانجاز في هذه الحالة هي 210−40=170 و.ن و على المؤسسة تسجيل مؤونة أو نقص قيمة بواقع 200−170=30و.ن

[157] Pascal barneto et pierre gruson,; op.cit, pp 70-71
[158] C.mailet-baudrier et A. le manh, op.cit, p72

خاتمة الفصل:

إن الممارسة و الأنظمة المحاسبية تختلف من بلد لأخر و حتى من مؤسسة لأخرى نتيجة لمجموعة من المؤثرات و المتغيرات منها ما يتعلق بالجانب القانوني و التشريعي لمزاولة الأنشطة الاقتصادية و التجارية و أيضا النصوص القانونية التي تحكم و تضبط العملية المحاسبية و شروط و كيفيات الإفصاح عن المعلومة المالية و المحاسبية لتلك المؤسسات و منها ما يتعلق بالجانب الضريبي الذي يطغى على الجانب المحاسبي و على الواقع الاقتصادي بما يكفل تحقيق مجموعة من أهداف الدولة و منها ما يرتبط بالنهج الاقتصادي الذي تتبناه الدولة التي تنشط فيها المؤسسة، و هذا كله أدى إلى اختلافات في التفكير و العمل المحاسبي الأمر الذي أدى إلى وجود مجموعة من الذهنيات و المرجعيات المحاسبية.

فمن المرجعيات السائدة و المنتشرة بكثرة و التي تلقى القبول و التطبيق من قبل الكثير من الأنظمة و المؤسسات المرجعية المحاسبية الأمريكية، المرجعية المحاسبية الأوربية و المرجعية المحاسبية الدولية، فكلها كانت نتيجة التباين في التفكير في الأهداف و الغايات فالمرجعية الأمريكية أو التيار الانقلوسكسوني فغايته الأساسية هو توفير معلومات موجهة بالدرجة الأولى إلى بورصة الأوراق المالية باعتبار تلك المعلومة هي المؤثر الرئيسي على تغيرات أسعار أسهم المؤسسات أما من وجهة نظر المرجعية الأوربية أو التيار الفرانكفوني فالمعلومة المالية و المحاسبية موجهة لعديد الأطراف و بالأخص المساهمين، بالإضافة إلى وجود اختلافات في طرق التمويل و في الأطراف المشرفة على أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي لذلك جاءت المعايير المحاسبية الدولية لتقليص هذا الاختلاف و محاولة توحيد و تنميط العمل المحاسبي لتجنب الاختلاف و التكاليف الناجمة عن ذلك.

المعايير المحاسبية الدولية من خلال المحاسبة الدولية فرضت نفسها كبديل للتيارات المحاسبية السائدة بما أدى إلى تراجع استراتيجيات التوحيد المحاسبي الوطنية أمام هذا النموذج، و ذلك لمسايرة التحول الذي يعرفه العالم في المجال المالي و التجاري عن طريق رفع الحواجز عن تحركات رؤوس الأموال و البضائع بين الدول و زيادة وتيرة و حدة الأنشطة الدولية و العالمية للمؤسسات.

فالمحاسبة الدولية ليست عبارة عن مجموعة تقنيات تهدف فقط إلى توحيد لغة التعامل و قواعد التقييم و سير الحسابات و عرض و تقديم القوائم المالية الختامية، بقدر ما تسعى إلى تحقيق نوع من التوافق و الانسجام في أعمال التوحيد و التقييس بين كل مستعملي و معدي القوائم المالية لكي تصبح المحاسبة وسيلة اتصال أكثر فعالية بين المتعاملين الاقتصاديين و الماليين، لذلك لا بد من ضبط المحاسبة بمجموعة من المعايير لضمان نوع من التجانس و التناسق في عرض و تقديم المعلومة المالية بما يضمن فهم موحد و مبسط و لتسهيل عملية قراءتها و مقارنة مع المؤسسات و القطاعات الأخرى.

الفصل الثالث

التوحيد المحاسبي في الجزائر

مقدمة الفصل:

نتيجة المتغيرات و المستجدات التي تحصل في اقتصاديات العالم ظهرت ضرورة مواكبة الأنظمة المحاسبية لها بما يستجيب لتلك المستجدات، فمن هذه الزاوية جاءت ضرورة التوحيد المحاسبي لمواكبة عولمة الاقتصاد العالمي. و الجزائر ليست بمعزل عن بقية دول العالم و التغيرات التي تحصل في الاقتصاد الدولي بحيث عرفت مجموعة من الإصلاحات منذ الاستقلال في مختلف ميادين الاقتصاد كالجانب المالي و التشريعي و الضريبي و البنكي و حتى فيما يتعلق بالنظام المحاسبي بشكل عام.

إن أهم ما يميز عملية التوحيد المحاسبي في الجزائر هو صبغتها أو طابعها السياسي خاصة في السنوات الأولى بعد الاستقلال بحكم التوجه الاقتصادي الاشتراكي في تلك المرحلة و ليس لاعتبارات تحديث و تحسين تسيير المؤسسات الاقتصادية الكثيرة و الكبيرة التي أنشأتها الدولة، كما تميزت عملية التوحيد و التقييس المحاسبي بطغيان التشريع الجبائي على التشريع المحاسبي باعتبار أن وزارة المالية هي التي تتولى إصدار معايير العمل المحاسبي، على اعتبار أن المحاسبة هي الأداة الرئيسية لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة و أداة للرقابة تسمح للدولة بمتابعة الإيرادات الجبائية و تمكنها من توجيه الاقتصاد وفقا لأهداف و غايات معينة.

بالإضافة إلى ذلك باعتبار الاستعمار الفرنسي للجزائر فمسار التوحيد المحاسبي يعكس الثقافة و التقاليد الفرنسية في ميدان التوحيد (التيار الفرانكفوني) الذي تتولاه هيئات عمومية حكومية. حيث يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة المصدر الرئيسي للتشريع المحاسبي في الجزائر، هذا المرجع لم يعرف منذ تاريخ إصداره سوى بعض التعديلات ممثلة بالأساس في إصدار بعض المخططات القطاعية و بعض التعليمات المتعلقة بقضايا تقنية.

و مع نهاية سنوات الثمانينات دخلت الجزائر مرحلة جديدة من خلال تبني نظام اقتصادي جديد عن طريق إصلاح مختلف القطاعات خاصة منها القطاع الاقتصادي عن طريق تبني اقتصاد السوق، الذي ظهر من خلال تحرير التجارة الخارجية، فتح رأسمال الشركات الاقتصادية العمومية و خصخصة العديد منها، منح الاعتماد للبنوك و شركات التامين الخاصة و بشكل عام تشجيع الاستثمار الأجنبي في الجزائر.

فهذا التوجه الاقتصادي الجديد يفرض و يستلزم إعادة النظر في المخطط الوطني للمحاسبة من أجل السماح بتوفير معلومات تسمح بقياس أكثر مردودية و نتائج و وضعية خزينة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لذلك بدأت خلال سنة 1998 السلطات العمومية الجزائرية في محاولة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة فظهرت عدة سيناريوهات لعملية الإصلاح، و وقع الاختيار على الرأي القائل بضرورة اعتماد نظام محاسبي مالي جديد مختلف تماما عن المخطط الوطني للمحاسبة و يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

على هذا الأساس جاء النظام المحاسبي المالي الجديد كآخر مرحلة من مراحل التوحيد المحاسبي في الجزائر الذي سوف يدخل حيز التطبيق ابتداءا من الفاتح جانفي 2010، فعلى هذا الأساس جاء هذا الفصل ليتناول عملية التوحيد المحاسبي في الجزائر عن طريق الدراسة و تقييم مختلف مراحل عملية التوحيد، و الذي تم تقسيمه كما يلي:

المبحث الأول: المحيط المحاسبي في الجزائر
المبحث الثاني: دراسة المخطط الوطني للمحاسبة
المبحث الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: المحيط المحاسبي في الجزائر

I. هيئات التوحيد المحاسبي في الجزائر :

لم يلق موضوع التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر الاهتمام اللازم عقب الاستقلال و لم يكن من أولويات السياسة الاقتصادية للدولة بحكم أن الجزائر بقيت تسير و تطبق المخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1957 و لم يلتفت إلى عملية التوحيد و التقييس إلا مع بداية سنوات السبعينيات من خلال مجموعة من الهيئات العمومية التي تشرف على تطوير المحاسبة.

1. المجلس الأعلى للمحاسبة:

تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 1971/12/29 بهدف تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب و تولي إعداد مخطط محاسبي جزائري خلفا للمخطط المحاسبي العام الفرنسي لتحقيق استقلال الجزائر عن الاستعمار الفرنسي في كل المجالات.

يتكون المجلس الأعلى للمحاسبة من 18 عضوا دائمين يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية الذي يترأس المجلس، فكان يضم من بين أعضائه المدير العام للضرائب، مدير الخزينة و القرض، مدير الشركة الوطنية للمحاسبة، مدير المدرسة العليا للتجارة بالإضافة إلى ممثلين عن مختلف الوزارات من بينها وزارة العدل، وزارة الفلاحة، وزارة الصناعة و التجارة...الخ إضافة إلى ثلاثة خبراء محاسبين و محاسبين اثنين.

فتم تشكيل ثلاثة لجان دائمة بالمجلس و فرق و مجموعات عمل متخصصة توكل لها مهام إعداد مشاريع القوانين و إعداد مختلف التقارير و الاقتراحات، بحيث تتمثل اللجان الثلاثة في: لجنة الاعتمادات و التأديب، لجنة التكوين و لجنة التقييس و التوحيد[159].

ترتبط مهام لجنة التقييس في التحضير لإعداد المخطط الوطني للمحاسبة و انجاز مختلف الدراسات و الأبحاث المتعلقة بتنظيم و مراقبة الحسابات إضافة إلى متابعة عملية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، فمهمة التقييس و التوحيد المحاسبي أوكلت في هذه الفترة كلها للمجلس الأعلى للمحاسبة نظرا للفراغ الذي كان حاصل في هذا الإطار و في ميدان العمل و التشريع المحاسبي بشكل عام.

كما قام المجلس بتنظيم مهنة المحاسبة و الخبرة المحاسبية من خلال منح الاعتمادات للمحاسبين و الخبراء المحاسبين و تسطير برا مج التكوين و الإعلام لهم إلى غاية سنة 1991 تاريخ إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، كما قام بعد إعداد المخطط الوطني للمحاسبة بالتخطيط لإعداد مجموعة من المخططات القطاعية منها مخطط القطاع الفلاحي، قطاع التأمين و إعادة التأمين، قطاع السياحة، قطاع الأشغال العمومية و قطاع البنوك و المؤسسات المالية.

و بعد إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات تم الفصل بين مهمة تطوير و تقييس المحاسبة التي بقيت من اختصاص المجلس الأعلى للمحاسبة و بين مهمة الإشراف على مهنة المحاسبة في الجزائر التي أوكلت للمصف، رغم ذلك يمكن اعتبار أعمال المجلس الأعلى للمحاسبة ايجابية جدا في ميدان التوحيد المحاسبي بعد إعداد المخطط الوطني للمحاسبة و مجموعة المخططات القطاعية في سنوات السبعينيات و الثمانينات رغم تدني مردوده خلال سنوات التسعينيات.

[159] القرار المؤرخ في 14 جوان 1973 المتعلق بالتنظيم الداخلي للمجلس الأعلى المحاسبة

2. المجلس الوطني للمحاسبة:

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة خلفا للمجلس الأعلى للمحاسبة بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتعلق بإنشاء و تنظيم المجلس، فهو هيئة عمومية ذات طابع استشاري تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية بحيث تكمن مهمته الأساسية في التنسيق و التحليل و البحث في المجال المحاسبي بشكل عام.

يعتبر المجلس الهيئة الوطنية المؤهلة بعملية التوحيد و إعداد معايير العمل المحاسبي في الجزائر عن طريق القيام بمهام جمع و تحليل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و كذا إجراء مختلف الدراسات و الأبحاث في ذات المجال بالإضافة إلى اقتراح أي إجراء يرى أنه من شأنه أن يدعم و يطور المحاسبة.

يترأس المجلس الوطني للمحاسبة وزير المالية و يضم 24 عضوا عن مختلف الوزارات و الهيئات العمومية و المهنيين الممارسين للمحاسبة، فهو يضم رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و 06 ممثلين عن وزارة المالية، التعليم العالي، التكوين المهني، التجارة، الإحصاء و الوزارة المكلفة بالوظيف العمومي، إضافة إلى ممثلين عن المفتشية العامة للمالية، الغرفة الوطنية للفلاحة، الغرفة الوطنية للتجارة و الصناعة، ممثل عن بنك الجزائر، ممثل عن لجنة تنظيم أعمال البورصة، ممثل عن جمعية البنوك و ممثل عن جمعية شركات التأمين[160].

إذن يضم المجلس أعضاء من مختلف القطاعات و المهن الاقتصادية و الإدارية و الهيئات الرسمية للدولة الجزائرية الأمر الذي يعتبر ايجابيا بالنسبة للمجلس بما يعطي نظرة شاملة عن المحيط العام الاقتصادي خلال إعداد و اعتماد مشاريع القوانين، لكن ما يعاب على المجلس هو عدم تفرغ العدد الأكبر من أعضائه لأعمالهم بالمجلس لانشغالهم بمهام و وظائف أخرى بما يحول دون قيام المجلس بالمهام الموكلة إليه على أكمل وجه على غرار كل من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي و الجمعية الأمريكية للمحاسبة المالية (FASB) التي تضم أعضاء دائمين متفرغين لأعمال المجلس و يتقاضون مقابل مادي نظير ذلك بما يرفع من مردود الهيئتين.

بصفة عامة تتوزع أعمال المجلس حول ثلاثة محاور رئيسية هي:

- كل أعضاء المجلس يشكلون الجمعية العامة التي تتولى إصدار الآراء و التوصيات؛
- مختلف اللجان التقنية التي تتولى إعداد مشاريع التوصيات و الاقتراحات و الآراء حول مختلف المسائل و القضايا المقدمة للمجلس كل حسب مجال اختصاصها؛
- مكتب المجلس الذي يتولى مهام تنظيم و توجيه أنشطة و أعمال المجلس.

فالأعمال التي قام بها المجلس منذ نشأته تشمل مجموعة من الآراء المختلفة نتيجة اختلاف و تعدد المسائل و المشاكل التقنية التي طرحت أمام المجلس بحيث شملت بشكل عام:

- مجموعة من الاستثناءات المتعلقة بأعمال الجرد السنوي لأصول و خصوم المؤسسات؛
- اقتراح معالجات محاسبية لبعض العمليات الخاصة مثل عمليات القرض الايجاري؛
- تكييف المخطط المحاسبي مع بعض الأنشطة الخاصة مثل: عمليات الشركات القابضة و الحسابات المجمعة و العمليات الخاصة بالوساطة في بورصة الأوراق المالية.

[160] المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة

3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين(ONECC) :

أنشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بناءا على القانون رقم 08-91 المؤرخ في 27 افريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، فهو هيئة مستقلة تضم كل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر.

فهو أسندت له مهمة الإشراف و تسيير شؤون المهنة التي كانت من صلاحيات المجلس الأعلى للمحاسبة و ضمان استقلاليتها و حماية و الدفاع على أعضائه المنتمين إليه، كما أوكلت إليه أيضا مهام المساعدة و المساهمة في أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة نظرا للكفاءات الكبيرة و لخبرات أعضائه الطويلة في ميدان الممارسة المحاسبية[161].

كما يندرج هذا القانون في إطار توحيد الممارسة المهنية المحاسبية عن طريق تحديد بشيئ من التفصيل واجبات الممارسين لمهنة المحاسبة خلال قيامهم بالمهمة المسندة إليهم و الشروط الواجب عليهم احترامها قبل و خلال و بعد انجاز المهمة بالإضافة إلى احترام السر المهني و احترام الآجال و ضمان استقلاليتهم عن الأطراف التي لها علاقة بنطاق مهمته بما يؤثر على رأيهم الفني المحايد.

II. أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر:

يمكن تقسيم أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر إلى ثلاثة مراحل أساسية ابتداءا من إعداد المجلس الأعلى للمحاسبة المخطط الوطني للمحاسبة و القرار المتعلق بكيفية تطبيقه ثم مرحلة انجاز المخططات المحاسبية القطاعية خلال سنوات الثمانينات و تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع أنشطة الشركات القابضة و المجمعات ثم في مرحلة أخيرة التحضير لتبني نظام محاسبي مالي جديد على أساس المعايير المحاسبية الدولية في المرحلة الراهنة.

1.الأمر المتعلق بإصدار المخطط الوطني للمحاسبة:

بتاريخ 29 أفريل 1975 تم إصدار القرار الرئاسي رقم 35-75 المتضمن إصدار أول مخطط محاسبي في تاريخ الجزائر المستقلة الذي ألزم تطبيقه ابتداءا من الفاتح جانفي 1976 على كل المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي و التجاري و شركات الاقتصاد المختلط و مختلف الشركات التي تخضع لتحديد وعاء الضريبة على أساس الربح الحقيقي، ثم تلاه المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيقه بتاريخ 23 جوان 1975 عن وزارة المالية.

يعود الاهتمام باعتماد مخطط محاسبي بديل للمخطط العام الفرنسي إلى نهاية الستينيات عن طريق وزارة المالية لكن وزارة المالية لم تتمكن من هذه المهمة أين تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة خلال سنة 1971 ليتولى هذه المهمة. بحيث ظهر التوجه الاشتراكي جليا على أعمال إعداد المخطط المحاسبي عن طريق مراعاة ضرورة إجابته على احتياجات المحاسبة الوطنية و أعمال التخطيط.

2.المخططات المحاسبية القطاعية(PCS) :

لقد أشار القرار المتعلق بإصدار المخطط الوطني للمحاسبة إلى ضرورة الإعداد لمخططات محاسبية قطاعية إلا أن ذلك تأخر كثيرا ليرى النور، فلم يتم إعداد و نشر إلا بعد 11 سنة من دخول المخطط المحاسبي الوطني حيز التطبيق أي في سنة 1987 لأول مخطط محاسبي قطاعي.

[161] القانون رقم 91/08 المؤرخ في 28 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

- *المخطط المحاسبي لقطاع التأمين و إعادة التأمين:*

تم صدور المخطط المحاسبي لقطاع التأمين و إعادة التأمين بتاريخ 13 سبتمبر 1987 و دخل حيز التطبيق ابتداءا من الفاتح جانفي 1989، الذي يتضمن قائمة الحسابات و قواعد سير الحسابات و القوائم المالية الختامية الواجب إعدادها و عرضها من طرف شركات التأمين.

بحيث تم تكييف المخطط المحاسبي الوطني بشكل عام مع خصوصيات قطاع التأمين عن طريق استحداث أصناف جديدة مثل الحقوق و الديون التقنية و الحقوق و الديون على المؤمنين بالإضافة إلى حسابات المؤونات النظامية و حسابات أخرى خاصة تتعلق بإيرادات و مصاريف هذه الشركات.

- *المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي:*

تم إصدار المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي بتاريخ 13 سبتمبر 1987 كما هو الحال بالنسبة لقطاع التأمين و دخل حيز التطبيق ابتداءا من الفاتح من جانفي 1988، حيث يتضمن أيضا قائمة الحسابات، مجموعة من المصطلحات و قواعد سير الحسابات، إجراءات خاصة بالقطاع و في الأخير القوائم المالية الختامية الواجب إعدادها و عرضها من طرف شركات القطاع.

تم تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع خصوصيات القطاع عن طريق استحداث أصناف و حسابات جديدة مثل حسابات الاستثمارات المتضمنة لحيوانات التكاثر و حسابات أخرى متعلقة بمخزونات الحيوانات و طريقة الفصل بين تسجيلها ضمن الاستثمارات و المخزونات.

- *المخطط المحاسبي لقطاع البناء و الأشغال العمومية:*

تم إصدار هذا المخطط بتاريخ 11 سبتمبر 1988 و دخل حيز التطبيق ابتداءا من الفاتح جانفي 1989، بحيث قام بتحديد و تعيين المؤسسات و الأنشطة التي تدخل في هذا الإطار و الملزمة بتطبيق هذا المخطط و تضمن أيضا قائمة الحسابات المفصلة، قواعد سير الحسابات، جزء آخر متعلق بالإجراءات الخاصة و طريقة عرض القوائم المالية الختامية.

- *المخطط المحاسبي لقطاع السياحة:*

تم إصدار المخطط المحاسبي لقطاع السياحة بتاريخ 19 مارس 1989 و دخل حيز التطبيق ابتداءا من الفاتح جانفي 1990، بحيث أستهل القرار الوزاري بتحديد و تعيين القطاع السياحي و المؤسسات الخاضعة و الملزمة بتطبيق هذا المخطط و تضمن لقائمة الحسابات الخاصة بالقطاع و قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي و القوائم المالية الختامية الواجب إعدادها و عرضها.

فتم تفصيل قائمة الحسابات بشيئ من التفصيل استجابة لمتطلبات القطاع كما قدم إجراءات خاصة متعلقة بتسجيل الإعانات الحكومية التي تتحصل عليها المؤسسات سواء المتعلقة بالاستثمار أو الاستغلال بالإضافة إلى تقديم طريقة تسجيل عمليات التنازل و الارتباط بين الوحدات.

- *المخطط المحاسبي لقطاع البنوك:*

تم إصدار المخطط المحاسبي لقطاع البنوك بتاريخ 17 نوفمبر 1992 بناءا على القرار رقم 08-92 المتعلق بمخطط حسابات البنوك و القواعد المحاسبية الخاصة بالبنوك و المؤسسات المالية بالإضافة إلى القرار رقم 09-92 المتعلق بقواعد إعداد و عرض القوائم المالية للبنوك.

جاء المخطط المحاسبي لقطاع البنوك مختلفا نوعا ما عن المخطط المحاسبي الوطني سواء من ناحية قائمة الحسابات أو من حيث قواعد التقييم و التسجيل و حتى من حيث أصناف المخطط.

بالإضافة إلى هذه المخططات تم إصدار بتاريخ 09 أكتوبر 1999 تم إصدار أمرية عن وزير المالية تقضي بضرورة تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة و عملية تجميع حسابات الشركات المجمعة بحيث خصص ملحق لشرح المصطلحات الجديدة و قواعد سير الحسابات الجديدة المعتمدة و أيضا القوائم المالية الختامية و الملاحق التي يتعين على الشركات القابضة إعدادها.

3.التعليمات الصادرة عن وزارة المالية[162]:

من ناحية قامت المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية بإصدار مجموعة من التعليمات لتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع الأنشطة الجديدة و المستحدثة للشركات التجارية من خلال:

- التعليمة رقم 1850 المؤرخة بتاريخ 25 ماي 1989 المتعلقة بتسجيل العمليات الخاصة و المتعلقة باستقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- التعليمة رقم 635 F/DC/CE/90/046 المؤرخة في 11 مارس 1990 و المتعلقة بكيفية التسجيل المحاسبي لمساهمة العمال في أرباح الشركات؛
- التعليمة رقم 95/001 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995 المتعلقة بتسجيل العمليات الخاصة بصناديق المساهمة خاصة ما يتعلق بالقيم المنقولة المسيرة لصالح الدولة؛
- التعليمة رقم 581 MF/DGC المؤرخة بتاريخ 21 أفريل 1997 المتعلقة بكيفية التسجيل المحاسبي لفرق إعادة تقييم الاستثمارات.

بالإضافة إلى المديرية العامة للمحاسبة قامت الإدارة العامة لأملاك الدولة بدورها بتقديم حلول خاصة فيما يتعلق بعمليات تصفية الشركات العمومية من خلال استحداث الحساب رقم 85 نتيجة التصفية.

فمهمة الإشراف و التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر موكلة لهيئات عمومية حكومية بحيث يتوافق بذلك بشكل كبير مع النظام في فرنسا و مع التيار الفرانكفوني، كما أن مختلف أعمال التوحيد شملت مشاكل و عمليات تقنية بحتة دون الوصول إلى اعتماد إطار نظري و مفاهيمي متناسق و متكامل يمكن الرجوع و الاحتكام إليه في حالة حدوث مثل هذه المشاكل.

كما أن أهم مرحلة في أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي هي مرحلة إعداد و تبني المخطط الوطني للمحاسبة باعتباره المرجع الأساسي للعمل المحاسبي في الجزائر و إجباري التطبيق من طرف كل الشركات التجارية و هو الذي ما يزال ساري المفعول إلى غاية يومنا هذا.

إذن يعتبر المخطط المحاسبي الوطني الركيزة الأساسية الذي تستند عليه المؤسسات الاقتصادية التي تنشط بالجزائر، بحيث أنها قبل صدور القرار المتعلق بإلزامية تطبيقه كانت تطبق و تستعمل المخطط العام الفرنسي الصادر سنة 1957 غير أن هذا المخطط كان موجها بالأساس حسب طبيعة النظام الاقتصادي الفرنسي إلا و هو النظام الرأسمالي الذي يكرس ملكية الفرد لرأس المال و لوسائل الإنتاج في الوقت الذي كان فيه الاقتصاد الجزائري يعرف انتقالة نحو الاقتصاد أو النظام المخطط من طرف الدولة و طريقة التسيير الاشتراكي للمؤسسات الاقتصادية التي كانت ملكا للدولة لذلك ظهرت ضرورة تبني مخطط محاسبي بديل لذلك و ظهر المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

[162] H. benyekhlef; séminaire sur la normalisation comptable: normalisation et investissement; IEDF; Alger; 2004

فأولى ملامح تغيير المخطط المحاسبي كانت جلية في أواخر سنة 1969 عندما تولت وزارة المالية إعداد مخطط محاسبي جديد و بديل للمخطط الفرنسي و حدد لذلك أجل أقصاه 06 أشهر لتقديم تقرير حول نتائج عملها، فكلف وزير المالية لجنة تتولى الإعداد و التحضير لهذا المخطط لكن هذه اللجنة لم تتوصل إلى أي شيئ نظرا لقصر الفترة و ضعف التركيبة البشرية المكونة لها فلذلك تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1971 ليتولى مهمة إعداد و تحضير مخطط محاسبي جديد بدلا من اللجنة التي انبثقت عن وزارة المالية.

لهذا الغرض تم تكوين فريق عمل دائم مكون من خبراء جزائريين و خبراء فرنسيين من المجلي الوطني للمحاسبة الفرنسي ترتكز مهمتهم في المراقبة و الإشراف على تقدم الأعمال و إبداء الآراء حولها بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي قام بطرح و تقديم و شرح تجربة بلاده في هذا الميدان، بحيث قامت اللجنة أولا بتحديد متطلبات و احتياجات كل المستعملين من المعلومة المحاسبية كما يلي[163]:

- الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية؛
- الوزارات الوصية؛
- إدارة الضرائب؛
- مسيري المؤسسات؛
- المؤسسات المالية.

كما قامت اللجة بتقييم المخطط المحاسبي العام الفرنسي و حددت نقاط الضعف فيه و قامت أيضا بدارسة مختلف المخططات المحاسبية الأجنبية للاستفادة منها، و بعد عدة شهور من العمل و الدراسة قدمت اللجنة مشروع أولي تمهيدي للمخطط المحاسبي الذي عرض على لجنة التقييس بالمجلس الأعلى للمحاسبة و بدأت أعمال مناقشة محتوياته من قبل أعضاء لجنة التقييس و توسعت فيما بعد لتشمل مسيري و ممثلي المؤسسات، كما قامت بإعداد استبيان أو مجموعة من الأسئلة تم توجيهه إلى كل المؤسسات العمومية الاقتصادية بهدف الإثراء و جمع أكبر عدد ممكن من الآراء و الاقتراحات و الملاحظات بهدف إجراء التصحيحات و التعديلات اللازمة حتى يستجيب لمختلف الاحتياجات.

بعد هذه المرحلة تم الحصول على الردود و تحليلها و تم بالفعل إجراء بعض التعديلات على المخطط المحاسبي و حددت النسخة النهائية له شرع في التحضير لمجموعة من الملتقيات و الندوات لعرضه و شرحه و تبيين أهميته و أهدافه و طريقة تطبيقه و تم إعداد نسخة مترجمة إلى اللغة العربية لأن النسخة الرئيسية كانت باللغة الفرنسية.

فأهم ما ميز مرحلة الإعداد هو قلة عدد أعضاء فريق العمل الدائمين المكلفين بإعداد المخطط الوطني للمحاسبة الذي كان على مستوى الشركة الوطنية للمحاسبة إلى أربعة فقط بدلا من عشرة حسب ما كان مقررا و هو عدد قليل بالنظر إلى حجم المهمة الموكلة إليهم، بالإضافة إلى نقص أو حتى انعدام الحوار في بعض الأحيان مع المتعاملين الاقتصاديين و القائمين على المؤسسات الاقتصادية و عدم إشراكهم في عملية أو مرحلة إعداده رغم كونهم المنتجين الرئيسيين للمعلومة المحاسبية التي يدور حولها المخطط المحاسبي.

[163] M. Mehadjbia, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays: Le Plan Comptable National algérien, 1978, pp. 29-30

المبحث الثاني: دراسة المخطط الوطني للمحاسبة

I. أهداف المخطط الوطني للمحاسبة

كما هو معلوم جاء المخطط المحاسبي الوطني ليغطي احتياجات الاقتصاد الوطني من المعلومات سواء على المستوى الكلي أو على المستوى الجزئي، و كان بهدف لتحقيق الأهداف التالية[164]:

- توفير احتياجات التخطيط المركزي من المعلومات تسهيلا لاتخاذ القرار و التنبؤ بالاحتياجات و الاستراتيجيات الممكن إتباعها أو تبنيها، بالإضافة إلى تسهيل تسيير المؤسسات الاشتراكية العمومية التي تعتبر القاعدة الرئيسية التي يرتكز عليها التخطيط العمومي؛
- السماح باستخراج و الحصول على مجموعة من القيم و المجمعات الخاصة بالمحاسبة الوطنية و المعطيات الاقتصادية الأساسية حول وضعية الاقتصاد الكلي للبلد من خلال الأرصدة الوسيطية التي يقدمها جدول حسابات النتائج؛
- تسهيل أعمال مراقبة المؤسسات الاقتصادية العمومية من خلال توحيد كل مراحل العملية المحاسبية و السماح بإجراء المقارنات بين المؤسسات و حتى بين القطاعات خاصة في مرحلة النظام الاشتراكي أين كانت كل المؤسسات تابعة للقطاع العام، كما يمكن تعديل مسار و توجه المؤسسات في الوقت المناسب حسب ما هو مقرر لها؛

اللجنة المكلفة بإعداد مشروع المخطط المحاسبي الوطني استغلت الفرصة الممنوحة لها لرفع اللبس حول أهمية و دور المحاسبة التي كان ينظر إليها على أنها مجرد إجبار قانوني و لتلبية أغراض جبائية و ضريبية فقط ما أدى بالكثير من المؤسسات إلى الافتقار للتنظيم و التسيير المحاسبي بحيث أنها كانت تكتفي بالاستجابة للأوامر القانونية و الضريبية فقط.

بالإضافة إلى ذلك كان ينظر للمحاسبة على أنها مخصصة لنخبة معينة من الإطارات نظرا لصعوبة فهمها و استيعابها و حتى استعمالها، لذلك سعى المجلس الأعلى للمحاسبة عن طريق اللجنة الوطنية المكلفة بإعداد المخطط الوطني للمحاسبة إلى تغيير المفاهيم و التصورات التي كانت سائدة حول المحاسبة و دورها في الحياة الاقتصادية و المالية لذلك اعتمد على التبسيط ما أمكن خاصة فيما يتعلق بقواعد التسجيل و التقييم و عرض الجداول الشاملة الختامية.

أيضا تظهر أهمية إعداد مخطط محاسبي جديد في عدم توافق المخطط العام الفرنسي الذي كان مطبقا في الجزائر بعد الاستقلال مع متطلبات الاقتصاد الجزائري الذي كان يتجه نحو النظام المركزي و سياسة التخطيط التي انتهجتها السلطات العمومية في ذلك الوقت، فهذه الطبيعة الاقتصادية تحتاج إلى معلومات حول المعطيات و المجمعات الاقتصادية الكلية بشكل أساسي لتسهيل أعمال التخطيط في الوقت الذي لم يكن المخطط العام الفرنسي يقدم معلومات تسمح بتلبية هذه الاحتياجات و على هذا الأساس تم إعداد المخطط المحاسبي الوطني ليلبي هذه الاحتياجات.

فالمخطط الوطني للمحاسبة نص على أن تكون المحاسبة دقيقة و مفصلة تسمح بإجراء مختلف الرقابات و أن يتم إعداد محاسبة المؤسسة بما يسمح بحساب التكاليف و سعر التكلفة و إعداد و مراقبة الموازنات التقديرية للمؤسسة، كما أقر على ضرورة مسك المحاسبة بالعملة الوطنية.

[164] Bouraoui, N, Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, mémoire de magister en science de gestion, ESC, Alger .1998. p : 61

II. الإطار التقني للمخطط الوطني للمحاسبة

نحاول في هذه المرحلة دراسة البنية التقنية للمخطط الوطني للمحاسبة من خلال الحسابات المستعملة و طريقة تصنيفها، مجموعة المصطلحات المستعملة و القوائم الختامية التي يلزم بإعدادها و عرضها بالإضافة إلى قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي المعتمدة و المصرح باستعمالها.

لقد تم تقسيم مخطط الحسابات إلى ثمانية مجموعات و روعي في ذلك الترتيب العشري في تقسيم الأصناف حيث نجد:

1. حسابات الميزانية التي تتكون من:
   - الأصول و التي تشمل(الاستثمارات، المخزونات و الحقوق أو الذمم)؛
   - الخصوم و التي تشمل(الأموال الخاصة و الديون).
2. حسابات التسيير التي تتكون من:
   - النواتج أو الإيرادات؛
   - الأعباء أو المصاريف؛
   - النتائج.

و لقد حددت مجموعات الحسابات كما يلي:

المجموعة الأولى: الأموال الخاصة	المجموعة الثانية: الاستثمارات
المجموعة الثالثة: المخزونات	المجموعة الرابعة: الحقوق
المجموعة الخامسة: الديون	المجموعة السادسة: الأعباء
المجموعة السابعة: النواتج	المجموعة الثامنة: النتائج

تعرف الأصول على أنها مجموعة عناصر ذمة المؤسسة التي لها قيمة ايجابية تعود للمؤسسة، بحيث يعتبر عنصر ملكية عناصر الذمة حسب المخطط الوطني للمحاسبة المحدد الرئيسي لإدراج أي عنصر من العناصر ضمن الميزانية كما أن هناك بعض العناصر تعتبر في الأصل أعباء و لمن يسمح بإدراجها ضمن أصول المؤسسة و يتم إطفاؤها على عدة سنوات نظرا لضخامة قيمتها بما يؤثر على نتيجة الدورة بشكل كبير لو أدرجت ضمن أعباء الدورة، كما يعتمد المخطط الوطني للمحاسبة في ترتيب عناصر الأصول على مبدأ السيولة من خلال الأقل سيولة إلى الأقل سيولة من الأعلى إلى الأسفل أي على أساس المدة التي تستغرقها هذه العناصر في التحول إلى سيولة نقدية.

و تعرف الأصول على أنها مجموع عناصر ذمة المؤسسة التي لها قيمة سالبة ترجع على المؤسسة، فهي تشمل كل من عناصر الأموال الخاصة التي يملكها المؤسسون و ملاك المؤسسة بالإضافة إلى الديون التي هي على عاتق المؤسسة، و لقد اعتمد في ترتيب عناصر الخصوم على مبدأ الاستحقاق من خلال أطول مدة للاستحقاق إلى أقل مدة أي الأموال الخاصة ثم الديون الطويلة و المتوسطة الأجل ثم الديون قصيرة الأجل، و تم الفصل بين الخصوم الحقيقية التي تشكل مختلف ديون المؤسسة و الخصوم الوهمية التي تشمل الأموال الخاصة التي قدمها الشركاء.

1. ***المجموعة الأولى: الأموال الخاصة***

تعبر الأموال الخاصة عن الأموال التي وضعها الشركاء تحت تصرف المؤسسة و التي تعتبر أساس تمويل نشاط المؤسسة بشكل دائم بما يضمن استقلالية المؤسسة[165]، فهي تشمل الحسابات التالية:

حـــ/ 10: رأس مال الشركة	حـــ/ 11: رأس مال شخصي
حـــ/ 12: علاوات المساهمة	حـــ/ 13: الاحتياطات

[165] بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص50

حـــ/ 14: إعانات الاستثمار
حـــ/ 15: فرق إعادة التقييم
حـــ/ 17: الارتباط بين الوحدات
حـــ/ 18: نتائج رهن التخصيص
حـــ/ 19: مؤونة الأعباء و الخسائر

2. المجموعة الثانية: الاستثمارات

هي مختلف العناصر التي يتم استعمالها بشكل دائم أي لأكثر من سنة و لا يتم استهلاكها بمجرد الاستعمال الأول لها و التي سواء يتم حيازتها أو إنتاجها داخل المؤسسة أو يتم الحصول عليها في شكل مساهمات عينية بتاريخ إنشاء المؤسسة. فهذا الصنف مهم جدا للكثير من المؤسسات فهو يسمح بقياس المردودية الاقتصادية لوسائل الإنتاج التي تستعملها المؤسسة، و يمكن تقسيمها إلى الحسابات التالية:

حـــ/ 20: المصاريف الإعدادية
حـــ/ 21: القيم المعنوية
حـــ/ 22: الأراضي
حـــ/ 24: تجهيزات الإنتاج
حـــ/ 25: التجهيزات الاجتماعية
حـــ/ 29: إهلاك الاستثمارات

3. المجموعة الثالثة: المخزونات

تعرف المخزونات على أنها كل المواد المشتراة أو المنتجة من طرف المؤسسة و الموجهة إما للبيع أو للاستعمال أو الاستهلاك في إطار عمليات الإنتاج و الاستغلال العادي للمؤسسة، و قد تكون موجودة بمخازن المؤسسة أو خارج مخازن المؤسسة شرط ملكيتها لها[166]. و هي مقسمة إلى الحسابات التالية:

حـــ/ 30: البضائع
حـــ/ 31: مواد و لوازم
حـــ/ 33: منتجات نصف مصنعة
حـــ/ 34: منتجات قيد التنفيذ
حـــ/ 35: إنتاج تام الصنع
حـــ/ 36: فضلات و مهملات
حـــ/ 37: مخزون لدى الغير
حـــ/ 38: مشتريات
حـــ/ 39: مؤونة تدني قيمة المخزونات

4. المجموعة الرابعة: الحقوق أو الذمم

تعبر المجموعة الرابعة عن الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة تعاملها مع الغير أي على أساس طبيعة العمليات و ليس على أساس المتعاملين مع المؤسسة، بحيث لا بد أن تكون أرصدة هذه الحسابات بالضرورة مدينة في كل الأحوال على عكس ما كان معمولا به من خلال المخطط العام الفرنسي لسنة 1957 الذي كانت أرصدة هذه المجموعة من الممكن أن تأخذ أرصدة مدينة كما يمكن أن تأخذ أرصدة دائنة، كما تم ترتيب حسابات هذه المجموعة على أساس درجة سيولتها و قد تم تقسيمها إلى الحسابات التالية:

حـــ/ 40: حسابات الخصوم المدينة
حـــ/ 42: حقوق الاستثمارات
حـــ/ 43: حقوق المخزونات
حـــ/ 44: حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة
حـــ/ 45: تسبيقات من الغير
حـــ/ 46: تسبيقات الاستغلال
حـــ/ 47: حقوق على الزبائن
حـــ/ 48: النقدية
حـــ/ 49: مؤونة تدني قيم الحقوق

[166] عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفق مخطط المحاسبة الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص37

5. المجموعة الخامسة: الديون

تشمل المجموعة الخامسة التزامات المؤسسة الناتجة عن تعاملاتها مع الغير، بحيث على عكس المجموعة الرابعة التي تعبر عن حقوق المؤسسة تأخذ حسابات هذه المجموعة أرصدة دائنة في كل الحالات. فتم ترتيب حسابات الديون بالتناظر مع حسابات الحقوق كما يظهر ذلك من خلال العناصر المكونة للمجموعة الخامسة التي تشمل الحسابات التالية:

حـــ/ 50: حسابات الأصول الدائنة	حـــ/ 52: ديون الاستثمار
حـــ/ 53: ديون الاستغلال	حـــ/ 54: مبالغ محتفظ بها في الحساب
حـــ/ 55: ديون على الشركاء و الشركات الحليفة	حـــ/ 56: ديون الاستغلال
حـــ/ 57: تسبيقات تجارية	حـــ/ 58: ديون مالية

6. المجموعة السادسة: الأعباء

تتضمن المجموعة السادسة كل المصاريف التي تحملتها المؤسسة أثناء قيامها بنشاطها و أثناء تعاملاتها مع الغير، سواء تعلق الأمر بنشاط الاستغلال العادي للمؤسسة أو بالنشاط غير العادي أو خارج الاستغلال بما يسمح بمعرفة حجم النتائج لكل من دورة الاستغلال و الدورة خارج الاستغلال.

فهذه المصاريف التي تسجل ضمن حسابات المجموعة السادسة تكون ناتجة عن تدفقات نقدية حقيقية من خلال ما تحصل عليه المؤسسة من سلع و خدمات أو نتيجة مجموعة من الالتزامات القانونية و الضريبية التي يجب على المؤسسة القيام بها أو ناتجة عن مصاريف لا تعبر عن تدفقات نقدية حقيقية من خلال مخصصات الاهلاكات و المؤونات أو الديون المعدومة أو حتى نقص القيمة الناتج عن التنازل على الاستثمارات.

و تتكون المجموعة السادسة من الحسابات التالية:

حـــ/60: بضائع مستهلكة	حـــ/ 61: مواد و لوازم مستهلكة
حـــ/ 62: الخدمات	حـــ/ 63: المستخدمين
حـــ/ 64: ضرائب و رسوم	حـــ/ 65: مصاريف مالية
حـــ/ 66: مصاريف متنوعة	حـــ/ 68: مخصصات الاهلاكات
حـــ/ 69: مصاريف خارج الاستغلال	

7. المجموعة السابعة: الإيرادات

تشمل المجموعة السابعة كل ما تتحصل عليه المؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها و كما هو الحال بالنسبة للأعباء فان الإيرادات تصنف أيضا حسب إيرادات الاستغلال و الإيرادات الناتجة عن الأنشطة خارج الاستغلال أو الاستثنائية حسب مفهوم المخطط الوطني للمحاسبة.

فهذه الإيرادات المدرجة ضمن هذه المجموعة تنتج سواء بسبب تدفق نقدي حقيق مثلما هو الحال بالنسبة للمقابل الذي تحصل عليه المؤسسة نتيجة قيامها بعمليات بيع أو تأدية خدمات لصالح الغير أو نتيجة لتوضيفات مالية تقوم بها المؤسسة في مؤسسات أخرى، أو تنتج عن عمليات لا تأخذ صبغة تدفق نقدي حقيقي مثل حالات استرجاع الاهلاكات و المؤونات لسنوات سابقة أو فوائض القيمة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات.

و تتكون المجموعة السابعة من الحسابات التالية:

حـــ/ 70: مبيعات البضائع	حـــ/ 71: إنتاج مباع
حـــ/ 72: إنتاج مخزن	حـــ/ 73: إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة

حـــ/ 74: تأدية الخدمات حـــ/ 75: تحويل تكاليف الإنتاج
حـــ/ 77: إيرادات متنوعة حـــ/ 78: تحويل تكاليف الاستغلال
حـــ/ 79: إيرادات خارج الاستغلال

8. المجموعة الثامنة: النتائج

حسابات النتائج تعبر عن الفرق بين حسابات النواتج و حسابات الأعباء، فهو يتكون من الأرصدة التالية:

- الهامش الإجمالي الذي يعبر عن الفرق بين البضائع المباعة(حـــ/70) و البضائع المستهلكة(حـــ/60)، فهذا الرصيد مهم جدا بالنسبة للمؤسسات التجارية؛

- القيمة المضافة التي تعبر عن الفرق بين إنتاج الدورة(حـــ/71+حـــ/72+حـــ/73) و المواد و اللوازم المستهلكة خلال عملية الإنتاج، بما يسمح بقياس الثروة التي قدمتها المؤسسة لمواجهة مختلف عوامل الإنتاج التي استعملتها من خلال أجور العمال و الضرائب و الرسوم التي سددتها المؤسسة لصالح الدولة و الفوائد و المصاريف المالية جراء اقتراض الأموال و أيضا إهلاك الاستثمارات المستعملة في عملية الإنتاج؛

- نتيجة الاستغلال التي تعبر عن الرصيد الناتج عن أنشطة الاستغلال العادي التي تعتبر المؤشر الأساسي لقياس كفاءة تسيير المؤسسة؛

- نتيجة خارج الاستغلال التي تعبر عن الرصيد المتولد عن الأنشطة خارج الاستغلال(حـــ/79-حـــ/69) فهي تعبر عن عمليات غير عادية؛

- النتيجة الإجمالية التي تشتمل على نتيجة الاستغلال و النتيجة خارج الاستغلال.

9. القوائم المحاسبية الختامية:

بالإضافة إلى الميزانية و جدول حسابات النتائج و جدول حركة عناصر ذمة المؤسسة ألزم المخطط الوطني للمحاسبة كل المؤسسات بإعداد 14 جدول أخر تابع للقوائم الثلاثة السابقة و شارحة لها و مفصلة لما تحويه من حسابات، و هي تشمل الجداول التالية[167]:

- جدول الإستثمارات.....(الجدول رقم 04)؛
- جدول الإهلاكات.....(الجدول رقم 05)؛
- جدول المؤونات.....(الجدول رقم 06)؛
- جدول الحقوق.....(الجدول رقم 07)؛
- جدول الأموال الخاصة.....(الجدول رقم 08)؛
- جدول الديون.....(الجدول رقم 09)؛
- جدول المخزونات.....(الجدول رقم 10)؛
- جدول إستهلاك المواد واللوازم.....(الجدول رقم 11)؛
- جدول مصاريف التسيير.....(الجدول رقم 12)؛
- جدول البيوع وأداء الخدمات..... .(الجدول رقم 13)؛

[167] القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة

- جدول المنتجات الأخرى.....(الجدول رقم 14)؛
- جدول نتائج عن التنازل عن الاستثمار.....(الجدول رقم 15)؛
- جدول الإلتزامات ..... (الجدول رقم 16)؛
- جدول المعلومات المتنوعة..... .(الجدول رقم 17).

تساعد هذه الجداول كل من يهمه أمر الاطلاع على الجداول الشاملة للمؤسسة المعنية عن طريق تقديم معلومات مختلفة و تفصيلية حول نشاط و نتائج المؤسسة خلال الدورة.

أيضا حدد المخطط الوطني للمحاسبة قواعد تقييم الاستثمارات و المخزونات، بحيث تسجل الاستثمارات في المحاسبة سواء بتكلفة الحيازة أو على أساس تكلفة الإنتاج إذا أنتجتها المؤسسة بوسائلها الخاصة و يتم تتبع حركات المخزونات عن طريق الجرد الدائم. و اعتمد المخطط الوطني للمحاسبة في تقييم عناصر الأصول و الخصوم على أساس التكلفة التاريخية.

III. نقائص و عيوب المخطط الوطني للمحاسبة

بعد أن تطرقنا إلى محتوى المخطط الوطني للمحاسبة من حيث خصائصه و الأهداف التي جاء لتحقيقها نحاول الآن دراسة نقاط الضعف التي يعاني منها بعد مرور أكثر من 30 سنة من دخوله حيز التطبيق دون أن يطرأ عليه تحديث أو إصلاح مهم.

إن المخطط الوطني للمحاسبة يعطي أهمية أكبر لتلبية احتياجات الاقتصاد الوطني و برامج التخطيط استنادا إلى الدور القانوني للمحاسبة بالنظر إلى إثبات مسؤولية مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة و مسؤولية المؤسسة تجاههم، أما من ناحية مساهمة المخطط الوطني للمحاسبة في الإمداد بالمعلومات التي تساعد في التسيير الداخلي للمؤسسة و في اتخاذ القرارات فقد عجز على تلبية و الإجابة على الاحتياجات التسييرية للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

ففي هذا الإطار تطرح مشكلة عدم تمثيل القوائم المحاسبية الختامية للواقع الاقتصادي و المالي للمؤسسات خاصة في حالات التضخم ناتجة على اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كطريقة واحدة و وحيدة لتقييم و تسجيل عناصر الأصول و الخصوم مع افتراض ثبات وحدة النقد رغم تشريع عمليات إعادة التقييم القانونية التي عدلت قيمة عناصر استثمارات المؤسسات بداية من سنوات التسعينيات في محاولة لإعطاء صورة أكثر واقعية و شفافية حول المركز المالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

بالإضافة إلى ذلك فان المخطط الوطني للمحاسبة لم يحدد الفروض و المبادئ المحاسبية الواجب احترامها و تطبيقها، رغم الإشارة بشكل بسيط إلى بعضها عند التطرق إلى القواعد العامة للتقييم و سير الحسابات إلا أن ذلك يعتبر نقص كبير و فادح لأنه هناك بعض المبادئ مطبقة بشكل خاطئ مثل مبدأ الحيطة و الحذر و البعض الآخر غير مطبقة في العديد من المؤسسات الجزائرية على غرار مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية و مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية و أيضا من المبادئ المهمة جدا و غير المحترمة في الكثير من الأحيان مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية و غيرها من المبادئ المحاسبية ذات القبول العام في العالم[168].

[168] Guide d'investir en Algérie; KPMG Algérie; janvier 2008; p187

1. نقائص مرتبطة بمشاكل تقنية:

المخطط الوطني للمحاسبة لم يساير التطور في تنظيم العمل المحاسبي من اليدوي إلى استعمال تكنولوجيات المعلوماتية في مسك المحاسبة و السجلات المحاسبية، من جهة أخرى لم يقدم معالجة محاسبية للعديد من الحالات من بينها[169]:

- تقييم الحقوق و الديون بالعملة الصعبة بتاريخ دخولها لذمة المؤسسة أو بتاريخ إقفال الحسابات الختامية و عرض القوائم الختامية؛
- تقييم المخزونات بالعملة الصعبة؛
- معالجة مصاريف البحث و التطوير؛
- متابعة الاستثمارات المقتناة عن طريق القرض الايجاري؛
- تقييم الاستثمارات المعنوية خاصة شهرة المحل؛
- تسجيل و تقييم العمليات طويلة الأجل؛
- تسجيل و تقييم تعهدات التقاعد و المزايا المقدمة للعمال؛
- الأخذ بعين الاعتبار الأحداث لما بعد الميزانية؛
- تقييم عمليات التنازل بين الوحدات التابعة لنفس المؤسسة؛
- معالجة و تسجيل الضرائب المؤجلة.

2. نقائص على مستوى المصطلحات:

لم يقدم المخطط الوطني للمحاسبة تعاريف وافية و دقيقة للمصطلحات و المفاهيم المحاسبية الأساسية على غرار كل من: الصورة الصادقة، الشفافية و المصداقية، المعلومة النافعة، الأهمية النسبية، تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، الحيطة و الحذر، القابلية للمقارنة، استمرارية النشاط، محاسبة التعهدات و محاسبة الخزينة.

أيضا لم يقدم المخطط الوطني للمحاسبة تعريفا دقيقا للعناصر الأساسية للقوائم الختامية مثل الأصول، الخصوم، الإيرادات و المصاريف، كما أنه هناك مجموعة من المصطلحات التي يجب تعديلها و تكييفها مع الواقع الجديد مثل الأموال الخاصة بدلا من الأموال الجماعية، تثبيتات أو أصول مادية بدلا من تجهيزات بالإضافة إلى التفريق بين عناصر الاستغلال و العناصر خارج الاستغلال لا يعبر عن الواقع بشكل جيد بحيث نجد مخصصات المؤونات لنقص قيمة المخزونات و الحقوق تندرج ضمن العمليات خارج الاستغلال في الوقت الذي تعبر عن عمليات استغلال عادية في حياة المؤسسة.

كما توجد عدة مشاكل تطرح على مستوى تصنيف بعض العمليات المحاسبية مثل:

- المصاريف الإعدادية التي تصنف ضمن عناصر الاستثمارات في الميزانية و التي تعبر عن المصاريف التي تحملتها المؤسسة في مرحلة إنشائها أو في إطار تطوير نشاطها؛
- مصاريف البحث و التطوير التي تعتبر في كل الحالات مصاريف عادية للدورة و لا تندرج ضمن الأصول الدائمة غير الجارية؛
- الأموال الجماعية تشمل أيضا مؤونات الأعباء و الخسائر التي من الضروري أن تظهر في خانة مستقلة؛
- صنف الحقوق يشمل على عناصر لا تعبر عن حقيقة عن حقوق المؤسسة تجاه الغير على غرار كل من المصاريف المقيدة سلفا، النقدية، سندات المساهمة و سندات التوظيف.

[169] Conseil national de comptabilité; rapport sur l'évaluation du plan comptable national; Alger; 2000; pp 16-17

3. نقائص من حيث عرض المعلومة:

أهم النقائص المطروحة على مستوى عرض المعلومة فان المخطط الوطني للمحاسبة يقدم معلومة محاسبية أكثر منها معلومة مالية بالإضافة إلى عدم تلاؤمها مع حجم المؤسسات فهناك مؤسسات كبيرة جدا و مؤسسات أخرى صغيرة جدا سواء من ناحية رقم أعمالها السنوي أو مجموع ميزانيتها السنوية أو حتى من حيث عدد العمال الذين توظفهم فكل المؤسسات ملزمة بإعداد و نشر شكل واحد من القوائم الختامية مهما كان حجمها و هذا غير منطقي و يصعب فهمها، و مثله مثل جميع الأنظمة المحاسبية الفرانكفونية فانه يركز على ما يلي في عرض ة تقديم الجداول الشاملة الختامية[170]:

- تغليب الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي و المالي؛
- يتم ترتيب عناصر الأصول على أساس السيولة أي على أساس أكبر/أقل مدة لتتحول إلى سيولة و على أساس الاستحقاق بالنسبة للخصوم و ليس على أساس جارية/غير جارية؛
- تعريف الأصول على اعتبار ملكيتها و ليس على أساس تحقيق تدفقات نقدية موجبة ترجع للمؤسسة و قدرة المؤسسة على مراقبتها.

من ناحية تركيبة القوائم المالية فان كل من جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة و ملحق القوائم المالية الختامية ليسوا إلزاميين حسب المخطط الوطني للمحاسبة، كما أن الميزانية التي يفرضها النظام المحاسبي الجزائري في شكل جدول لا تسمح بإجراء أي مقارنة مع الدورة السابقة بالإضافة إلى أن العناصر التي تحويها تقدم معلومات أقل أهمية و أقل جودة بالمقارنة مع المعلومة التي يجب أن تقدمها الميزانية حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

بحيث نلاحظ غياب مجموعة من العناصر من بينها الأصول الموجهة للبيع، الاستثمارات الموجهة للتوظيف، الضرائب المؤجلة، الأصول البيولوجية و تسجيل بعض العناصر ضمن الأصول و لا تجيب على شروط التسجيل ضمنها مثل المصاريف الإعدادية و تسجيل مجموعة من الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الأصول على غرار سندات التوظيف...الخ.

فيما يخص جدول حسابات النتائج فان التشريع الجزائري ممثلا في المخطط الوطني للمحاسبة يفرض إعداده على أساس طبيعة العمليات وفقا لشكل محدد بدقة و لا يعتمد طريقة العرض حسب الوظيفة التي يقرها المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 و نفس المعيار لا يفرض شكل محدد لجدول النتيجة.

بالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية فان جدول حسابات النتائج يفتقر إلى كل المعلومات المتعلقة بالعمليات الخاصة بالحسابات المجمعة و غياب مجموعة كبيرة من الأرصدة المهمة مثل الفائض الإجمالي للاستغلال، رصيد إنتاج الدورة، النتيجة المالية...الخ، كما أن حسابات تحويل تكاليف الإنتاج(حـــ/75) و تحويل تكاليف الاستغلال(حـــ/78) المستعملة من طرف المخطط الوطني للمحاسبة غير المسموح بها حسب المعايير المحاسبية الدولية لأن هذه المعالجة تضخم من قيمة حسابات المصاريف و يصبح الرصيد غير حقيقي لا يعبر عن واقع المؤسسة، فهي تستعمل في حالة[171]:

- تسجيل المصاريف الإعدادية عند تحويلها من حسابات المصاريف إلى صنف الاستثمارات غير المسموح بها حسب المعايير المحاسبية الدولية التي تفرض تسجيلها ضمن المصاريف العادية للدورة التي تحملتها؛

[170] Ahmed mimeche, séminaire international sur les normes comptables IAS/IFRS: intervention sur les critiques du PCN et PCG 1957, tizi ouzou, 2008

[171] Guide d'investir en Algérie; KPMG Algérie; janvier 2008; p197

- عند تسجيل أعباء سنوات سابقة عن طريق تسجيلها في حسابات المصاريف المعنية ثم تحويلها إلى حساب أعباء سنوات سابقة ضمن العناصر خارج الاستغلال أو الغير العادية مع أحد حسابات تحويل التكاليف بما يخفض من نتيجة الاستغلال و الرفع من النتيجة خارج الاستغلال، و هذه العملية أيضا غير مسموح بها حسب المعايير المحاسبية الدولية.

4. نقائص على مستوى الأصول الثابتة المادية و المعنوية:

تشمل الأصول الثابتة المادية غير الجارية الأراضي التي لا يمكن إهلاكها و المباني التي يمكن إهلاكها، لكن لا يتم الفصل بينها عند الحيازة نظرا لعدم تفصيل قيمته كل منها في وثيقة الحيازة الأمر الذي يؤدي إلى تقديم معلومة لا تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة بشكل صادق. أما المنشات المركبة رغم ضخامة قيمتها و تعدد أجزائها و مكوناتها فانه يتم تسجيلها و تقييمها و إهلاكها بشكل كلي و لا يتم تقسيمها إلى أجزاء فرعية على أساس مدد حياة الأجزاء المكونة لها بما يمكن من متابعتها بشكل جيد.

إن القواعد العامة لتسجيل و تقييم عناصر الأصول الثابتة المادية محددة من طرف المخطط الوطني للمحاسبة و على أساس تعليمات صادرة من طرف الإدارة العامة للضرائب، فهذه العناصر تسجل بتاريخ دخولها إلى ذمة المؤسسة على أساس تكلفة الحيازة أو بتكلفة الإنتاج لكن المصاريف التي تشكل تلك التكلفة غير محددة بشكل دقيق.

فنجد أن المصاريف المرتبطة بأتعاب المهنيين و مختلف الإتاوات و مصاريف العقود المرتبطة بالحصول على الأصل لا تدمج ضمن تكلفته و إنما تسجل بشكل منفصل ضمن عناصر الاستثمارات في خانة المصاريف الإعدادية و التي يتم إهلاكها في أجل أقصاه خمس سنوات، بالإضافة إلى أن مصاريف الصيانة و الإصلاحات و قطع الغيار التي ترفع من القدرة الإنتاجية و العمر الإنتاجي للأصل تسجل على أنها مصاريف عادية للدورة.

بالنسبة للاهلاكات فان النظام المحاسبي الجزائري يعرفها على أنها التسجيل المحاسبي لنقص قيمة عناصر الاستثمارات نتيجة مرور الوقت، و يتم تطبيق طريقة الإهلاك الخطي بدون أي قيد أو شرط باعتبارها الطريقة المرجعية و يمكن استعمال طريقة الإهلاك المتناقص أو المتزايد وفقا لمجموعة من الشروط التي تحددها إدارة الضرائب[172]، لكن حسب المعايير المحاسبية الدولية فان طريقة الإهلاك الخطي و المناقص هي المعتمدة بالإضافة إلى الطريقة المتغيرة حسب وحدات العمل غير المصرح باستعمالها في الجزائر، بالإضافة إلى ذلك فان تاريخ بداية تطبيق الإهلاك هو تاريخ الحيازة و ليس تاريخ بداية الاستعمال أو تاريخ بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل كما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

أما فيما يتعلق بمدة الإهلاك فالمخطط الوطني للمحاسبة لم يحدد مدد معينة و إنما ترك المجال واسعا أمام المؤسسات لتحديد مدة إهلاك استثماراتها حسب القواعد و الإجراءات الجبائية المعمول بها، كما أن قاعدة احتساب الإهلاك هي سعر الحيازة أو تكلفة الإنتاج و لا يتم الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للاستثمار في نهاية مدة حياته أو مصاريف النزع و إعادة تهيئة المكان الذي تم فيه وضع الأصل.

فيما يخص عملية إعادة التقييم اللاحقة للتسجيل الأولي للأصول غير الجارية المادية و المعنوية فان المعايير المحاسبية الدولية ترخص للمؤسسات سواء استعمال طريقة التكلفة أو طريقة القيمة العادلة، لكن المخطط الوطني للمحاسبة لا يسمح بإعادة التقييم و يعتمد التكلفة التاريخية كمرجعية أساسية، فإعادة تقييم الاستثمارات تعتبر عملية قانونية لا يتم إجراؤها بشكل دوري و منتظم و إنما تجرى وفقا لشروط محددة بنص قانوني[173].

---

[172] Guide fiscal et comptable des amortissements, direction générale des impôts, Alger, 2008, p21

[173] مداني بن بلغيث ،أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ،أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2004، ص 172-173

5. نقائص على مستوى المخزونات:

لم يحدد المخطط الوطني للمحاسبة بدقة قائمة المصاريف التي يجب أن تدمج في تكلفة الشراء أو في تكلفة الإنتاج بحيث في الكثير من الحالات كانت تدمج كل المصاريف ضمن التكلفة، على العكس من ذلك فان المعايير المحاسبية الدولية حددت بالتفصيل المصاريف التي يمكن أن تدخل ضمن التكلفة على غرار كل من مصاريف صيانة بنايات الإنتاج و مخصصات إهلاك تجهيزات الإنتاج و مصاريف تسيير المصنع، بالإضافة إلى ذلك فان المخطط الوطني للمحاسبة لا يأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط العادي عند تحميل المصاريف الثابتة على تكلفة الإنتاج و لا يمكن في أي حال من الأحوال تخزين خدمات غير تامة في نهاية الدورة.

و من ناحية قواعد التقييم بتاريخ الإخراج من مخازن المؤسسة تركت الحرية أمام المؤسسات لاستعمال إحدى الطرق المعروفة سواء التكلفة الوسطية المرجحة، الوارد أولا الصادر أولا أو الوارد أخيرا الصادر أولا، كما اعتمد المخطط الوطني للمحاسبة على طريقة الجرد الدائم في تسجيل حركات المخزونات بما يسمح بمتابعة و مراقبة تغيرات المخزون و معرفة الموجود من المخزونات في أي وقت.

6. نقائص على مستوى المؤونات:

يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة المؤونات على أنها عبارة عن جزء من النتيجة المخصص لمواجهة تكاليف أو خسائر مستقبلية مرتبطة بنشاط المؤسسة محتملة الحدوث، مع ضرورة أن تكون محددة لكن غير متأكد منها، بحيث نجد أن إدارة الضرائب تفرض إعداد كشف مفصل حول طبيعة هذه المؤونات مع تعيين المدينين نحو المؤسسة يلحق بالميزانية الجبائية السنوية.

فالمخطط الوطني للمحاسبة يقدم أربعة أصناف من المؤونات:

- مؤونة الأعباء و الخسائر المحتملة؛
- مؤونة الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات؛
- مؤونة نقص قيمة المخزونات؛
- مؤونة نقص قيمة الحقوق(حقوق الاستثمارات، حقوق على المساهمين، حقوق على تسبيقات الاستغلال و حقوق على الزبائن).

إن المخطط الوطني للمحاسبة لم يحدد بصراحة المؤونات النظامية التي تنشأ عن تطبيق النصوص القانونية خاصة الضريبية، كما أن تسجيل بعض المؤونات ضمن الأموال الخاصة يشوه صورة الميزانية و المعلومة التي تقدمها عن طريق تضخيم مجموع الأموال الخاصة.

أما من حيث تصنيفها في جدول حسابات النتائج فانه يتم إدراجها و عرضها ضمن المصاريف خارج الاستغلال، فهذا التسجيل لا يعطي الطابع الاقتصادي للأموال المخصصة لإنشاء تلك المؤونات، بالإضافة إلى ذلك فان ترخيص المخطط الوطني للمحاسبة تسجيل مصاريف الإصلاحات الكبرى في شكل مؤونات موزعة على عدة دورات لا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 37.

7. نقائص على مستوى الإيرادات:

النظام المحاسبي الجزائري يرتكز في تسجيل مختلف إيرادات المؤسسة على الشكل القانوني للعقد أي شرط تحويل الملكية إلى الغير، على العكس من ذلك المعايير المحاسبية تركز على جوهر العقد أي على أساس تحويل المخاطر إلى الغير و لا يشترط أن يكون العقد كتابي.

كما أن المخطط الوطني للمحاسبة لا يرخص بتحيين أو استحداث الإيرادات في حالة التسديد الآجل لفترة طويلة نوعا ما، لكن المرجعية المحاسبية الدولية تعتبر عملية التحيين في هذه الحالة معالجة إلزامية إذا كان تأثير الفترة الزمنية ذو دلالة على قيمة التسديدات المستقبلية.

فيما يتعلق بالإيرادات خارج الاستغلال فهي تشكل جزءا كبيرا من النتيجة النهائية بالنسبة للكثير من المؤسسات خاصة المؤسسات الاقتصادية العمومية، بحيث أنها تشمل العديد من العناصر من بينها:

- ✓ حسابات المصاريف خارج الاستغلال:
  - إعانات ممنوحة؛
  - القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها؛
  - حقوق معدومة غير قابلة للتحصيل؛
  - تكاليف سنوات سابقة؛
  - استرجاع إيرادات سنوات سابقة/حقوق ملغاة؛
  - تكاليف استثنائية؛
  - مخصصات استثنائية.
- ✓ حسابات الإيرادات خارج الاستغلال:
  - إعانات مستلمة؛
  - نواتج القيمة عن التنازل على الاستثمارات؛
  - استرجاع الحقوق الملغاة؛
  - استرجاع تكاليف سنوات سابقة؛
  - إيرادات سنوات سابقة؛
  - إيرادات استثنائية.

بالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية فإنها لا ترخص استعمال العناصر الاستثنائية أو غير العادية و إنما تعتبرها عمليات عادية مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة.

8. نقائص أخرى:

من المشاكل المطروحة هي الترجمة الضعيفة التي ترجم بها المخطط من النسخة الأصلية بالفرنسية إلى اللغة العربية، فقد جاءت هذه الأخيرة ناقصة مما أحدث خلطا كبيرا في تسمية الحسابات وتعيين بعض المفاهيم، ويظهر هذا الخلط بشكل واضح في الحقوق والديون التي رمز إلى كل منها بنفس المصطلح وهو الديون، كما خصت القوائم المالية بعبارة وثائق الملخصات، كل هذا أوجد تباعدا كبيرا في فهم المخطط بين الناطقين باللغة العربية والناطقين باللغة الفرنسية[174].

أما بالنسبة للمحاسبة التحليلية فإن المخطط لم يخصص لها أي صنف من أصنافه ولم يجبر المؤسسات الجزائرية على مسك المحاسبة التحليلية، رغم فعالية هذه الأداة.حيث نجد اليوم أن أغلب المؤسسات تهمل

[174] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité: rapport d'évaluation de PCN, Alger, novembre 1999, p25

المحاسبة التحليلية بحيث تصبح غير قادرة على تحديد واستخراج أسعار تكلفة منتجاتها، حيث نجد هذا الإغفال من طرف المخطط يتنافى مع مضمون المادة 06 من القرار[175] الصادر سنة 1976 القاضي بأن توافق المؤسسة على التنظيم الحسابي الذي ترى أنه أكثر ملاءمة لبنيتها ولحاجياتها بشكل يسمح لها بتحديد بكل وضوح ما يلي:

- حساب التكاليف وأسعار التكلفة؛
- إعداد ومراقبة الميزانيات.

إن الانتقادات التي توجه في المرحلة الحالية بصفة أساسية إلى المخطط الوطني للمحاسبة هي عدم مواكبته للتغيرات الاقتصادية التي تحدث على مستوى الاقتصاد الجزائري، وكذا عدم مسايرته للتطورات الدولية، ذلك أنه لا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، خاصة فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية، عرض المعلومات، الخصائص التي تتمتع بها هذه المعلومات وإلى من هي موجهة. كل هذا جعل من المخطط المحاسبي الوطني موضع تساؤل وانتقاد أكثر من ذي قبل، ما أوجب العمل على تكييفه مع ما تتطلبه الظروف الدولية أي معايير IAS/IFRS، من هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المبحث الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي

في مرحلة أولى من خلال التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق والتحول في طبيعة الشركات بإنشاء أشكال جديدة من المؤسسات مثل الشركات بالأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الشخص الوحيد و شركات الأشخاص، من خلال تعديل القانون التجاري ليتناسب مع المتغيرات الجديدة، ظهرت الحاجة إلى تطوير العمليات المحاسبية معها بما يستجيب أيضا مع هذه التعديلات القانونية و مختلف العمليات الأخرى المتعلقة بإندماج الشركات، توزيع الأرباح، الرفع من رأس المال، التخفيض من رأس المال وأيضا عمليات تصفية الشركات، لكن أعمال إصلاح و تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع المعايير المحاسبية الدولية لم تبدأ إلا خلال سنة 1998.

I. أعمال إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة

إن أعمال الإصلاح المحاسبي في هذه المرحلة انطلقت في 1998 حيث أوكلت هذه المهمة في بادئ الأمر إلى المجلس الوطني المحاسبة الجزائري (CNC) لذي أنشأ بدوره لجنة مختصة في هذا الصدد، إضافة إلى أطراف أخرى كالمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي و المجلس الوطني لمحافظي الحسابات الفرنسي (CNCC) فيما بعد.

1. أعمال اللجنة الجزائرية المكلفة بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني

كما رأينا سابقا فان المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) يعتبر الهيئة الرسمية التي تتولى عملية التوحيد المحاسبي و إعداد المعايير المحاسبية، الذي حدد ضمن مهامه الأولوية مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة(PCN) و تكييفه مع التحولات الاقتصادية الوطنية ولتكوين أداة فعالة للتسيير، حيث كونت لجنة لتصور وبناء طريقة ومدخل منهجي لمراجعة وتقييم (PCN)، حيث قامت هذه اللجنة بما يلي[2]:

- تقييم وتشخيص حالة التطبيق والنقائص التي يحتويها المخطط المحاسبي الوطني؛
- إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛
- القيام بأعمال التكوين على أساس المخطط المحاسبي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية؛

المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

[175] القرار المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الصادر في 1976/03/23

[2]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص172

في إطار أعمال الإصلاح و التقييم قامت هذه اللجنة بإعداد مجموعة استبيانات لتقييم المخطط الوطني للمحاسبة، حيث أن الاستبيان الأول أرسل إلى المحترفين و الممارسين للمحاسبة في جانفي 1999 ، لكن هذا الاستبيان تميز بطول محتواه كما أنه صادف انشغال الممارسين بأعمال نهاية الدورة ما انعكس سلبا على عدد الردود الواردة. وفيما يخص هذا الاستبيان تكون من جزأين، الأول مخصص لاعتبارات عامة تعالج المبادئ المحاسبية، المفاهيم و التعاريف المرتبطة بعرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي ...الخ، وكان يطلب إعطاء آراء حول كل موضوع، أما الجزء الثاني فكان مخصصا لتنظيم المخطط الوطني للمحاسبة من خلال مسك الحسابات، المصطلحات، قواعد التقييم حيث كان يطلب الإجابة بالتعبير عن وجهة نظرهم. أما الاستبيان الثاني فقد أرسل إلى الممارسين في جويلية 2000 بحيث كان أقصر من الأول، وفيما يخص هذا الاستبيان فالأسئلة كانت مفتوحة متعلقة بالإطار المحاسبي، عرض الميزانية، جدول حساب النتيجة والجداول الملحقة.

وبالنسبة للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال الاستبيان الأول لخصت في تقرير التقييم الصادر في نوفمبر1999، الذي يحتوي على الملاحظات المتعلقة بالإجابات حول الأسئلة، حيث توصلت اللجنة المكلفة بإصلاح المخطط الوطني للمحاسبة بناءا على التقرير التقييمي إلى الخلاصات التالية[176]:

- يقدم فصل خاص بالمبادئ، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد ومحتوى القوائم المالية؛
- إعادة النظر في قائمة الحسابات والعمل على إثرائها بما يستجيب لاحتياجات مستخدميها.

وهناك اقتراحات أخرى للجنة لاسيما في النقاط التالية:
- إعادة النظر في طرق التسجيل و التقييم؛
- إعادة النظر في الهيكل من خلال تسميات ومحتوى بعض أصناف الحسابات، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار المعايير المعتمدة على المستوى الدولي.

ذكرت اللجنة أنها ليست مع الرأي المنادي باستبدال المخطط الوطني للمحاسبة لعدة أسباب منها عدم إنهاك المهنيين باعتماد ممارسات محاسبية وقائمة حسابات جديدة التي تتطلب جهدا كبيرا في مجال التكوين و رسكلة المعارف المحاسبية القديمة، مع عدم التغاضي عن التكلفة التي يمكن تحملها جراء هذا الاستبدال، واعتمدت اللجنة في مراجعة المخطط على التوجيهات التالية[177]:

- المبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وسير الحسابات يجب أن تأخذ المكانة الأولى في إعداد المخطط المحاسبي الجديد؛
- اعتماد قائمة حسابات جديدة بما يسمح بمعالجة العديد من العمليات الجديدة؛
- تحسين، تبسط و إثراء القوائم المالية؛
- تترك الحرية دائما فيما يتعلق بالمحاسبة التحليلية للمؤسسة.

فحققت اللجنة في فيفري *2000* تقدما من حيث المبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى إجراء بعض التعديلات على مستوى الإطار المحاسبي، حيث ارتكزت أعمالها حول الجانب الشكلي إضافة إلى الجانب التقني ولكنها لم تقترح إطارا مفاهيميا خاصا بالمخطط يظهر فيه أهداف وخصائص المعلومة المفصح عنها...الخ، وعليه تم اللجوء إلى المجلس الوطني المحاسبي الفرنسي للقيام بهذا العملية.

[176] Bouraoui, N, Op.cit, P145

[177] CNC, Rapport sur les Travaux de la Commission de PCN, 2000, p 35

2. *أعمال واقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي*

توقفت أعمال اللجنة الجزائرية المكلفة بإصلاح المخطط الوطني للمحاسبة في سنة 2001، وتم الإعلان عن من مناقصة دولية متعلقة بموضوع الإصلاح، حيث تم إسناد هذا العمل إلى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي وذلك بتمويل من البنك الدولي، وتمت دارسة الموضوع من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي وكللت أعماله باقتراح ثلاث خيارات أو سيناريوهات للإصلاح و هي[178]:

الخيار الأول: يرتكز هذا الخيار على الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة في شكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني الجزائري، إلا أن هذا الحل لا يضمن التقارب نحو الممارسات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية و لا يساهم بشكل حقيقي في عصرنة المخطط الوطني للمحاسبة.

الخيار الثاني: تكيف المخطط الوطني للمحاسبة مع التقنيات الجديدة التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، حيث يضمن هذا الخيار الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته وهيكله مع ضمان العمل على توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها معايير المحاسبة الدولية، حيث يسمح هذا الخيار للمؤسسات بتحسين إنتاج المعلومات وزيادة قابلية فهمها من طرف المستعملين وخصوصا المستثمرين على المستوى الدولي.

الخيار الثالث: إعداد نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية، حيث يأخذ بعين الاعتبار الأسس، القواعد والأهداف التي تسعى معايير المحاسبة الدولية لإرساء ها.

بعد عرض الخيارات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي فإن المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري اختار الخيار الثالث، أي إنشاء نظام جديد مبني على أساس قواعد وأسس معايير المحاسبة الدولية. في هذا المجال يمكن الإشارة إلى أن البنك الدولي وصندوق النقد الدولي يفضلان تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تستفيد من مواردهما، وباعتبار أن عملية الإصلاح هي من تمويل البنك الدولي فلا يستبعد أن يكون هناك توجيه وتأثيرا من هذا الأخير على الاختيار الجزائري.

إن النظام المحاسبي المالي الذي كان من المنتظر أن يطبق عوض المخطط المحاسبي الوطني ابتداءا من 2009/01/01 بموجب القرار رقم 07 – 11، تم تغيير تاريخ تطبيقه وتأجيله حتى2010/01/01، يتكيف في ظاهره مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ذلك انه يأخذ في الاعتبار متطلبات المعايير الدولية فيما يخص التعاريف، الإطار المفاهيمي، القواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وعرض القوائم المالية[179].

II. الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

إن القانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، تطرق للجوانب الأساسية ويتعرض للصورة العامة لهذا النظام من خلال تحديد مجال تطبيقه وكيفية تنظيم المحاسبة إضافة إلى الإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية التي يتوجب العمل على احترامها، حيث سنتطرق لها في العرض التالي بشيء من التوضيح.

[178] Ministère des finances, CNC, document de travail, 2005, p.66

[179] Djilali, A,(Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les normes IAS/IFRS) , séminaire sur la normalisation comptable internationale 24/09/-03/10/2005, Alger

1. تنظيم المحاسبة ومجال التطبيق

بالرجوع إلى أحكام القانون المتضمن للنظام المحاسبي المالي ينص على أنه يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية مفصلة حسب القانون و التنظيم المعمول به، حيث يلزم الهيئات التالية بمسك محاسبة مالية[180]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري و التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون و المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة في عمليات متكررة؛
- كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لذلك بموجب نص قانوني.

كما يمكن للمؤسسات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، ولم يحدد القانون هذا الحد الذي أدنى منه تمسك محاسبة مبسطة، حيث ستحدد شروط و كيفيات ذلك لاحقا عن طريق التنظيم.

أما فيما يخص تنظيم المحاسبة فإن النظام المحاسبي المالي يعتبر المحاسبة المالية نظاما لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها و الإفصاح عنها في القوائم المالية بحيث تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة و وضعية خزينتها في نهاية السنة المالية[181].

كما يجب أن تستوفي المحاسبة الالتزام بالانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية المسك المحاسبي ومعالجة المعلومات ورقابتها والإفصاح عنها، حيث تحدد المؤسسة الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء، كما يجب أن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية وتحول العمليات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفية التي تحددها المعايير المحاسبية.

أما التسجيل المحاسبي فيجب أن يمسك حسب مبدأ القيد المزدوج، أي كل تسجيل يمس على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والأخر دائن مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، حيث يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وكذا الوثيقة الثبوتية التي تستند إليها ذلك أن كل كتابة محاسبية يجب أن تكون مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية.

يؤكد هذا القانون كذلك على أن أصول وخصوم المؤسسة تكون محل جرد من حيث العدد والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، بحيث يعكس الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

ويشير النظام المحاسبي المالي إلى إمكانية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي حيث يشترط في مسك المحاسبة حسب هذا الأخير، أن تلبي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية وسهولة استرجاع المعطيات.

---

[180] القانون رقم 07 –11، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 04، المؤرخ في 25 / 11 / 2007

[181] المادة 03. القانون رقم 07 –11، مرجع سابق

2. الإطار المفاهيمي

يحتوى النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي الذي يعتبر إضافة مهمة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، حيث ينظم هذا المفهوم إطار إعداد وعرض القوائم المالية، بحيث يتكون هذا الإطار حسب النظام المحاسبي المالي من[182]:

- مجال التطبيق و التعاريف؛
- المبادئ والقواعد المحاسبية؛
- تعريف كل من الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء.

يشكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار محاسبي أو تفسير آخر، وفي هذا الصدد فان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حسب النظام تتمثل في محاسبة الالتزام، الاستمرارية، الاستقلالية، القابلية للفهم، الملاءمة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية و تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، و التي تم التعرض لها بالشرح في الفصل الأول من هذه الدراسة.

وفيما يخص خصائص المعلومات التي يشترطها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي فإنها تتطابق مع الخصائص التي جاء بها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) والسابق التعرض لها فيما سبق، وفي هذا الصدد يجدر بنا الإشارة إلى المستعملين الداخليين و الخارجيين ذوي الأولوية بالنسبة للنظام المحاسبي المالي والذي يحددهم حسب الترتيب التالي[183]:

- المسيرون، أعضاء الإدارة و الهياكل الداخلية للمؤسسة؛
- أصحاب رأس المال (المساهمون، البنوك، ومختلف موردي رأس المال)؛
- مختلف الإدارات (إدارة الضرائب، التخطيط..)؛
- شركاء آخرون (موردون ، زبائن ، عمال ، شركات التأمين ...)؛
- مجموعات أخرى لها فائدة مثل الجمهور.

من حيث مضمون الإطار المفاهيمي كذلك تم التطرق إلى تعريف كل من الأصول، الخصوم، الإيرادات و الأعباء و التي تتطابق مع التعريفات المعطاة في الفصل الأول، والصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية، بقي أن نشير في هذا الصدد إلى تعريف كل من الأموال الخاصة، التي تمثل الفائض المسجل لأصول المؤسسة على الخصوم الجارية وغير الجارية[2]، أي الأموال الخاصة = الأصول – الخصوم، وهو تعريف مخالف لما جاء به (PCN) الذي اعتبرها وسائل التمويل التي تحكمها و تتصرف فيها المؤسسة أما النتيجة الصافية فتمثل الفرق بين الإيرادات الكلية والأعباء الكلية للدورة المعينة خارج العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ الأموال الخاصة[184].

[182] Ministre des finances, CNC, séminaire sur la normalisation comptable internationale et la présentation du projet de nouveau system comptable, 2007, p 20

[183] Ministre des finances, CNC, op.cit, p 6

[184] Ministre des finances, CNC, op.cit, p18

3. قائمة الحسابات وعرض القوائم المالية

يحتوي النظام المحاسبي المالي على قائمة حسابات جديدة غير التي جاء بها (PCN)، و يلزم المؤسسات على مسك و العمل بتلك القائمة لأنها تساعد أكثر في إنتاج معلومات مالية وفقا للخصائص المشار إليها من قبل، إذن كل مؤسسة يجب أن تضع على الأقل مخططا للحسابات يكون ملائما لهيكلها واحتياجاتها من المعلومات للتسيير و لتلبية احتياجات مختلف الأطراف، فالحساب يعتبر أصغر وحدة يمكن بواسطته ضبط التصنيف و التسجيل لحركة الحسابات، والحسابات هي مصنفة في أقسام متشابهة تسمى أصناف (Classe)حيث يحتوي النظام المحاسبي المالي على قسمين للحسابات هما:

- قسم الحسابات الخاص بالوضعية؛
- قسم الحسابات الخاص بالتسيير.

كل صف مقسم إلى الحسابات التي تحددها أرقام مكونة من رقمين أو أكثر وذلك في إطار ترقيم عشري، حيث يسمح للمؤسسات فتح حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر وذلك حسب احتياجاتها.

العمليات المتعلقة بالميزانية مقسمة إلى خمسة أصناف وإطار الحسابات الخاصة بالميزانية هو كالتالي:

- الصنف رقم *01*: الأموال الخاصة؛
- الصنف رقم *02*: الأصول الدائمة(الموجودات)؛
- الصنف رقم *03*: المخزونات؛
- الصنف رقم *04*: حسابات الغير؛
- الصنف رقم *05*: الحسابات المالية؛

أما الحسابات المتعلقة بجدول حساب النتيجة فهي مقسمة إلى صنفين يتمثل في:

- الصنف رقم 06: الأعباء؛
- الصنف رقم 07: الإيرادات.

بالنسبة لأصناف الحسابات *0*، *8* و *9* فهي غير مستعملة في إطار قائمة الحسابات ويمكن استعمالها بحرية من طرف المؤسسات لمتابعة ورصد عملية التسيير و الحسابات غير المستعملة في الأصناف من 1 إلى7.

إن المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي هي ملزمة بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة، وهي[185]الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة تدفقات الخزينة و ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وقائمة حساب النتيجة.

ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك بأن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتيجة وجدول التدفقات النقدية إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، حيث تضبط وتعد القوائم المالية في أجل أقصاه ستة (*06*) أشهر من تاريخ إقفال حسابات السنة المالية.

[185] المادة 25، القانون رقم *07 – 11*، مرجع سابق.

III. قواعد التقييم والتسجيل حسب النظام المحاسبي المالي

سوف نتطرق في هذا العرض للمبادئ العامة المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، والمتعلقة بتسجيل واثبات العناصر محاسبيا وكيفية تقييمها بالطرق المختلفة لتعكس الوضعية الحقيقة والصورة الصادقة للمؤسسة.

1. المبادئ العامة في التقييم

حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع ما تنص عليه المعايير المحاسبة الدولية فانه ينبغي تسجيل كل الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات وكل الأموال الخاصة دون مبالغة لا بالزيادة ولا بالنقصان، وذلك اعتمادا على التكلفة التاريخية وقد يتم العدول عن هذه التكلفة وتصحيحها فيما بعد. حيث يجب مراعاة الشروط التالية:

- أن يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق فيه؛
- احتمال أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة.

وفيما يخص إيرادات الدورة العادية من بيع السلع والممتلكات يجب أن تكون مسجلة عند استيفاء الشروط التالية[186]:

- المؤسسة تنقل إلى المشتري المخاطر والمنافع الاقتصادية المهمة حال امتلاك الشيء محل بيع؛
- أن لا تستمر المؤسسة في تسيير ولا في مراقبة السلع و الممتلكات كما هو متوجب عاديا على المالك؛
- مبالغ الإيرادات المتأتية من الأنشطة العادية يمكن تقييمها بموثوقية؛
- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة تعود على المؤسسة؛
- التكاليف التي تتحملها أو التي سوف تتحملها والمتعلقة بالعملية يمكن تقديرها بصفة موثوق بها.

كما تتم عملية تقييم القيم النقدية للعناصر التي سوف تقيد في القوائم المالية، وتظهر بها في الميزانية وجدول حساب النتيجة، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد في عملية التقييم، فكما سبق الذكر فان العناصر تقيم عموماً بالتكلفة التاريخية غير أن هذه الطريقة في التقييم يمكن مراجعتها وإتباع طرق أخرى للاعتراف بالعناصر في القوائم المالية مثل:

- القيمة العادلة (التكلفة الجارية)؛
- القيمة القابلة للتحقيق؛
- القيمة الحالية

وتسجل الأصول بالتكلفة التاريخية بعد طرح مختلف الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية ومختلف العناصر المماثلة. ونميز حسب النظام المحاسبي المالي بين العناصر التالية[187]:

- بالنسبة للأصول التي تم الحصول عليها تقيم بتكاليف الحيازة؛
- الأصول الصادرة إلى المؤسسة كمساهمة عينية تقيم بقيمتها الحقيقية ؛
- الأصول التي يتم الحصول عليها مجانا تقيم بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها؛
- الأصول المكتسبة عن طريق عملية التبادل تسجل بالقيمة العادلة والأصول المشابهة تسجل بالقيمة المحاسبية للأصل المقدم للمبادلة؛
- الأصول المنتجة من قبل المؤسسة تسجل بتكلفة الإنتاج.

[186] Projet 07, système comptable financier, ministère de finance, Alger, 2004, p 11
[187] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 12

2. مبادئ التقييم التسجيل المحاسبي

سوف نتطرق في هذه النقطة إلى بعض القواعد الخاصة وكيفية التسجيل المحاسبي الذي ينص عليه النظام المحاسبي المالي، والذي نحن بصدد تطبيقه بداية من 01 / 01 / 2010 على غرار النقاط التي تطرقنا إليها في الفصل السابق.

الأصول الدائمة غير الجارية

فيما يتعلق بتقييم الأصول غير الجارية و غير المادية تعرف حسب النظام المحاسبي المالي على أنها "أصل قابل للتعيين غير نقدي وغير ملموس، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في أنشطتها العادية"[188]. ومثال ذلك العلامات التجارية ، برامج الإعلام الآلي ، تراخيص الاستغلال ، الامتيازات ... الخ، و يعترف بالأصول غير المادية وتسجل في جانب الأصول من الميزانية إذا توفر ما يلي:

- يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية متعلقة بالأصل.
- يمكن قياس تكلفة الأصل من طرف المؤسسة بشكل موثوق به.

أما إن كان هذا الأصل هو أصل غير مادي منتج داخلي، لذا على المؤسسة وحسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي أن تميز بين فترة البحث وفترة التطوير كما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية و التي تطرقنا إليها في الفصل الثالث.

فيما يتعلق بعملية تقييم الأصول نميز بين حالتين، التقييم الأولي عند الدخول لذمة المؤسسة و التقييم اللاحق للعملية:

التقييم الأولي: وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة لأصل كما تطرح كل الخصومات التجارية، ومن أمثلة التكاليف المباشرة، تكلفة إعداد المكان، تكاليف التوصيل المبدئية ، تكاليف التركيب ، الرسوم المهنية مثل المعماريين و المهندسين و التكلفة المقدرة لتفكيك و إزالة الأصل و استعادة الموقع.

أما فيما يتعلق بالتقييم اللاحق للتسجيل الأولي، وفي هذا المجال نميز بين معالجتين[189]:

المعالجة المفضلة: بعد الاعتراف المبدئي بالأصل يجب أن يظهر الأصل المادي بتكلفته مطروحا منه الاهتلاك المتراكم و أية خسائر متراكمة ناتجة عن انخفاض في قيمة الأصل؛

المعالجة البديلة المسموح بها: بعد الاعتراف بالأصل يعترف به بقيم إعادة التقييم والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منه الاهتلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة ناتجة من الانخفاض في القيمة.

و فيما يخص إهلاك الأصول الغير جارية فانه يتم توزيع قيمة الأصول المادية وغير المادية القابلة للاهتلاك على العمر الإنتاجي لها على أساس منتظم، بحيث لا بد أن تعكس طريقة الاهتلاك النمط الذي تستنفذ به المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل، و تحدد القيمة القابلة للاهتلاك بعد طرح القيمة المتبقية* للأصل، ويسجل قسط الاهتلاك الخاص بكل فترة على أنه مصروف إلا إذا كان مدرجة في تكلفة أصل أخر. وبالنسبة لطرق الاهتلاك فيكن استخدام طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة الوحدات المنتجة، و يتم اختيار

[188] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 15
[189] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 17
* القيمة المتبقية: هي المبلغ الصافي المنتظر الحصول عليه من الطرف المؤسسة عند نهاية فترة استعماله وبعد طرح تكاليف خروجه.

إحدى الطرق على أساس درجة ملاءمته لتقييم استهلاك المنافع الاقتصادية المتوقعة من ذلك الأصل وتطبق بطريقة متسقة من فترة إلى أخرى، ويجب الإفصاح عنها في الملحق، كما يمكن مراجعة العمر الإنتاجي للأصول دوريا، فهي تتوافق مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

كما ينص النظام المحاسبي المالي على أنه إذا رأت المؤسسة في نهاية الدورة وجود أي مؤشر يدل على تدهور أو نقص قيمة أصولها غير الجارية لا بد عليها أن تجري اختبار لتدهور قيمتها و تسجلها في خانة تدهور القيمة كما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية و التي تطرقنا إليها في الفصل الثاني.

المخزونات و الإعانات الحكومية

تسجل المخزونات ضمن الأصول إذا توفرت على الشروط التالية:

- عند الاحتفاظ بها للبيع خلال دورة الاستغلال الجارية؛
- خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع؛
- إذا كانت في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو على أساس تكلفة الإنتاج، ويجب أن تشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي تترتب على جلب المخزون إلى مكانه وجعله في الحالة الموجود عليها.

حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي فإن تكاليف المخزون تحدد باستعمال إحدى الطريقتين[190]:

- طريقة (FIFO) الصادر أولا الخارج أولا: في هذه الطريقة نعتبر أن عناصر المخزون المشتراة أولا هي من تباع أولا والعناصر التي تبقى في المخزون هي المشتراة حديثا.
- التكلفة الوسطية المرجحة.

ما يمكن الإشارة هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي لا ينص على تطبيق طريقة (LIFO) الوارد أخيرا الصادر أولا التي كانت معتمدة ومطبقة في التقييم حسب المخطط الوطني المحاسبي و المنصوص عليها حسب المعايير المحاسبية الدولية، وتماشيا مع مبدأ الحيطة والحذر فان المخزونات تقيم بالقيمة الأقل بين التكلفة والقيمة القابلة للتحصيل، وتتعلق هذه القيمة بسعر البيع المقدر بعد طرح تكاليف الانجاز والتسويق، وفي ما يخص تدهور قيمة المخزونات فإنها تسجل في التكاليف وذلك عندما تكون تكلفة المخزون أعلى من القيمة الصافية القابلة للتحصيل للمخزون.

أما الإعانات الحكومية هي إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية مخصصة للمؤسسة، أو لنطاق من المؤسسات مؤهلة طبقا لمعايير محددة، فهي مساعدة حكومية في شكل مصادر محولة للمؤسسة في مقابل التزام سابق أو مستقبلي من طرف المؤسسة بخصوص بعض الشروط المتعلقة بالأنشطة التشغيلية. و فيما يتعلق بتسجيلها فإنها في البداية تسجل في الميزانية ضمن الأموال الخاصة، و في جدول حساب النتيجة ضمن الإيرادات العادية للدورة وفقا لدرجة إهلاكها إذا كانت قابلة للإهلاك و إن لم تكن قابلة للإهلاك فانه يتم تحويلها ضمن الإيرادات في أجل أقصاه 10 سنوات.

[190] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 21

بالإضافة إلى النقاط السابقة فان النظام المحاسبي الجديد قدم حلولا و معالجات للعديد من العمليات التي لم تكن لها معالجة حسب المخطط الوطني للمحاسبة على غرار كل من العمليات بالعملة الصعبة، عمليات القرض الايجاري...الخ التي تتوافق مع الممارسات التي تقدمها المعايير المحاسبية الدولية.

فمن بين الإضافات الكبيرة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ما يتعلق بمعالجة بعض العمليات الخاصة على غرار كل من الأحداث ما بعد الميزانية، المزايا الممنوحة للعمال، الضرائب المؤجلة، معالجة العقود طويلة الأجل.

- *الأحداث ما بعد الميزانية:*

الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات و إعداد الميزانية هي عبارة عن الوقائع سواء الملائمة أو غير الملائمة أو المعاكسة لما كان متوقعا التي تحدث بين تاريخ إقفال الحسابات و تاريخ المصادقة على القوائم المالية و نشرها، حيث يمكن أن نميز بين نوعين من الأحداث:
الأحداث التي تسمح بتأكيد و إثبات المعلومات الموجودة بتاريخ إقفال الحسابات و إعداد الميزانية؛
أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية.

الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية يمكن تقسيمها الى أحداث تسوجب التعديل و أحداث أخرى لا تستوجب التعديل، بحيث يجب على المؤسسة تعديل المبالغ المقرة في القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية الموجبة للتعديل[191].

على المؤسسة ألا تعد قوائمها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة ما اذا قررت الإدارة بعد تاريخ اقفال الحسابات و اعدادا الميزانية، أنها تنوي تصفية المؤسسة أو إيقاف نشاطها، أو ليس لها بديل واقعي إلا أن تفعل ذلك، كما أنه إذا كانت الإدارة مدركة أو لديها شك يتعلق بأحداث أو حالات يمكن أن تسبب ريب على قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها فان الأحداث أو الحالات التي تتطلب إفصاح ممكن أن تظهر بعد تاريخ الميزانية لا بد أن تشير اليها.

فمثلا في بداية دورة 2008 قامت مؤسسة A ببيع آلة لمؤسسة B بمبلغ 600 75 و.ن، لكن المؤسسة B غير راضية على أداء تلك الآلة و على المواصفات المطلوبة فقامت برفع دعوى قضائية ضد المؤسسة A خلال دورة 2008. في جانفي 2009 محامي المؤسسة A قدم إلى مسؤولي المؤسسة تقرير يؤكد فيه خسارة القضية. الأمر الذي ينتج عنه تحمل المؤسسة A لمصاريف القضاء المقدرة بـ000 1 و.ن و ملزمة بتعويض المؤسسة B بمبلغ 000 50 و.ن[192].

أيضا خلال شهر فيفري 2009 ثبت أن أحد موظفي المؤسسة A قام بسرقة مواد مخزنة كان مسؤولا عليها بقيمة 000 10 و.ن أثناء القيام بأعمال الجرد المتعلقة بدورة 2001، فتم تسريحه من العمل من دون أن يحصل على أي تعويض.

في الحالة الأولى الحدث ناشئ عن معلومات مقدمة من المحامي مقدمة إلى مسؤولي المؤسسة A، و ناتج بين تاريخ إقفال الحسابات بتاريخ 2008/12/31 و تاريخ المصادقة على الحسابات الختامية بتاريخ 2009/03/31. فهو يمثل حدث لاحق لتاريخ إعداد الميزانية مرتبط بحدث راجع للدورة المنتهية في 2008/12/31 و له تأثير مباشر على الوضعية الحالية، و يقدم مخطر في حدود 000 56 و.ن لذلك لا بد من تسجيل مؤونة بهذا المبلغ.

[191] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 41
[192] examen de comptabilité approfondie et révision DECF, session 2002

أما في الحالة الثانية فان الحدث ليس ناتجا عن تسريح العامل و إنما عن عملية تبديد و اختلاس المواد المخزنة، فهو ناتج في الفترة بين تاريخ إعداد الميزانية و تاريخ المصادقة عليها بحيث أن هذا النقص متعلق بدورة 2001 و تم أخذه بعين الاعتبار خلال أعمال الجرد أين تم تسجيله ضمن تغير المخزون، فلا يوجد أي تعديل لما هو مسجل.

المزايا المقدمة للعمال:

يمكن أن نجد أربعة أصناف من المزايا المقدمة للعمال[193]:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والعطل السنوية المدفوعة والعطل المرضية المدفوعة و المشاركة في الأرباح و مختلف المكافآت، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية والسكن والنقل والبضائع أو الخدمات المعفاة أو المدعومة للموظفين الحاليين؛
- المنافع لما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة؛
- منافع و مزايا تعويض نهاية عقد العمل؛
- منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل، بالإضافة إلى ما يلي إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهراً أو أكثر بعد نهاية الفترة: المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة.

فيما يتعلق بالمنافع قصيرة الأجل المقدمة للعمال فانه يجب على المؤسسة أن تسجلها ضمن الأعباء و المصاريف العادية للدورة، أما المزايا اللاحقة فيمكن التفريق بين نوعين الأول يسمى بنظام الاشتراكات المحددة[194] و الثاني يسمى نظام الخدمات المحددة[195].

نظام الاشتراكات المحددة يرتكز على أن رب العمل هو الذي يتعهد بتسديد اشتراكات دورية لهيئة تتولى الإشراف على عملية التقاعد(الصندوق الوطني للتقاعد مثلا) بما يسمح للعمال الحصول على معاشات التقاعد بعد انتهاء مدة العمل و المؤسسة ليست ملزمة بتسديد إلا مبالغ الاشتراكات، و التي تسجلها ضمن أعباء الدورة.

على العكس من ذلك فان نظام الخدمات المحددة يرتكز على أن رب العمل يلتزم بتقديم خدمات في شكل منحة أو تعويض بداية التقاعد على أساس أقدمية و الأجر الذي كان يتقاضاه العامل، ففي هذه الحالة لا بد على المؤسسة أن تسجل تعهد التقاعد.

فالمعايير المحاسبية الدولية على أساس المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 يفرض تسجيل تعهدات التقاعد على أساس سنوات العمل إلى غاية تاريخ التقييم، أيضا كل سنة عمل تسمح برفع الخدمة. كما أن تاريخ حساب التعهد هو على أساس تقدير الأجر بتاريخ نهاية عقد العمل، بحيث أن التدفقات المستقبلية المنتظرة لمواجهة هذا الدين المستقبلي لا بد أن يحين أو يستحدث.

[193] IAS 19, article N°09
[194] Régimes à cotisations définies
[195] Régimes à prestations définies

و لتوضيح ذلك يمكن أن نأخذ الحالة التالية[196] لمؤسسة تنشط في قطاع أين قانون التعاقدات الاجتماعية تفرض تقديم:

- شهرين لعامل لديه أقدمية 10 سنوات؛
- 03 أشهر لعامل لديه أقدمية 15 سنة؛
- 04 أشهر لعامل لديه أقدمية 20 سنة؛
- 05 أشهر لعامل لديه أقدمية 25 سنة؛
- 06 أشهر لعامل لديه أقدمية 30 سنة.

بتاريخ N/12/31 عامل يبلغ من العمر 51 سنة له أقدمية 21 سنة و يتحصل على أجر شهري قدره 3 000 و.ن، قدرت المؤسسة أن هذا العامل سوف يخرج على التقاعد بعد 14 سنة كما أن احتمال حصوله على التقاعد قبل وصوله سن 65 سنة هي 30%، هذه النسبة تأخذ بعين الاعتبار معدل دوران العمال و احتمال أن يبقى العامل حيا إلى سن 65 سنة.

من أجل حساب تعويض التقاعد اعتمدت المؤسسة على فرضية ارتفاع الأجر بمدل 03% سنويا و معدل استحداث قدره 05% سنويا و معدل الأعباء الاجتماعية بواقع 42%. إذن ما هي قيمة تعويض التقاعد المقدرة من طرف المؤسسة بتاريخ N/12/31 من أجل هذا العامل؟

فهذه الحالة يمكن معالجتها على النحو التالي:

الحقوق الواجب تقديمها لهذا العامل بتاريخ N/12/31: 04 أشهر من أجل 21 سنة أقدمية.

فتعهد التقاعد الذي سوف يقدم لهذا العامل في نهاية عقد يحسب على أساس تقدير ارتفاع الأجر سنويا بمعدل 03% و أن هذا العامل سوف يأخذ تقاعده بعد 14 سنة، فنحصل على:

$$3\,000 \times (1+0{,}03)^{14} = 3\,000 \times 1.5126 = 4.537{,}77 \text{ و.ن}$$

فالحقوق الواجب تقديمها لهذا العامل هي:

$$4.537{,}77 \times 4 = 18.151 \text{ و.ن}$$

كما أنه لا بد من الأخذ بعين الاعتبار احتمال أن يبقى العامل في المؤسسة حتى سن التقاعد:

$$18\,151(1-0.3)=12.705{,}70$$

في حال لم يبقى العامل ضمن عمال المؤسسة حتى سن التقاعد فان المؤسسة لا تتحمل أي تعهد تجاه هذا العامل متعلق بتعويض التقاعد.

أيضا لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عملية استحداث خدمات التقاعد الذي يمثل القيمة الحالية لتلك الخدمات التي سوف تقدم للعامل، معدل الاستحداث هو 05% لمدة 14 سنة: $(1{,}05)^{-14} = 0{,}5051$

إذن تعويض التقاعد الواجب تسجيل مؤونة له من أجل هذا العامل:

$$12.705{,}70 \times 0{,}5051 \times (1+0.42)=9.113{,}06$$

بحيث يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

a. بتاريخ إجراء المؤونة:

من حـــ/ 686 مخصصات الاهلاكات و المؤونات و نقص القيمة للعناصر المالية

إلى حـــ/ 153 مؤونة المعاشات و التقاعد

b. بتاريخ التسديد:

- المبلغ المسدد أكبر من المؤونة:

من حـــ/ 153 مؤونة المعاشات و التقاعد

من حـــ/ 638 مصاريف العاملين الأخرى

إلى حـــ/ 512 البنك

[196] ISGP, formation sur le SCF: Avantages du personnel, 2008

- المبلغ المسدد أقل من المؤونة:

من حـــ/ 153 مؤونة التقاعد و المعاشات

إلى حـــ/ 512 البنك

إلى حـــ/ 786 نقص القيمة و المؤونات المسترجعة

بإجراء مقارنة بسيطة مع المخطط الوطني للمحاسبة فإننا نجد أن الاختلاف الجوهري بينه و بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية يكمن في عدم أخذه بعين الاعتبار لمؤونة لمواجهة تعويض التقاعد.

العقود طويلة الأجل:

العقود طويلة الأجل أو عقود المقاولة هي عقود يتم التفاوض فيها من أجل تشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الأصول ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو من حيث الاستخدام، كما يمكن أن تكون في شكل عقود محددة السعر أي عبارة عن عقد مقاولة يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية[197].

قد تتضمن العقود طويلة الأجل بناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب، أو طريق أو بناء السفن أو الأنفاق. وقد يتضمن عقد المقاولة تشييد عدد من الأصول ذات العلاقة الوطيدة من حيث التصميم والتكنولوجيا، أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام، ومن أمثلة ذلك عقود تشييد المصافي ومعامل تكرير البترول وتزويدها بالمعدات اللازمة.

يمكن أن تتعدى العقود طويلة الأجل قطاع الإنتاج لتشمل قطاع الخدمات مثل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشييد الأصل، ومن أمثلة ذلك عقود إدارة و تسيير المشروع وعمل التصميمات الهندسية له، أو عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الأصول أو الاستثمارات.

فلم تحدد مدة معينة يمكن اعتبار على أساسها أن العقد طويل الأجل و إنما اشترط في العقد أن يشمل دورتين محاسبيتين مختلفتين حتى يمكن اعتباره كذلك، في الواقع نجد العقود طويلة الأجل خاصة في قطاعات البناء و الأشغال العمومية، الاليكترونيك و برمجيات المعلوماتية، قطاع الإنشاءات البحرية و صناعة الطائرات و السفن.

إن المعايير المحاسبية الدولية تفرض تسجيل العقود طويلة الأجل على أساس طويلة واحدة و هي طريقة تستند على درجة التقدم في الأشغال[198]، بحيث أن هذه الطريقة تمكننا من الحصول على نتائج الأشغال بشكل مستمر مع تطور الأشغال بدون الانتظار إلى الانتهاء الكلي من المشروع. على العكس من ذلك فان النظام المحاسبي المالي يسمح باستعمال طريقة أخرى و هي طريقة إتمام و نجاح المشروع في حال لم تتمكن المؤسسة من تحديد بشكل صادق إيرادات و أعباء المشروع[199].

إيرادات المشروع تتضمن الإيرادات الأولية المشار إليها في العقد و مختلف التعديلات التي تطرأ و مختلف العلاوات و المزايا إذا كان بإمكان المؤسسة تقييمها بشكل صادق و شفاف، حيث يجب تقييمها على أساس القيمة العادلة و من الممكن تعديلها و إعادة النظر فيها سواء بالزيادة أو بالنقصان من دورة لأخرى.

[197] IAS 11, article N°03
[198] IAS 11, article N°22/31
[199] La méthode a l'achèvement

أما فيما يتعلق بأعباء المشروع فهي أيضا تشمل التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد مثل:
- مصاريف اليد العاملة؛
- تكاليف المواد و السلع المستهلكة؛
- إهلاك المعدات المستعملة أو مصاريف كراء المعدات و الآلات.

بالإضافة إلى التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد مثل:
- المصاريف العامة للمشروع؛
- مصاريف التأمين؛
- تكاليف الاقتراض وفقا لمجموعة من الشروط.

أما المصاريف التي يجب استبعادها من التكلفة فهي:
- المصاريف الإدارية إلا التي تتعلق مباشرة بتسيير المشروع المنصوص عليه في العقد؛
- مصاريف البيع؛
- مخصص إهلاك المعدات غير المستعملة أو غير الضرورية لانجاز المشروع؛
- مصاريف البحث و التطوير إلا إذا كانت تمثل بند واضح في العقد.

هذه التكاليف لا بد أن تقسم على جميع العقود أو المشاريع بشكل منتظم على أساس طريقة عقلانية و تطبق باستمرار على جميع التكاليف المماثلة، مع ضرورة التركيز على مستوى النشاط العادي للمؤسسة عند توزيع و تحميل الأعباء الثابتة حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي رقم 02. فالحالة التالية[200] لمؤسسة ما متخصصة في البناء و الأشغال العمومية تشرح ذلك بشكل جلي، فخلال دورة 2007 تحصلت على مشروعين كما هو مبين فيما يلي:

العقد رقم 01:

- تاريخ إمضاء العقد: 2007/09/01؛
- التكلفة التقديرية للمشروع بتاريخ إمضاء العقد: 18 مليون د ج؛
- القيمة التقديرية لسعر (لإيرادات) المشروع:20 مليون د ج؛
- الانتهاء و تسليم المشروع يكون في ربيع 2009.

- الوضعية بتاريخ 2007/12/31:
  - التكاليف المتحملة خلال 2007: 4.50 مليون د ج؛
  - تكلفة المشروع و سعر العقد لم يتغير منذ توقيع العقد.
- الوضعية بتاريخ 2008/12/31:
  - التكاليف المتحملة خلال 2008: 11.50 مليون د ج؛
  - التكاليف التقديرية للمشروع:20 مليون د ج؛
  - سعر العقد (الإيرادات): 20.80 مليون د ج.
- اتمام المشروع[201]:
  - نهاية و إتمام المشروع بتاريخ 2009/05/15؛
  - التكلفة النهائية للمشروع: 19.80 مليون د ج؛
  - سعر (الإيرادات) المفوترة: 21 مليون د ج.

[200] examen d'expertise comptable: comptabilité approfondie, intec.cnam, France, mars 2007
[201] Achèvement du projet

العقد رقم 02:

- تاريخ إمضاء العقد 2008/10/01؛
- التكلفة التقديرية للمشروع: 18 مليون د ج؛
- سعر (إيرادات) العقد غير قابل للتعديل: 21 مليون د ج؛
- تسليم المشروع يكون في مارس 2009.

- الوضعية بتاريخ 2008/12/31:
  - التكاليف المتحملة خلال 2008: 16 مليون د ج؛
  - التكاليف التقديرية للمشروع: 24 مليون د ج.
- إتمام و المشروع:
  - تسليم المشروع بتاريخ 2009/03/31؛
  - التكلفة الكلية للمشروع: 23 مليون د ج.

المطلوب تسجيل العقدين السابقين إلى غاية إتمام و تسليم المشروعين. من أجل ذلك نورد المعالجة التالية:

العقد رقم 01:

- دورة 2007:
  - حساب معدل تقدم الأشغال: 18/4.50= 25%
  - رقم الأعمال الواجب تسجيله: X50 25% = 5 مليون د ج
  - النتيجة المحققة عن هذا العقد: 5−4.50= 0.50 مليون د ج

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
418		2007/12/31		
	701	الزبائن، فواتير قيد التحرير	5 مليون د ج	
	76	الإنتاج المباع		5 مليون د ج
		التقدم في الانجاز بـــ25%		

- دورة 2008:
  - معدل تقدم الأشغال: (4.50+11.50)/20= 80 %
  - رقم الأعمال حسب تقدم الأشغال: X20.80 80% = 16.64 مليون د ج
  - النتيجة المحققة عن هذا العقد: 16.64−5−11.5= 0.14 مليون د ج

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
418		2008/12/31		
	701	الزبائن، فواتير قيد التحرير	11,64 مليون د ج	
	76	الإنتاج المباع		11,64 مليون د ج
		التقدم في الانجاز بـــ80%		

- دورة 2009:
  - رقم الأعمال: 21−16.64= 4.36 مليون د ج؛
  - التكاليف المتحملة: 19.80−11.50−4.50= 3.8 مليون د ج؛
  - النتيجة المحققة عن هذا العقد: 4.36−3.80= 0.56 مليون د ج.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
410		2009/05/15 الزبائن	21 مليون د ج	
	418	الزبائن، فواتير قيد التحرير		16,64 مليون د ج
	701	الإنتاج المباع		4,36 مليون د ج
		انتهاء المشروع		

➢ النتيجة الإجمالية للمشروع: 21−19.8= 1.20 مليون د ج

حيث أن النتائج الدورية: 0.50+0.14+0.56= 1.20 مليون د ج

العقد رقم 02:

- دورة 2008:

- حساب نسبة التقدم: 24/16= 3/2 =67%؛
- رقم الأعمال الواجب تسجيله: 21X 3/2= 14 مليون د ج؛
- العقد سوف يكون خاسرا: 21−24= 3 مليون د ج(على اعتبار أن سعر البيع ثابت و لا يتغير)
- نتيجة الدورة: 14−16= 2 مليون د ج؛
- لا بد من تسجيل مؤونة بقيمة: 3−2= 1 مليون د ج.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2008/12/31		
418		الزبائن، فواتير قيد التحرير	14 مليون د ج	
	701	الإنتاج المباع		14 مليون د ج
		نسبة التقدم 67%		
		//		
681		مخصصات المؤونات	01 مليون د ج	
	158	مؤونات اخرى		01 مليون د ج
		تسجيل مؤونة		

- دورة 2009:

- النتيجة النهائية للمشروع: 21−23= 2 مليون دج؛
- لا بد من استرجاع المؤونة المسجلة خلال دورة 2008؛

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		2009/03/31		
410		الزبائنر	14 مليون د ج	
	418	الزبائن، فواتير قيد التحرير		14 مليون د ج
	701	الإنتاج المباع		07 مليون د ج
		نهاية المشروع		
		//		
158		مخصصات المؤونات	01 مليون د ج	
	781	مؤونات أخرى		01 مليون د ج
		تسجيل مؤونة		

فهذه المعالجة تسمح بإظهار النتيجة و أداء المؤسسة بشكل أكثر مصداقية و من أجل احترام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف من لو أن المؤسسة تنتظر حتى الانتهاء من المشروع نهائيا و إظهار النتيجة من خلال الدورة الأخيرة فقط.

IV. نظام المحاسبة المبسط المطبق على المؤسسات المصغرة

1. الإطار العام لنظام المحاسبة المبسط:

المؤسسات المصغرة يمكن لها أن تطبق نظام محاسبي مبسط، الذي يرتكز على تسجيل مدفوعات و تحصيلات المؤسسة أو ما يسمى بمحاسبة الخزينة. حيث أن المؤسسات المصغرة التي يمكن أن تطبق نظام المحاسبة المالية المبسط هي المؤسسات التي لا يتعدى رقم أعمالها أو عدد عمالها المؤشرات التالية لدورتين متتاليتين[202]:

- الأنشطة التجارية:
  - رقم الأعمال: 10 مليون د ج؛
  - عدد العمال: 09 عمال بشكل دائم.
- الأنشطة الإنتاجية و الحرفية:
  - رقم الأعمال: 06 مليون د ج؛
  - عدد العمال: 09 عمال بشكل دائم.
- أنشطة تأدية الخدمات و الأنشطة الأخرى:
  - رقم الأعمال: 03 مليون د ج؛
  - عدد العمال: 09 عمال بشكل دائم.

يتعين على المؤسسات الخاضعة لهذا النظام أن تسجل بشكل منتظم و بشفافية و مصداقية مدفوعات و تحصيلاتها، حيث ترتبط مصداقية تسجيلاتها بـــ:

- وجود دعامة ممسوكة بشكل منتظم مثل دفتر الخزينة في شكل دفتر واحد أو دفترين الأول خاص بالمدفوعات و الآخر للتحصيلات؛
- حفظ و ثائق و سندات إثبات داخلية أو خارجية لتدعيم القيد في دفتر أو دفاتر الخزينة.

يجب أن تسمح طريقة تسجيل المدفوعات و التحصيلات خلال السنة المالية في دفتر أو دفاتر الخزينة التمييز بين العمليات التالية:

- حسب حسابات الخزينة المعنية (بنك، صندوق)، وعلى العموم يفتح دفتر واحد لكل حساب من حسابات الخزينة (أو دفترين عندما يقتضي تنظيم المؤسسة فتح دفتر للمدفوعات و آخر للتحصيلات)؛
- حسب طبيعة العمليات.

تكون طبيعة العمليات الواجب التمييز بينها بحسب نشاطات المؤسسة وحاجات مسؤول المؤسسة للمعلومات الخاصة بالتسيير، كما يجب أن يشمل هذا التمييز على الأقل العمليات الآتية:

- السحب الشخصي للأموال أو الدفع الإضافي لرأس المال الذي يقوم به المستغل،
- شراء سلع موجهة لإعادة بيعها على حالتها،
- أعباء أخرى (تكاليف المستخدمين والضرائب والتكاليف الإدارية و تكاليف التسيير وشراء المواد و اللوازم الأخرى)،
- تحصيلات البيع وأداء الخدمات،
- التحصيلات الأخرى (الإعانات والهبات...)،
- تحويل الأموال في حالة وجود حسابين للخزينة على الأقل (الإيداع أو السحب نقدا من البنوك مثلا)،
- الحيازة على أصول دائمة،

[202] Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité applicable aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifié, p76

- الاقتراضات أو التنازلات.

2. مبادئ تصحيحات آخر السنة:

يجب أن يقوم المسؤول عن المؤسسة في آخر السنة المالية إذا كانت المبالغ المعنية معتبرة فقط بإجراء جرد خارج المحاسبة[203] لكل عنصر من العناصر التالية[204]:

- مبلغ الديون وقروض الاستغلال إذا لم تكن المبيعات والمشتريات قد سددت نقدا،
- مبلغ المخزونات (الإنتاج التام الصنع والمواد الأولية والمستهلكات..) والأشغال الجارية،
- مبلغ الأصول الدائمة التي تمت حيازتها أو التي تم التنازل عنها خلال السنة المالية،
- مبلغ القروض المتحصل عنها أو المسددة خلال السنة المالية.

يجب أن تمسك المؤسسات التي لها أصول ثابتة دائمة سجلا تقيد فيه هذه الأصول وتبين فيه بالنسبة لكل عنصر تاريخ حيازته ومبلغه والمدة المفترضة لاستعماله وتاريخ التنازل عنه، كما يجب أن يكون كل أصل موضوع جدول اهتلاك (حساب يقوم على أساس اهتلاك خطي عن كل سنة مالية).

كما يجب أن تجري المؤسسة جردا للمخزونات حسب طبيعتها من حيث القيمة و الكمية بإتباع طرق تمكن من إثبات ذلك. بالإضافة إلى ضرورة إعداد جدول اهتلاك القروض يبين فيه بالنسبة لكل سنة مالية مبلغ رأس المال المقترض ومبلغ الفوائد المسددة.

ونتيجة لذلك تقوم المؤسسة عند الاقتضاء بإجراء العمليات التالية عند إقفال كل سنة مالية[205]:

- حساب التغّير الجاري لقروض وديون الاستغلال عند بداية السنة المالية وعند نهايتها؛
- حساب تغّير المخزونات والأشغال الجارية عند بداية السنة المالية وعند نهايتها؛
- حساب مخصصات اهلاكات السنة المالية المتعلقة بالأصول الدائمة الموجودة عند إقفال السنة المالية (العناصر التي تمت حيازتها خلال السنة المالية أو خلال السنوات المالية السابقة)؛
- حساب فائض القيمة أو نقص القيمة الناتج عن التنازل على الأصول الدائمة خلال السنة المالية (سعر البيع منقوصا منه القيمة الصافية المحاسبية في بداية السنة المالية للأصل المعني)؛
- حساب التغير في القروض عند بداية السنة المالية وعند نهايتها وتحديد المصاريف المالية المسددة خلال السنة المالية.

3. القوائم المالية السنوية[206]:

عند نهاية السنة المالية يجب مراجعة ما يلي:

- التوافق بين الرصيد النهائي لحساب الصندوق والمبلغ الموجود فعلا في الصندوق؛
- التساوي بين الرصيد النهائي لحساب البنك والرصيد الموجود في الكشف البنكي عند تاريخ إقفال السنة المالية مصححا عند الاقتضاء من عمليات المقاربة؛
- عدم وجود الرصيد المؤقت على مستوى عمليات تحويل الأموال.

➢ **تحديد النتيجة**

تقدم نتيجة السنة المالية في القوائم المالية في شكل جدول يحدد على النحو الآتي:

+ تحصيلات النشاطات (بعد خصم الحصص التي يقدمها المستغل)
– مدفوعات أعباء النشاط (خارج اقتطاعات المستغل)
+/– تغيرات الديون والقروض الجارية للمستغل (إذا كانت معتبرة)
+/– التغيرات بين مخزون بداية الدورة ومخزون الإقفال أي نهاية الدورة(إذا كانت معتبرة)
+/– التصحيحات المتعلقة بالأصول الدائمة (إذا كانت معتبرة)
+/– التصحيحات المتعلقة بالاقتراضات (إذا كانت معتبرة)

[203] Un inventaire extra-comptable
[204] Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des êtas financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnements des comptes
[205] Projet 07, système comptable financier, op.cit, p 115
[206] Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des êtas financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnements des comptes

خاتمة الفصل:

لقد كان في ظل السياق الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي تميز بالتخطيط المركزي بعد الاستقلال، الأثر الكبير في الدفع بالقيام بإصلاح على النظام المحاسبي الجزائري من خلال إحلال المخطط المحاسبي الجزائري محل المخطط المحاسبي العام الفرنسي، وبالتالي تبنى إستراتيجية توحيد محاسبي قادرة على الإجابة على احتياجات جديدة للدولة من المعلومات التي تساعدها في تحقيق أهداف التسيير على المستوى الكلي، بالإضافة إلى التحصيل الجبائي، الأمر الذي كان له انعكاسات قوية وكبيرة على الممارسة المحاسبية، التعليم وتكوين المحاسبيين ومختلف الهيئات ذات العلاقة بموضوع التوحيد المحاسبي.

كما تجلت التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي و التي شملت مختلف أوجه الميدان المحاسبي الذي تشكل وتظهر مع بداية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الذي ميزته و أثرت عليه التوجهات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر بعد الاستقلال وحكمته طبيعة الاحتياجات من المعلومات التي تطلبتها تلك الفترة التي حضي فيها كل من التخطيط الاقتصادي والجباية العادية بمكانة هامة، مع إحتفاظ المخطط بمنهجية التوحيد المحاسبي الفرنسي التي تضطلع الدولة بوظيفة إعداد معايير المحاسبة وتكون لها سلطة فرضها ومتابعة الالتزام بها أو تعديلها أو إلغائها.

يتجلى لنا من خلال ما سبق أن المخطط الوطني للمحاسبة يعاني من نقائص كثيرة وكبيرة، سواء من جانبه الشكلي و الهيكلي، أو من جانب مضمونه كالمصطلحات و قواعد التقييم، بالإضافة إلى القوائم المالية الختامية، خصوصا فيما تعلق بالإفصاح عن المعلومات اللازمة، وذلك من خلال إفصاحه عن معلومات في كثير من الأحيان ليست بذات نفع لمختلف المستعملون، وكثرة الجداول المحاسبية دون فائدة، وإغفاله عن أهم قائمة وهي قائمة التدفق النقدي حسب ما هو منصوص عليه في المعايير الدولية.

بعد الاتجاه نحو انفتاح الاقتصاد الجزائري على العالم، بالشراكة مع الاتحاد الأوربي و السعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث من ضمن أهداف هذا السعي جلب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق تدفق رأس المال الأجنبي إلى الداخل، إذ تم إعداد النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية، خاصة فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، عملية القياس والتقييم إضافة إلى محتوى القوائم المالية المفصح بواسطتها من طرف المؤسسة إلى المستعملين المعنيين عن المعلومات التي يرغبون الحصول عليها.

إن الخيار الجزائري بشأن إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب جهود كبيرة للتكيف مع محتواه وتطبيقاته من طرف المؤسسات و الممارسين للمحاسبة، حيث يعتري هذا الخيار الكثير من الصعوبات، خصوصا في ظل تشبع المهنيين الجزائريين ومعايشتهم للمخطط المحاسبي الوطني لحوالي 32 سنة، بالإضافة إلى التباعد المطروح بين النظام الجديد والعديد من التشريعات و القوانين لا سيما الجبائية، ما أوجد العديد من الصعوبات لأجل تطبيقه، وهذا ما بينه تأجيل تطبيق النظام الجديد إلى سنة2010، بعد ما كان مقررا تطبيقه سابقا بداية من 2009/01/01.

الفصل الرابع

دراسة حالة تطبيقية

مقدمة الفصل:

من خلال الفصول الثلاثة السابقة حاولنا تقديم في مرحلة أولى الأساسيات و المفاهيم الأولية أو القاعدية التي ترتكز و تقوم عليها المحاسبة في شكل إطار نظري و مفاهيمي تستند إليه، كما حاولنا أيضا شرح عملية التوحيد المحاسبي الدولي من خلال المعايير المحاسبية الدولية عن طريق شرح أهم النقاط الجديدة التي جاءت بها بالمقارنة مع المرجعية المحاسبية الجزائرية التي تستند على المخطط الوطني للمحاسبة الصادر في سنة 1975 و خاصة التغيرات الجديدة التي تطرحها قراءة القوائم المالية الختامية حسب المعايير المحاسبية الدولية التي تختلف كلية عن الجداول الشاملة التي يفرضها المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري.

فمن أجل إكمال هذه الدراسة ارتأينا التطرق إلى دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد الذي من المفروض أن يدخل حيز التطبيق ابتداءا من الفاتح جانفي 2010، في سبيل تعزيز و تقوية الجانب النظري الذي تناولناه في مرحلة سابقة و من أجل إسقاط ذلك في حالة عملية و ذات صبغة رقمية للوقوف على الصعوبات التي يمكن أن يطرحها أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية.

فعملية الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية ليس عبارة عن تغيير بسيط للمعطيات من جانب لأخر و إنما تغيير لكل أنظمة المؤسسة مع كل المشاكل التي يمكن أن تطرحها عملية الانتقال هذه خاصة مع الخصوصية التي تكتسيها المحاسبة في الجزائر. حيث أن عملية تفريع و تفجير الحسابات[207]، إعادة النظر في جداول الاهلاكات، إعادة ترتيب عناصر و حسابات المخزونات، حسابات الحقوق و الديون بالإضافة إلى حسابات الخزينة كل ذلك يعتبر عمل صعب و متعب و مكلف جدا.

من أجل ذلك حاولنا في المبحث الأول من هذا الفصل التطرق إلى الشروط و المتطلبات التي يجب توفرها في المحيط الاقتصادي و المالي الجزائري سواء من حيث السوق الذي يحدد أسعار و تكاليف عناصر أصول و خصوم المؤسسات و المحيط العام من خلال التشريعات المحاسبية و المالية و الجبائية و الممارسين للمحاسبة أو من حيث المحيط الداخلي للمؤسسات و مختلف أنظمة المعلومات، بالإضافة إلى محاولة شرح منهجية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

و في هذا الإطار قدمنا الجداول الشاملة الأساسية من الميزانية و جدول حسابات النتائج لمؤسسة جزائرية حسب المخطط المحاسبي الوطني، ثم حاولنا إعداد القوائم المالية لنفس المؤسسة و بالاعتماد على نفس المعلومات الواردة فيها حسب المرجعية الدولية و حسب النظام المحاسبي المالي.

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين وهما:

المبحث الأول: متطلبات الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق SCF.

[207] L'éclatement des comptes

المبحث الأول: متطلبات الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجزائري ابتدءا من 2010/01/01 يتطلب جهودا كبيرة لعملية تحضير تطبيقه، وذلك بتحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة وتوفير الشروط المناسبة لتطبيقه[1] ،إذ تتمثل عملية المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي بمثابة نقلة نوعية في الثقافة المحاسبية للممارسين الجزائريين، وتحديا كبيرا بالنسبة للمؤسسات للتكيف والتأقلم مع هذا الواقع الجديد، حيث يتطلب العمل على تحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسات، وكذا تحضير المحترفين و الممارسين للمهنة يتبعه في ذلك تكييف الأطر التشريعية وخاصة الجبائية لتتماشى مع النظام الجديد.

I. عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تمثل تحديا كبيرا للمؤسسات الجزائرية، ذلك أن هذا التحول يجب أن يضمن للمؤسسات الوفاء بالتزاماتها، وكذلك تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم ومعرفة تأثير هذا النظام على الوضعية المالية للمؤسسة بشكل جيد.

1. تحضير المؤسسات الجزائرية:

إن تحضير المؤسسات في العالم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية يخضع إلى تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب الحجم و رأس المال و العمال، لأجل مراعاة قدرة و خصائص كل مؤسسة وذلك وفقا للتقسيم التالي:

- المستوى الأول: المؤسسات الكبيرة (*grand entreprise*)؛
- المستوى الثاني: المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (*petites et moyennes entreprises*)؛
- المستوى الثالث: المؤسسات الصغيرة جدا (*très petites entreprises*).

لكن عملية التفريق بين هذه المؤسسات يتطلب وضع معايير محددة للفصل فيما بينها، ففي فرنسا مثلا المؤسسات الصغيرة جدا عدد عمالها يتراوح بين 6 و 50 عامل، والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عمالها بين 51 و 250 عامل، لكن هذا التصنيف ليس بالضرورة صالحا لكل البلدان في تصنيف مؤسساتها.

إن التصنيفات السابقة الذكر لا تتطابق مع الواقع و التشريع الجزائري، حيث أن المشرع الجزائري حدد فقط المؤسسات المصغرة أو الصغيرة جدا على أساس رقم الأعمال و عدد عمالها الدائمين لدورتين محاسبيتين متتاليتين الملزمة بتطبيق نظام المحاسبة المبسط أو نظام محاسبة الخزينة كما تم التطرق إليه في الفصل السابق و المؤسسات الأخرى التي لا تتوفر على تلك الشروط فهي ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي في نسخته العادية.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يجب أن يسبقه تدريب و رسكلة معلومات مختلف الممارسين و المستعملين للمحاسبة ومخرجاتها سواء داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تقوم في هذا المسعى وزارة المالية بتنظيم محاضرات وملتقيات، ولكن يخضع ذلك لتدرج زمني ويأخذ مدة من الوقت ويتوقف كذلك على تنظيم المؤسسة ومهارة وجدية عناصر الموارد البشرية، إذ أن التدريب ورفع كفاءة ومستوى المهنيين هي مهمة صعبة و كبيرة يجب أن تكون بالضرورة مبرمجة جيدا من حيث الوقت والمكان والطريقة. و يمكن أن يكون ذلك بالبدء بـــ:

- مسؤولوا المكاتب و المؤسسات الكبرى؛

[1] Djilali, A, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les normes IAS/IFRS, séminaire sur la normalisation comptable internationale 24/09/-03/10/2005, kolea-Alger

- المديرون الماليون و المحاسبون للمجمعات الكبرى؛
- المسؤولون على المحاسبة في المؤسسات المتوسطة؛
- التكامل و توحيد الجهود في مجال التدريب سواء على المستوى الجامعي و غير ذلك من القطاعات (البرنامج المتعلق بالمعايير الدولية و تطبيقها في السياق الوطني).

2. تحديث الأطر التشريعية و الجبائية:

المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده ليستجيب لأهداف ومتطلبات الاقتصاد المخطط ولا سيما الإدارة الجبائية كما رأينا في فصل سابق، وبالتالي فان الأطر الموروثة عن هذا النظام يجب تكييفها وتحديثها وفقا للمتغيرات الجديدة في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد و هذا في حد ذاته تحدي جديد بالنسبة لهيئات و إدارات الدولة، إذ نجد الإطار التشريعي الخاص بالاقتصاد و المالية و الجباية مركزا في كل من القانون التجاري، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، قوانين المالية و التعليمات التنظيمية، كما يجب أن يبدأ العمل بهدف دراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من تطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يتعلق بما يلي[2]:

- الانفصال والتباعد الملحوظ بين القانون الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات التي تقوم بها المؤسسات و قواعد النظام المحاسبي المالي الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي و المالي لتلك المعاملات، بالإضافة إلى الانفصال بين المعالجة القانونية للمعاملة والمعالجة المحاسبية. حيث قد يكون لها أثر يزيد في صعوبة استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات؛
- الإطار المفاهيمي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية و البعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية. وكمثال على ذلك هيمنة قاعدة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني؛
- تعديل مختلف المواد من القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 59-75المؤرخ في 1975/09/24المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المتعلقة بتنظيم و مسك المحاسبة و السجلات المحاسبية، والتي تشمل القوانين والأحكام المتعلقة بالالتزام بالمبادئ المحاسبية، قواعد التقييم، قواعد إعداد الحسابات السنوية والرقابة الخارجية.

التشريع الجبائي و النظام المحاسبي المالي:

تماشيا مع متطلبات (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي الذي جاء بمعالجات و طرق و قواعد تقييم و عرض جديدة مختلفة عما كان سائدا و ما كان معمولا به من قبل خاصة من ناحية الجباية، لذلك يتوجب على المؤسسات أن تتكيف مع هذه الوضعية باعتبار أن الجباية لم تتكيف بعد مع هذا النظام الجديد، و نظرا لوجود مجموعة من العناصر التي تؤدي إلى اختلاف في تحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية. التي تميل عموما إلى التركيز على النقاط التالية:

- قواعد الاهلاك و نقص القيمة هناك تباين من حيث أن تعريف الأصل القابل للإهلاك على أن استعماله من طرف المؤسسة محدد و ليس على أساس استهلاك المنافع الاقتصادية له، مدة الإهلاك و أساس حساب قسط الإهلاك الذي لا يأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية في نهاية المدة...الخ؛
- تقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة انخفاض في القيمة، حيث أن النظام الجديد ينتهج مدخلا اقتصاديا وماليا؛
- مصاريف تغيرات بين العملات عند تحويل الديون و الحقوق بالعملات الأجنبية؛
- معالجة عمليات القرض الايجاري لعقد الإيجار التمويلي؛

[2] - MEROUANI .S, Le projet du nouveau système comptable financier algérien, mémoire de magistère en sciences de gestion, option management, ESC, Alger, 2006, PP 106-107

- تقييم بعض الأصول و الخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة و التقييم اللاحق؛
- فائض القيمة في الأجل الطويل و النتائج من التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية كتعويض نزع الملكية، الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، أي نفقات وأعباء غير مبررة من طرف إدارة الضرائب؛
- العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ في الحسبان عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة؛
- الخصومات لبعض النفقات ذات الصلة أو الاستثمارات مصاريف التكوين، استثمار في البحث أو حماية المحيط.

3. تهيئة وتحضير المحترفين و الممارسين لمهنة المحاسبة:

منذ بدء الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر أواخر سنوات الثمانينات و بداية سنوات التسعينات، أصبح تنظيم مهنة المحاسبة وما يتعلق بالممارسين ومحترفي المهنة على عاتق هيئات خاصة بهذه المهنة، وهما المصف الوطني للخبراء المحاسبين محا فظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و المجلس الوطني للمحاسبة. وفي هذا المجال فان حقيقة معايير المحاسبية الدولية المجسدة في اختيار المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) للنظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يستدعي من المهنيين السعي إلى المعرفة الجيدة و الإلمام بخبايا هذا النظام و التمكن العملي في مجال الممارسات المحاسبية له، أما بالنسبة لمهنة المحاسبة و مراجعة الحسابات فانه من المهم أن تتجند لهذا الإصلاح و تحضر لهذا التطور حتى تتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية و ذلك بالعمل وفق لمجموعة من الإجراءات يمكن اختصارها في العناصر التالية[1]:

- بدء الأعمال التدريبية عن طريق التكوين الذي سوف يسمح بسد الثغرات والنقائص الموجودة على مستوى الإشراف على المتكونين؛
- القيام ببرنامج إصلاح على مستوى التعليم العالي وخصوصا في تخصصات المحاسبة إضافة إلى شهادة الخبرة المحاسبية، وزيادة الانفتاح نحو المهنة بتنظيم أيام مفتوحة الأبواب لمختلف الفئات الراغبة في معرفة المهنة و الاطلاع أكثر عليها؛
- تحديد الخصائص الجديدة للبيئة المالية و المحاسبية للاستجابة للمتطلبات على نحو لا يركز فقط على أعمال الخبرة والمحاسبة الكلاسيكية و محافظة الحسابات؛
- فتح المجال أمام مهنة المحاسبة لمنافسة المهنيين الأجانب لاسيما أمام مكاتب المراجعة والاستشارات الكبرى وتمكين هذه الشركات من إمكانية التصديق على الحسابات، لأن العولمة وتحرير مهنة المحاسبة هي واحدة من أهم الظواهر التي سوف تمس في السنوات القادمة بالمهنة، و التي تتطلب تحديد الاستراتجيات التي تسمح بالتكيف مع المحيط الاقتصادي العالمي؛
- العمل على ضمان مقدرة المهنيين الجزائريين على تعظيم قدرة تنافسية مؤسساتهم على مستوى الأسواق الدولية؛
- الانضمام إلى برنامج التدريب مع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهدف كسب عن طريق هذا الأخير تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي؛
- تشجيع التعاون بين المهنيين الجزائريين و المحترفين الأجانب؛

[1] Lamine Hamdi, M, "La profession comptable au Maghreb, (Algérie-Libye-Maroc-Mauritanie-Tunisie), document de séminaire, 2006, pp:12-13.

- تنظيم أيام دراسية، محاضرات، مؤتمرات وتظاهرات حول المواضيع ذات الصلة بالسياسات الاقتصادية و معايير المحاسبة الدولية والجباية.

ونتيجة لهذا التحول الذي سيمس بالمؤسسات من الناحية المحاسبية، يقع على عاتق مختلف الممارسين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين السهر على ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي من خلال التحقق مما يلي[1]:

- التحقق من أن المعلومات المفصح عنها تعكس الواقع الاقتصادي و المالي للمؤسسة دون الالتزام بالشكل القانوني؛
- التحقق من احتمال وجود مزايا ومنافع اقتصادية في المستقبل تعود على المؤسسة؛
- التحقق من وجود علاقة بين التكاليف التي تكبدتها المؤسسة والمنتجات التي تم الحصول عليها؛
- الأخذ بعين الاعتبار عند فحص القوائم المالية الأهمية النسبية للعناصر الواردة في القوائم؛
- التحقق الدوري من القيم المسجلة، فترات المنفعة أو الاستخدام، طرق اهتلاك الأصول غير المراقبة من طرف المؤسسة.

II. منهجية الانتقال إلى النظام الجديد:

تمثل عملية المرور أو الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لمختلف البلدان عملية جد صعبة ومعقدة وبالخصوص في الدول النامية، كما هو الحال بالنسبة للجزائر التي هي بصدد الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداءا من جانفي 2010، حيث نتطرق في هذا العرض إلى عملية المرور إلى النظام الجديد وهذا وفق ما نص عليه معيار التقارير المالية الدولي الأول (IFRS1)، إضافة إلى الاسترشاد بالممارسات التي اتبعتها الشركات الناشطة في فرنسا باعتبارها كانت سباقة في هذا المجال بتطبيقها لهذه المعايير ابتداءا من 2005/01/01.

1. بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

إن الهدف من تطبيق معايير المحاسبية الدولية لأول مرة هو ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كانت المعايير الدولية للقوائم المالية (IFRS) مطبقة من قبل وذلك لضمان ما يلي:

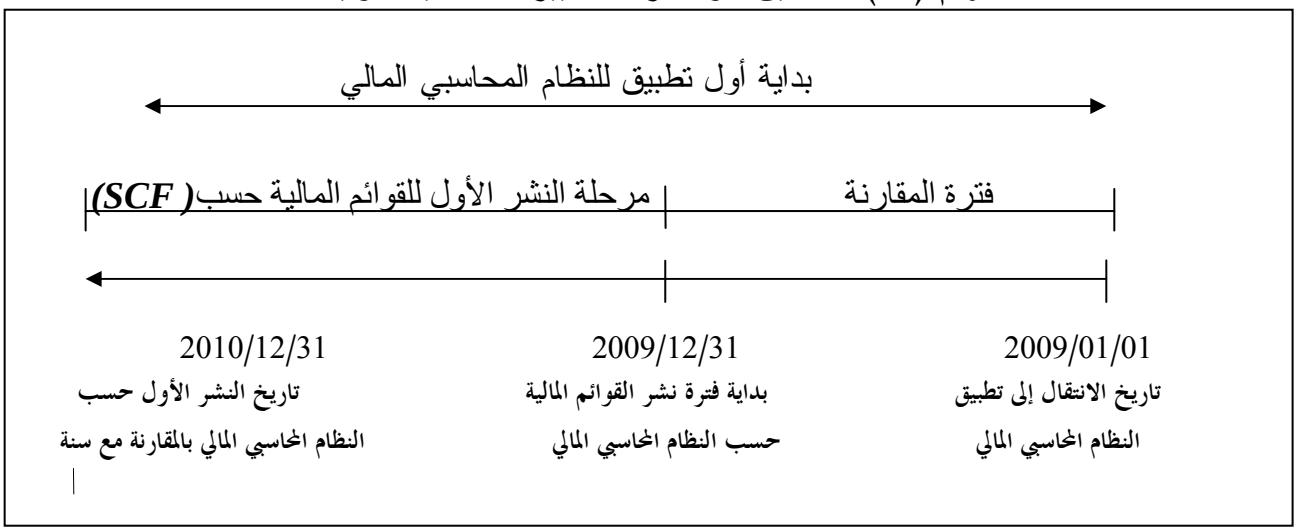
- معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية وكذلك قابليتها للمقارنة مع المعلومات للفترات الماضية؛
- توفير نقطة بداية تكون مناسبة للمحاسبة على أساس معايير المحاسبة الدولية للدورات اللاحقة؛
- إمكانية إعداد القوائم المالية بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.

فحسب ما ينص عليه محتوى المعيار(IFRS1) فان المؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة وفق المعايير الدولية للقوائم المالية (IFRS)، حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد القوائم المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي.

[1] - Merouani.S.op.cit, pp .104.105.

والقوائم المالية للمؤسسات التي تأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي يجب أن تشتمل على الأقل فترة مقارنة واحدة، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): التطبيق لأول مرة للمعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار IFRS1 و الممارسات في فرنسا

من خلال هذا الشكل فإننا نميز بين مرحلتين من عملية المرور إلى تطبيق النظام الجديد هما:

- **تاريخ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:** وهي الفترة التي تعرض فيها المؤسسة معلومات كاملة مقارنة و الموضحة في الشكل بفترة المقارنة أي الدورة السابقة؛
- **تاريخ التقرير:** و يمثل الفترة التي يتم فيها التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي والتي يتم في نهايتها تقديم القوائم المالية معدة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مع المعلومات المقارنة لها للسنة الماضية، ويشار إلى هذه المرحلة في الشكل بمرحلة التقرير الأول حسب ***(SCF)***.

حيث أن المؤسسات التي سوف تطبق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010/01/01 هي معنية بـــ:

- أول تاريخ لتقارير المؤسسة بمقتضى النظام المحاسبي المالي هو 2010/12/31؛
- تاريخ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي هو 2009/01/01 و هو بداية الفترة الأولى المقارنة للقوائم التي يتم الإفصاح عنها في 2010/12/31.

2. المعالجة المحاسبية والميزانية الافتتاحية:

يجب على المؤسسات إعداد ميزانية افتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة، حيث يضع موضوع إعداد الميزانية الافتتاحية و الالتزام بالوقت للانطلاق في ذلك بعض التحديات للأخذ بالنظام المحاسبي المالي للمرة الأولى، لأن الأمر يحتاج إلى إعادة تعديل بعض العناصر في الميزانية الافتتاحية. حيث نجد معيار التقرير المالي رقم 01 (IFRS1) ينص على التطبيق الكامل للمعايير بأثر رجعي للمعايير في تاريخ الانتقال إلى تطبيقها، مع الترخيص ببعض الاستثناءات محددة[1] في شكل إعفاءات وذلك

[1] Pascale delvaille, norme comptable internationales: généralités présentation et évaluation dans le comptes individuels, INTEC, 2005/2006, P61

لتجنب صعوبات الرجوع و فحص معاملات قديمة. لذلك فان على المؤسسات عند إعداد الميزانية الافتتاحية و نشرها عنها أن تقوم بـــ:

- إعداد الميزانية الافتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي مع إظهار أرصدة الحسابات بما يسمح بإجراء المقارنة مع الفترة الماضية؛
- التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية والقوائم المالية المقارنة؛
- تحميل رأس المال في الميزانية الافتتاحية كل التسويات المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- عرض في ملحق القوائم المالية شرح مفصل عن أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على وضعية و أداء المؤسسة المالي.

و وفقا لما ينص عليه المعيار (IFRS1) فانه يجب على المؤسسة أن تقوم بما يلي:
- ينبغي الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها والإفصاح عنها؛
- عدم الاعتراف بأي عنصر كأصل من الأصول أو خصم من الخصوم إلا إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص على هذا الاعتراف؛
- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي أعترف بها حسب المخطط الوطني للمحاسبة وفق التصنيف الذي ينص عليه النظام المحاسبي المالي؛
- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم كل الأصول و الخصوم المعترف بها.

فمن بين الأصول والخصوم الواجب إدراجها في الميزانية الافتتاحية و الإفصاح عنها حسب ما تتطلبه التعاريف التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي و كذلك شروط التسجيل المحاسبي ما يلي:
- مصاريف التطوير المرتبطة بأي أصل، والتي كانت تسجل كمصاريف عادية للدورة في وقت حدوثها ستصبح تعتبر كأصول معنوية تلحق بالأصل المعني حسب النظام المحاسبي المالي إذا توفرت شروط معينة؛
- الأصول محل عقد الإيجار التمويلي والخصوم المتعلقة به؛
- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول أو الخصوم ومختلف الاستحقاقات الأخرى؛

لذلك فان التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية يتضمن كذلك حذف بعض العناصر الواردة والتي لا تتفق مع القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من بينها:
- المصاريف الإعدادية المعتمدة حسب المخطط الوطني للمحاسبة؛
- مؤونة الإصلاحات الكبرى التي سبق تسجيلها وأي مؤونات أخرى غير مقبولة حسب النظام المحاسبي المالي.

3. متطلبات عرض المعلومة عن الأحداث المصاحبة لعملية الانتقال:

إن عملية المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي تتطلب الإفصاح عن معلومات في الملحق تفسر الأرقام الظاهرة في القوائم المالية وتبين أثر الانتقال على مختلف عناصر، حيث يمكن توضيح هذه المعلومات وفق ما جاء في محتوى (IFRS1) وبعض ممارسات المؤسسات في الاتحاد الأوربي فيما يلي:
- يجب على المؤسسة إصدار بيان يفصح من خلاله أن القوائم المالية معدة طبقا للنظام المحاسبي المالي للمرة الأولى؛
- المعلومات التي لا يمكن تحويلها بسهولة حسب قواعد النظام المحاسبي المالي يجب أن يشار إليها؛

- ينبغي على المؤسسة عرض الأثر الذي يمس بالوضعية المالية، من خلال القيام بمقارنة لرأس المال حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، ويجب أن تكون المعلومات حول هذه المقارنة مفصلة بصفة كافية حتى تمكن مستعملي القوائم المالية من معرفة أثر تغيير المبادئ والقواعد المستعملة؛
- عرض معلومات حول النتيجة الصافية الواردة في جدول حساب النتيجة و إجراء مقارنة مع النتيجة وفق المبادئ السابقة و تبيان أثر ذلك بكل تفصيل؛
- بالنسبة للقوائم المالية المرحلية فالمؤسسة ملزمة بإتباع نفس الإجراءات السابقة الذكر والخاصة بالمعلومات والقوائم المالية السنوية؛
- الإفصاح عن استعمال القيمة العادلة بدل التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول المادية أو غير المادية، ويجب عليها في آخر الدورة الإفصاح على القيمة العادلة وعن مبلغ التسوية الذي أحدثته على القيمة السابقة[208].

وفيما يخص التطبيق بأثر رجعي الذي ينص عليه المعيار (IFRS1) فانه يراعي في ذلك الموازنة بين التكلفة والعائد للمعلومة، ما يترتب عنه عدد من الاستثناءات للمبدأ العام المتعلق بالتطبيق بأثر رجعي. فإذا كانت التكلفة التي سوف تتكبدها المؤسسة أكبر من العائد المتوقع للانتفاع بالمعلومات، فيمكن الاستغناء عن هذه المعلومات وتدخل في حيز الإعفاءات والاستثناءات المبررة والمسموح بها حسب ما ينص عليه (IFRS1).

III. صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن العمل على التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي يواجه صعوبات و تحديات عديدة، خصوصا على مستوى النظام التشريعي الجزائري خاصة الجبائي رغم ما يحققه هذا النظام الجديد من تأهيل للمؤسسات الجزائرية مع الممارسات الدولية وإمكانية جلب الاستثمارات.

1. عقبات تحقيق الانتقال الكلي:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يتعلق بالجانب المحاسبي التقني فقط، بل يشمل مختلف الجوانب التنظيمية و الإدارية للمؤسسة وبالخصوص التنظيم الداخلي و الإطار العام لتنظيم السوق في البلاد، إذ نجد من بين الرهانات التي يواجهها النظام المحاسبي المالي على سبيل المثال ضرورة تحديث نظام المعلومات المالية وعملية الاتصال، وذلك لتسهيل وتحسين عملية مراقبة التسيير داخل المؤسسة، وبالتالي فعلى المؤسسات أن تتكيف مع المعطيات الجديدة من خلال قيامها بما يلي[209]:

- إعادة النظر في تنظيم إنتاج المعلومات وعملية إعداد المعلومات و الإفصاح عنها في القوائم المالية؛
- إعادة تقييم الوظيفة المحاسبية داخل المؤسسة؛
- إعادة النظر في البرامج المحاسبية وتقييم تكلفة تحديثها وذلك بالعمل على تحسينها أو إنتاج برامج موافقة للنظام الجديد؛

أما فيما يخص عملية الافصاح فالمؤسسة يجب أن تعمل على تكييفه حسب ما يفرضه النظام المحاسبي المالي، لا سميا فيما يخص القوائم المالية الختامية، تحسين والالتزام بوتيرة وتاريخ إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها.

[208] DFCG, op.cit, P.553
[209] Merouani .s.op.cit .p .122

بالإضافة إلى التحديات السابقة لتطبيق النظام الجديد التي يجب العمل على تجاوزها، يجب كذلك العمل على تحقيق التناسق و التقارب بين النظام المحاسبي الجديد و القواعد الجبائية المطبقة في الجزائر والتي تختلف عن متطلبات النظام الجديد، إذ نجد أن مفهوم الاهتلاك وطريقة حسابه تختلف في النظام الجديد عن ما يفرضه القانون الضريبي، حيث أصبح حسب مفهوم النظام الجديد يعبر عن التوزيع المنتظم لقيمة الأصل والقابلة للاهتلاك خلال عمره الإنتاجي بالإضافة إلى ظهور مفهوم الاهتلاك حسب المكونات أو الأجزاء وبالتالي فان هذه القواعد تختلف عن قواعد الاهتلاك المحددة حسب الإدارة الجبائية.

2. المزايا التي يمكن أن يقدمها النظام المحاسبي المالي:

بالرغم من وجود عدة مشاكل و معوقات تحد دون التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، إلا أن هناك ايجابيات يمكن تحقيقها في مجالات مختلفة منها[210]:

- النظام المحاسبي المالي يتيح حلول تقنية في عملية التسجيل المحاسبي للعمليات التي لم يتم معالجتها من طرف المخطط الوطني للمحاسبة؛
- يوفر النظام الجديد ثقة وشفافية أكبر في القوائم المالية خصوصا على المستوى الدولي ما من شأنه أن يعزز المصداقية في المؤسسة؛
- يسمح النظام بإعداد معلومات قابلة للمقارنة من حيث الوقت و المكان مع مؤسسات أخرى؛
- يوفر للمؤسسة فرصة لتحسين تنظيمها الداخلي وذلك بتحسين نوعية الاتصال و تدفق المعلومات عن طريق الإفصاح عن المعلومات المالية؛
- يمكن أن يشجع على تدفق الاستثمارات بسبب وضوح الحسابات وإمكانية قراءتها ومقارنتها من قبل المحللين الماليين والمستثمرين؛
- يشجع النظام الجديد في تحسين ظروف السوق المالي الحالي و ذلك بضمان سيولة رؤوس الأموال؛
- يسهل عملية المراجعة ومراقبة الحسابات لأنها معدة بالاستناد إلى إطار مفاهيمي محدد فيه كل المفاهيم والقواعد بوضوح.

إن عملية تطبيق النظام الجديد يجب أن يستند إلى خبرات ميدانية للعديد من البلدان، إضافة إلى تجربة المؤسسات الجزائرية في عملية الانتقال من المخطط العام الفرنسي لسنة 1957 إلى المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975.

كما أنه من الضروري قبل و أثناء تنفيذ الأعمال المحاسبية الجديدة إنشاء فرق عمل من أجل إشراك الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومختلف السلطات المعنية (المديرية العامة للضرائب، المجلس الوطني للمحاسبة و مؤسسات أخرى)[211] ، بهدف التعمق ودراسة المعايير المحاسبية كما يجب خاصة فيما يخص متطلبات الإفصاح والعناصر الواجب ظهورها، وكذالك دراسة تأثير إتباع طرق وقواعد معينة على النظام الجبائي باعتباره يمثل موردا ماليا لا يستهان به من موارد الدولة.

بالإضافة إلى ذلك يمكن مراعاة التطبيق التدريجي على مراحل للنظام الجديد، حيث يتوقف ذلك على مستوى التنظيم والموارد البشرية مقارنة بالمتطلبات التي يفرضها هذا النظام. كما حدث في فرنسا التي بدأت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ابتداءا من 2005 فقط على المؤسسات الكبرى الناشطة والمقيمة في البورصة.

[210] محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة يحي فارس، المدية، 2009/2008، ص 109
[211] Djillali, A,op.Cit, p23

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق SCF

من خلال الفصلين السابقين حاولنا تقديم النظام المحاسبي الجزائري من خلال المخطط الوطني للمحاسبة و الإطار المحاسبي الدولي في إطار المعايير المحاسبية الدولية ثم انتقلنا إلى دراسة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، عن طريق إظهار الاختلافات الأساسية الموجودة بين المعايير المحاسبية الدولية و بين ما هو مطبق في الجزائر من خلال المخطط الوطني للمحاسبة بحيث أظهرنا التغيرات و التحولات الجديدة التي يمكن أن تطرحها أول قراءة للقوائم المالية التي سوف يتم إعدادها وفقا للمرجعية الدولية.

لذلك من أجل إتمام هذه الدراسة من الأهمية بمكان إدراج دراسة حالة تطبيقية حول عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في سبيل تعزيز الجانب النظري و إبرازه، ففي هذا الإطار جاء هذا المبحث بهدف إعداد القوائم المالية لمؤسسة اقتصادية جزائرية وفقا لما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية و لما جاء النظام المحاسبي المالي.

فالمؤسسة موضوع الدراسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية تنشط في القطاع الفلاحي و يرتكز نشاطها في الشراء و إعادة البيع للمواد الفلاحية و البذور بالإضافة إلى تقديم مجموعة من الخدمات المختلفة في نفس القطاع سواء للخواص أو مع الفروع الأخرى للمؤسسة الأم، و لأغراض السرية و خصوصية المعلومة فان الطبيعة الاجتماعية للمؤسسة بالإضافة إلى بعض المعلومات شديدة الحساسية تقصدنا إخفاءها خلال جميع مراحل هذه الدراسة.

فالمؤسسة موضوع الدراسة تأسست خلال العهد الاستعماري من طرف مجموعة من المعمرين و هي تخضع لقواعد القانون التجاري، و تنشط في ولاية البويرة و تشغل ما يقارب 120 عامل و عاملة، كما أن الفترة الزمنية موضوع الدراسة من 01 جانفي 2006 إلى 31 ديسمبر 2007 فخلال هذه الفترة حققت المؤسسة نتائج ايجابية أي حققت أرباح و ليس خسائر حسب ما ورد في الجداول الشاملة، كما أنه تمت المصادقة من طرف مراجع خارجي في إطار محافظة الحسابات على القوائم المالية الحسابات الاجتماعية للدورتين المحاسبيتين موضوع الدراسة.

تعتبر المؤسسة موضوع الدراسة من المؤسسات الكبرى في الجزائر، والرائدة في إنتاج الخضروات و مختلف المنتجات الفلاحية، الشيء الذي أكسبها ميزات تنافسية عدة، ولقد مرت مثلها مثل العديد من المؤسسات العمومية، بمراحل عدة حتى وصلت إلى ما هو عليه الآن، هذه المراحل جاءت تلبية لمتطلبات جملة من الإصلاحات التي قامت بها الدولة في ذلك الوقت.

تبنت المؤسسة ثقافة رقابية أملا منه في المحافظة على ممتلكاته، من الضياع والإهمال أو أعمال الغش والسرقة، وكذا محاولة التحكم الجيد في العملية التسييرية، حتى يتسنى له بلوغ فاعلية وكفاءة عالية في مختلف النشاطات التي تمارسها، في هذا الإطار جاءت عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي كحلقة مهمة في العملية التسييرية و المالية للتحكم في المؤسسة أكثر و مسايرة المستجدات الجديدة، فأخذ مسؤولوا المؤسسة تصورا أكثر تعمق من خلال الدورات التكوينية المعممة و من خلال تكليف مكتب مراجعة بتولي المهمة.

I. إجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة موضوع الدراسة:

من أجل البدء في تطبيق عملية الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية لا بد من توضيح أننا افتراضنا (في هذه الحالة التي نحن بصدد دراستها) أن أول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي يكون بتاريخ 01 جانفي 2007، و عليه فان الحسابات الاجتماعية لدورة 2006 معدة و مهيأة وفقا للنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية حسب ما نص عليه المعيار المحاسبي للقوائم المالية الأول (IFRS 01) و يظهر ذلك من خلال القوائم المالية الختامية المنشورة بتاريخ 2006/12/31.

على اعتبار أن عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي و الانقلاب إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة، هو عبارة عن مسار معقد و لا يتعلق فقط بالجانب التقني المحاسبي لدورة واحدة و يتعدى الوظيفة المالية و المحاسبية للمؤسسة.

فالوظائف الأخرى للمؤسسة على غرار الموارد البشرية و تسيير المستخدمين، العلاقة مع المستثمرين و الوظائف الأخرى المسؤولة على تطوير و توسيع حصة المؤسسة في السوق، فعلى هذا الأساس و لضمان الانتقال السليم و توفير نوع من الانسجام و التنسيق بين مختلف وظائف و هياكل المؤسسة اتبعت المؤسسة المنهجية التالية:

1. تكوين لجنة قيادة أي إنشاء فرقة مشروع النظام المحاسبي المالي؛
2. إجراء عملية تكوين و رسكلة معلومات مختلف العمال خاصة المساهمين في العملية؛
3. القيام بجرد و تحليل و تشخيص لمختلف عناصر أصول و خصوم المؤسسة؛
4. تحديد الطرق المحاسبية التي تتبعها المؤسسة و من الضروري إعادة النظر فيها بما يتوافق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية؛
5. وضع تنظيم مهيكل حسب مستجدات المعايير المحاسبية الدولية من خلال:
   - ← تعريف و تحديد الإستراتيجية المثلى للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؛
   - ← تحديث برمجيات التسيير خاصة منها المحاسبية بما يتوافق مع الوضعية الجديدة أو بالأحرى اقتناء و حيازة برمجيات جديدة؛
   - ← إعداد و اعتماد إجراءات تسييرية و تنظيمية جديدة و ضمان انتقالها و انتشارها بين مختلف هياكل المؤسسة مع ضمان الفهم السهل و الصحيح لها؛
   - ← إعداد و تهيئة دليل إجراءات محاسبي خاص بعملية الانتقال و التطبيق لأول مرة للمعايير المحاسبية.
6. تحضير و إعداد أولى القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي.

فمن خلال إتباع هذه المنهجية في التحليل توصلت المؤسسة إلى وضع مجموعة من الوثائق التقنية تتعلق كل واحدة منها بمعيار محاسبي أو بموضوع معين بمجموعة من المعايير، حيث نجد أن كل وثيقة تشتمل على ثلاثة محاور رئيسية:

- ☒ شرح التطبيقات التي تتبعها المؤسسة في الوقت الحالي؛
- ☒ شرح المبادئ المحاسبية التي تعتبر جديدة بالنسبة للمؤسسة و التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي و التي سوف تعتمدها المؤسسة؛
- ☒ تأثير عملية تغيير الطرق و المبادئ المحاسبية على الحسابات.

الوثيقة الأولى: الأصول الدائمة المادية

التطبيقات المحاسبية حسب المخطط الوطني للمحاسبة:

الأصول الدائمة الظاهرة في الميزانية في خانة الاستثمارات على أساس تكلفة حيازتها التي تشمل سعر الحيازة مضاف إليه مختلف المصاريف الملحقة التي يسمح المخطط الوطني للمحاسبة بإدماجها، أو على أساس تكلفة الإنتاج. كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة لا تقوم بإدماج المصاريف المالية المتعلقة بحيازة أو إنتاج الأصول الدائمة ضمن التكلفة، أما مصاريف الصيانة و الإصلاحات فانه يتم تسجيلها ضمن المصاريف العادية للدورة .

أما فيما يتعلق بالاهلاكات فان المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك الخطي باستعمال معدلات إهلاك تحدد حسب كل فئة من فئات الأصول الدائمة المادية، و فيما يتعلق بتسجيل إعانات الاستثمار الحكومية فانه يتم تقييدها ضمن خصوم المؤسسة و يتم تحويلها إلى النتيجة على أساس قسط الإهلاك السنوي المتعلق بالأصل المادي المعني و المستفيد من الإعانة.

و كانت تفاصيل **حسابات الاستثمارات**(الأصول الدائمة) المادية كما يلي:

رقم الحساب	البيان	المبالغ الخام بتاريخ 2006/01/01
220	الأراضي	450 054,02
240	المباني الصناعية	198 896 788,14
243	معدات الإنتاج	2 995 815,39
244	معدات النقل	4 845 597,48
245	معدات المكتب	1 977 047,98
246	غلافات مسترجعة	955 780,28
247	تهييئات و تركيبات	3 283 722,46

مقتضيات المعايير المحاسبية الدولية:

عن طريق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الخاص بالأصول الدائمة المادية و المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 الخاص بالتمويل الايجاري، فان التعديلات التي يمكن إدراجها على التطبيقات المحاسبية الحالية يمكن أن تشمل النقاط التالية:

- المصاريف و الأعباء المصرفية المتعلقة بحيازة أو إنتاج الأصول الدائمة المادية التي كانت تقيد ضمن الأعباء و المصاريف العادية للدورة فانه سوف تدمج ضمن تكلفة الأصل؛
- تسجيل عمليات القرض الايجاري ضمن الأصول الدائمة المادية حسب الحالة و يقابلها في ذلك تسجيل ديون على المؤسسة، و تقييد الجزء الخاص بالفوائد البنكية ضمن أعباء الدورة و يحمل ذلك على النتيجة المالية؛
- المصاريف الملحقة الأخرى غير المرتبطة بحيازة أو إنتاج الأصل فانه من الضروري أن تستبعد من التكلفة النهائية للأصل؛
- فيما يتعلق بالاهلاكات فانه لا بد من الأخذ بمدد المنفعة للأصول، و الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية في نهاية الفترة بالإضافة إلى إعادة النظر بشكل دوري في معدل و جدول الإهلاك.

الأصول الدائمة المادية التي تظهر في الميزانية بتاريخ الانتقال و المقيمة على أساس تكلفة الحيازة او تكلفة الإنتاج، فان المؤسسة قررت إجراء عملية إعادة التقييم لها في سبيل إعطاء صورة أكثر واقعية و اقتصادية لميزانية المؤسسة و إظهار الصورة الصادقة و الحقيقية لذمة المؤسسة.

لذلك فانه يتعين على المؤسسة القيام بما يلي:

- الاستعانة من اجل إجراء عملية إعادة التقييم على الأصول من نفس الصنف بشكل دوري بخبير مهني يتولى هذه المهمة؛
- تكييف برمجيات الإعلام الآلي التي تستعمل في تسيير الأصول الدائمة؛
- ضرورة إنشاء لجنة تتكون من تقنيين و محاسبين و ماليين تتولى عملية إعادة النظر في جداول الإهلاك في حال تعديل معدلات الإهلاك و وجود مؤشرات تدل على نقص القيمة؛
- من اجل تحديد القيمة القابلة للتغطية لا بد من الدراية بمستجدات معطيات الاقتصاد الكلي على غرار معدلات الفائدة ...الخ؛
- التركيز على محاسبين، ماليين و مراقبي تسيير أكفاء مع ضرورة التنسيق المباشر معهم، عن طريق الاعتماد على نظام معلومات داخلي فعال؛
- تحديث بشكل دوري لمعدلات الاستحداث.

الوثيقة الثانية: نقص القيمة للأصول الدائمة المادية و المعنوية

التطبيقات المحاسبية حسب المخطط الوطني للمحاسبة:

بالنسبة للتطبيقات و الممارسات المحاسبية الحالية حسب المخطط الوطني للمحاسبة و القانون التجاري الجزائري فإنهما لا يأخذان بعين الاعتبار التدهور أو نقص القيمة فيما يخص الأصول الدائمة سواء المادية أو المعنوية.

مقتضيات المعايير المحاسبية الدولية:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 الذي يتعلق بتدهور قيمة الأصول، فانه يفترض أن قيمة منفعة الأصول لا بد من اختبارها و إعادة النظر فيها بشكل دوري في نهاية الدورة المحاسبية إذا كان هناك مؤشر يدل على نقص أو تدهور قيمتها، فهذا الاختبار لا بد أن يكون مرة واحدة على الأقل في الدورة المحاسبية.

لذلك في سبيل الوصول إلى ذلك لا بد من تحديد القيمة القابلة للتغطية التي تعبر عن أعلى قيمة بين سعر التنازل الصافي و قيمة المنفعة للأصل، فإذا كانت القيمة المحاسبية الصافية أعلى من القيمة القابلة للتغطية فانه على المؤسسة تسجيل الفارق ضمن نقص القيمة للأصل المعني و العكس صحيح.

أما في حال ما إذا لم تستطع المؤسسة تحديد القيمة القابلة للتغطية فإنها تلجا إلى الوحدة المولدة للخزينة التي تعبر عن أقل مجموعة متجانسة من الأصول التي يمكن تعيينها و التي يمكن أن تحقق تدفقات نقدية، حيث أن قيمة المنفعة في هذه الحالة فانه يتم تحديدها بالاستناد إلى التدفقات النقدية الصافية المحينة أو المستحدثة فإذا كانت هذه القيمة اقل من القيمة المحاسبية الصافية فانه يتم تسجيل نقص قيمة بالفارق.

الوثيقة الثالثة: المخزونات و تعهدات التقاعد

التطبيقات المحاسبية حسب المخطط الوطني للمحاسبة:

فيما يتعلق بالمخزونات فان المؤسسة تقوم بدمج جميع المصاريف في تكلفة الشراء حتى غير المرتبطة بالسلع أو المواد الأولية حتى المصاريف التي يعتبرها المخطط الوطني للمحاسبة خارج الاستغلال بطريقة بسيطة جدا، و هذا ما كان يعطي نتائج و معلومات غير صحيحة عن نتائج المؤسسة. و فيما يخص تعهدات التقاعد فان التشريع الجزائري لم ينص على تسجيل مؤونات للمنح التي يأخذها العمال عند التقاعد لذلك لم تكن تسجل المؤسسة ذلك و إنما تحملها على الدورة التي حصل فيها التدفق النقدي.

و كانت تفاصيل **حسابات المخزونات** المادية كما يلي:

رقم الحساب	البيان	المبالغ الخام بتاريخ 2006/01/01
30	البضائع	3 774 205,41
31	المواد و اللوازم	5 692 220,16

و كانت **ديون الاستغلال** المرتبطة بذلك كما يلي:

رقم الحساب	البيان	المبالغ الخام بتاريخ 2006/01/01
530	الموردين	307 107 890,17
538	فواتير قيد الاستلام	3 851 667,69
568	تنظيمات اجتماعية	595 464,79
570	تسبيقات الاستغلال	

مقتضيات المعايير المحاسبية الدولية:

حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المتعلق بالمخزونات فانه عند تقييم المخزونات لا يمكن إدماج جميع المصاريف ضمن تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج و إنما المصاريف المرتبطة و المتعلقة بشراء أو إنتاج ذلك الأصل كما يمكن للمؤسسة أن تدمج المصاريف و الفوائد المالية ضمن التكلفة وفقا لمجموعة من الشروط.

و فيما يخص تقييم تعهدات التقاعد حسب المعايير المحاسبية الدولية فانه يتم الرجوع إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 المتعلق بالمزايا المقدمة للعمال، فالاختلاف مع التطبيقات التي تطبقها المؤسسة يكون فقط في المزايا التي تقدمها المؤسسة لعمالها ما بعد العمل أي منحة التقاعد. بحيث أن المعايير الدولية للمحاسبة تفرض توزيع ذلك العبء على مختلف سنوات العمل من خلال تكوين مؤونة سنوية لذلك توزع على جميع السنوات و ليس فقط على الدورة الأخيرة.

تكاليف عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

إن عملية الانتقال إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري تكلف المؤسسة أموال كبيرة تمثلت في:

- تكاليف عملية إقرار المعايير المحاسبية الدولية؛
- تكاليف إعداد القوائم المالية لأول مرة على أساس مرجعية المعايير المحاسبية الدولية؛
- تكاليف عملية إعداد و نشر القوائم المالية للدورة N-1 حسب المرجعية الدولية لضمان المقارنة مع الدورة المحاسبية N؛
- التكاليف المتعلقة بالاختيارات المحاسبية و المالية و التسييرية خاصة ما تعلق منها بتكييف نظام المعلومات المحاسبي و التسييري مع المستجدات الجديدة؛
- تكاليف مخطر نشر و إعلان المعلومة المالية الإستراتيجية عن المؤسسة.

بالإضافة إلى كل ما سبق فان المؤسسة سهرت على متابعة العملية من خلال:

- ضرورة وضع إستراتيجية مالية طويلة الأمد و تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية؛
- متابعة مستجدات و الإصدارات الجديدة للمعايير الدولية؛
- السهر على تطوير نظام المعلومات بشكل مستمر؛
- تحيين و تحديث نظام التبليغ و نشر المعلومة المالية و التسييرية.

II. الجداول الشاملة حسب المخطط الوطني للمحاسبة:

القوائم المالية التي تعتبر قاعدة دراسة الحالة هي:

- الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2006/01/01؛
- الميزانية الختامية بتاريخ 2006/12/31؛
- الميزانية الختامية بتاريخ 2007/12/31؛
- جدول حسابات النتائج بتاريخ 2006/12/31؛
- جدول حسابات النتائج بتاريخ 2007/12/31.

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2006/01/01:

الأصول

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهلاكات و المؤونات	المبلغ الصافي
	الاستثمارات			
22	الأراضي	450 054,02	-	450 054,02
24	معدات الإنتاج	212 954 751,73	111 126 832,31	101 827 919,42
28	استثمارات قيد الانجاز	18 241 546,73	-	18 241 546,73
	المجموع 02	**231 646 352,48**	**111 126 832,31**	**120 519 520,17**
	المخزونات			
30	البضائع	3 774 205,41	-	3 774 205,41
31	المواد و اللوازم	5 692 220,16	2 530 288,79	3 161 931,37
	المجموع 03	**9 466 425,57**	**2 530 288,79**	**6 936 136,78**
	الحقوق			
42	حقوق الاستثمارات	252 340,00	-	252 340,00
44	حقوق على الشركات الحليفة	675 547 051,03	-	675 547 051,03
45	تسبيقات على الحساب	98 364 277,66	-	98 364 277,66
46	تسبيقات على الاستغلال	1 446 176,32	-	1 446 176,32
47	حقوق على الزبائن	73 278 142,49	5 769 997,81	67 508 144,68
48	النقديات	8 299 316,77	-	8 299 316,77
	المجموع 04	**857 187 304,27**	**5 769 997,81**	**851 417 306,46**
	المجموع الإجمالي	**1 098 300 082,08**	**119 427 118,91**	**978 872 963,41**

الخصوم:

رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأموال الخاصة	
10	رأس المال	593 639,80
13	الاحتياطات	963 498,29
14	الإعانات	6 344 125,03
18	نتائج رهن التخصيص	-90 480 621,89
	المجموع 01	-82 579 385,77
	الديون:	
53	ديون المخزونات	310 959 557,86
54	ديون على الحساب	350 000,00
55	ديون على الشركات الحليفة	745 054 968,12
56	ديون الاستغلال	595 464,69
57	تسبيقات على الحساب	4 074 420,81
	المجموع 05	1 061 034 411,58
	نتيجة الدورة	-
	المجموع الإجمالي	**978 872 963,41**

الميزانية الختامية بتاريخ 2006/12/31:

الأصول

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهلاكات و المؤونات	المبلغ الصافي
	الاستثمارات			
20	المصاريف الإعدادية	500 000,00	-	500 000,00
22	الأراضي	450 054,02	-	450 054,02
24	معدات الإنتاج	239 775 967,14	120 289 320,03	119 486 647,11
28	استثمارات قيد الانجاز	151 625 503,17	-	151 625 503,17
	المجموع 02	**392 351 524,33**	**120 289 320,03**	**272 062 204,30**
	المخزونات			
30	البضائع	2 378 946,65	-	2 378 946,65
31	المواد و اللوازم	5 162 496,63	1 077 628,59	4 084 868,04
	المجموع 03	**7 541 443,28**	**1 077 628,59**	**6 463 814,69**
	الحقوق			
42	حقوق الاستثمارات	120 490,00	-	120 490,00
44	حقوق على الشركات الحليفة	311 275 647,87	-	311 275 647,87
46	تسبيقات على الاستغلال	134 600,00	-	134 600,00
47	حقوق على الزبائن	69 153 560,46	-	69 153 560,46
48	النقديات	4 215 490,48	-	4 215 490,48
	المجموع 04	**384 899 788,81**	**-**	**384 899 788,81**
	المجموع الإجمالي	**784 792 756,42**	**121 466 948,62**	**663 425 807,80**

الخصوم:

رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأموال الخاصة	
10	رأس المال	593 639,80
13	الاحتياطات	1 472 497,09
18	نتائج رهن التخصيص	-90 271 666,59
	المجموع 01	**-88 205 529,70**
	الديون:	
53	ديون المخزونات	289 284 731,85
54	ديون على الحساب	3 883 421,06
55	ديون على الشركات الحليفة	452 823 271,45
56	ديون الاستغلال	3 189 942,62
	المجموع 05	**750 366 939,67**
	نتيجة الدورة	**1 264 397,83**
	المجموع الإجمالي	**663 425 807,80**

جدول حسابات النتائج بتاريخ 2006/12/31:

رقم الحساب	تعيين الحسابات	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
70	مبيعات البضائع		2 992 878,30
60	بضائع مستهلكة	1 841 685,91	
80	**الهامش الإجمالي**	**1 151 192,39**	
80	الهامش الإجمالي		1 151 192,39
71	إنتاج مباع		-
72	إنتاج مخزن		-
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		-
74	خدمات مؤداة		58 456 573,65
75	تحويل تكاليف الإنتاج		-
61	مواد و لوازم مستهلكة	6 260 115,61	
62	خدمات	7 771 110,62	
81	**القيمة المضافة**	**45 576 539,81**	
81	القيمة المضافة		45 576 539,81
77	إيرادات مختلفة		-
78	تحويل تكاليف الاستغلال		-
63	المستخدمين	37 657 061,90	
64	ضرائب و رسوم	346 613,19	
65	مصاريف مالية	21 362,32	
66	مصاريف مختلفة	1 272 271,22	
68	الاهلاكات و المؤونات	9 679 839,22	
83	**نتيجة الاستغلال**		**3 400 608,04**
79	إيرادات خارج الاستغلال		32 612 988,11
69	مصاريف خارج الاستغلال	27 947 982,24	
84	**نتيجة خارج الاستغلال**	**4 665 005,87**	
83	نتيجة الاستغلال	3 400 608,04	
84	نتيجة خارج الاستغلال		4 665 005,87
880	**النتيجة الإجمالية للدورة**	**1 264 397,83**	
889	**الضريبة على أرباح الشركات**		
88	**نتيجة الدورة الصافية**	**1 264 397,83**	

الميزانية الختامية بتاريخ 2007/12/31:

الأصول

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهلاكات و المؤونات	المبلغ الصافي
	الاستثمارات			
22	الأراضي	450 054,02	-	450 054,02
24	معدات الإنتاج	387 354 762,14	127 629 064,65	259 725 697,49
28	استثمارات قيد الانجاز	4 263 658,18	-	4 263 658,18
	المجموع 02	**392 068 474,34**	**127 629 064,65**	**264 439 409,69**
	المخزونات			
30	البضائع	3 660 045,15	-	3 660 045,15
31	المواد و اللوازم	5 954 359,99	1 077 628,59	4 876 731,40
	المجموع 03	**9 614 405,14**	**1 077 628,59**	**8 536 776,55**
	الحقوق			
42	حقوق الاستثمارات	37 990,00	-	37 990,00
44	حقوق على الشركات الحليفة	373 383 816,77	-	373 383 816,77
46	تسبيقات على الاستغلال	322 800,00	-	322 800,00
47	حقوق على الزبائن	69 551 997,57	-	69 551 997,57
48	النقديات	11 871 380,19	-	11 871 380,19
	المجموع 04	**455 077 984,53**	**-**	**455 077 984,53**
	المجموع الإجمالي	**856 760 864,01**	**128 906 693,24**	**728 054 170,77**

الخصوم:

رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأموال الخاصة	
10	رأس المال	593 639,80
13	الاحتياطات	1 472 497,09
18	نتائج رهن التخصيص	-89 007 268,76
	المجموع 01	**-86 941 131,87**
	الديون:	
53	ديون المخزونات	288 277 261,94
54	ديون على الحساب	4 293 420,01
55	ديون على الشركات الحليفة	508 235 052,67
56	ديون الاستغلال	1 254 498,99
	المجموع 05	**802 060 233,61**
	نتيجة الدورة	**12 935 069,03**
	المجموع الإجمالي	**728 054 170,77**

جدول حسابات النتائج بتاريخ 2007/12/31:

رقم الحساب	تعيين الحسابات	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
70	مبيعات البضائع		3 803 320,37
60	بضائع مستهلكة	2 905 089,50	
80	**الهامش الإجمالي**	**898 230,87**	
80	الهامش الإجمالي		898 230,87
71	إنتاج مباع		-
72	إنتاج مخزن		-
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		-
74	خدمات مؤداة		62 485 250,80
75	تحويل تكاليف الإنتاج		-
61	مواد و لوازم مستهلكة	8 740 364,60	
62	خدمات	6 555 822,23	
81	**القيمة المضافة**	**48 087 294,84**	
81	القيمة المضافة		48 087 294,84
77	إيرادات مختلفة		-
78	تحويل تكاليف الاستغلال		-
63	المستخدمين	31 701 388,74	
64	ضرائب و رسوم	53 521,92	
65	مصاريف مالية	19 656,59	
66	مصاريف مختلفة	930 353,59	
68	الاهلاكات و المؤونات	8 712 996,62	
83	**نتيجة الاستغلال**	**6 669 377,38**	
79	إيرادات خارج الاستغلال		10 124 112,77
69	مصاريف خارج الاستغلال	3 858 421,12	
84	**نتيجة خارج الاستغلال**	**6 265 691,65**	
83	نتيجة الاستغلال		6 669 377,38
84	نتيجة خارج الاستغلال		6 265 691,65
880	**النتيجة الإجمالية للدورة**	**12 935 069,03**	
889	**الضريبة على أرباح الشركات**		
88	**نتيجة الدورة الصافية**	**12 935 069,03**	

III. القوائم المالية حسب المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي

بعد أن رأينا الجداول الشاملة للمؤسسة وفقا لما يقتضيه المخطط الوطني للمحاسبة، سوف نشرع الآن في إعداد تقرير كامل من القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية. و التي تشمل القوائم المالية التالية(الجداول التالية كلها من إعداد الباحث بناءا على معطيات حول المؤسسة موضوع الدراسة):

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق للقوائم المالية.

1. الميزانية:

الأصول	ملاحظة	2007 المبلغ الإجمالي	2007 الاهلاكات و المؤونات	2007 المبلغ الصافي	2006 المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية					
الأصول الدائمة المادية	03	568 374 545,43	132 284 761,94	436 089 783,49	295 850 733,11
الأصول الدائمة المعنوية		-	-	-	–
الأصول الدائمة قيد الانجاز	04	4 263 658,18	-	4 263 658,18	151 625 503,17
الأصول الدائمة المالية	05	37 990,00	-	37 990,00	120 490,00
مجموع الأصول غير الجارية		**572 676 193,61**	**132 284 761,94**	**440 391 431,67**	**447 596 726,28**
الأصول الجارية					
المخزونات	06	9 614 405,14	1 077 628,59	8 536 776,55	6 943 465,20
الزبائن و الحسابات المشابهة	07	69 551 997,57	-	69 551 997,57	69 153 560,46
مدينون آخرون	08	800 664 989,57	-	373 706 616,77	311 410 247,87
الضرائب		-	-	-	-
الخزينة و شبه الخزينة	09	11 781 380,19	-	11 781 380,19	4 215 490,48
مجموع الأصول الجارية		**464 654 399,67**	**1 077 628,59**	**463 576 771,08**	**391 722 764,01**
المجموع الإجمالي للأصول		**1 037 330 593,28**	**133 362 390,53**	**903 968 202,75**	**839 319 490,29**

الخصوم	ملاحظة	2007	2006
الأموال الخاصة			
رأس المال المحرر		593 639,80	593 639,80
علاوات و احتياطات		1 472 497,09	1 472 497,09
فرق إعادة التقييم		165 295 329,95	165 295 329,95
مرحل من جديد		- 89 925 910,74	-89 216 224,06
نتيجة الدورة		11 011 333,90	-709 686,68
المجموع 01		**88 446 890,00**	**77 435 556,10**
الخصوم غير الجارية	10	8 955 642,70	11 462 030,00
قروض و ديون مالية		-	-
ضرائب		-	-
ديون أخرى غير جارية		-	-
إيرادات مقيدة سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية 02		**8 955 642,70**	**11 462 030,00**
الخصوم الجارية	11	288 277 261,94	289 284 731,85
موردون و حسابات ملحقة		-	-
ضرائب	12	518 513 982,97	460 105 590,34
ديون أخرى	13	-225 574,86	1 031 582,00
خصوم الخزينة			
مجموع الخصوم الجارية		**806 565 670,05**	**750 421 904,19**
المجموع الإجمالي للخصوم		**903 968 202,75**	**839 319 490,29**

2. حسابات النتائج:

البيان	ملاحظة	2007	2006
رقم الأعمال و الإيرادات الملحقة	14	66 288 571,17	61 449 451,95
تغيرات المخزونات و المنتجات التامة و المنتجات قيد الانجاز		-	-
إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		-	-
إعانات الاستغلال			-
1. إنتاج الدورة		**66 288 571,17**	**61 449 451,95**
المشتريات المستهلكة		2 905 089,50	1 841 685,91
الخدمات الخارجية و الاستهلاكيات الأخرى		12 475 265,01	11 058 660,15
2. استهلاكات الدورة		**15 380 354,51**	**12 900 346,06**
3. القيمة المضافة للاستغلال(1-2)		**50 908 216,66**	**48 549 05,89**
مصاريف العمال	15	31 701 388,74	37 657 061,90
الضرائب و الرسوم		53 521,92	346 613,19
4. الفائض الإجمالي للاستغلال		**19 153 306,00**	**10 545 430,80**
الإيرادات العملية الأخرى	16	10 124 112,77	32 788 212,89
المصاريف الأخرى العملية	17	3 773 951,11	28 676 211,86
مخصصات الاهلاكات و المؤونات		13 686 125,92	14 335 536,51
استرجاع خسائر القيمة و المؤونات		-	-
5. النتيجة العملية		**11 817 341,74**	**1 285 760,15**
الإيرادات المالية		-	-
المصاريف المالية		806 007,84	1 031 582,00
6. النتيجة المالية		**806 007,84-**	**1 031 582,00-**
7. النتيجة العادية قبل الضريبة		**11 011 333,90**	**- 709 686,68**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		-	-
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		**76 412 683,94**	**94 237 664,84**
مجموع مصاريف الأنشطة العادية		**65 401 350,04**	**94 947 351,52**
8. نتيجة الأنشطة العادية		**11 011 333,90**	**709 686,68-**
الإيرادات غير العادية		-	-
مصاريف غير عادية		-	-
9. نتيجة غير عادية		**-**	**-**
10. النتيجة الصافية للدورة		**11 011 333,90**	**709 686,68-**

3. جدول تدفقات الخزينة:

البيان		2007	2006
تدفقات الخزينة المتأتية عن الأنشطة العملية			
النتيجة الصافية للدورة		**+11 011 333,90**	**-709 686,68**
التعديلات:			
المؤونات و الاهلاكات		+13 686 125,92	+14 335 536,51
تغير الضرائب المؤجلة		-	-
تغير المخزون		+ 2 072 961,86	- 472 322,09
تغير الزبائن و الحقوق الأخرى		+398 437,11	+ 1 645 415,78
تغير الموردين و الديون الأخرى		+1 007 469,91	+21 674 826,01
فائض أو عجز القيمة عن التنازل على الاستثمارات		-3 000 000,00	-18 926,08
تدفقات الخزينة المتأتية عن الأنشطة العملية	**A**	**+ 25 176 328,70**	**+ 36 454 843,45**
تدفقات الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار			
مدفوعات حيازة الأصول الدائمة		- 14 154 968,99	- 37 132 693,00
تحصيلات التنازل على الأصول الدائمة		82 500,00	131 850,00
تدفقات الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار	**B**	**- 14 072 468,99**	**- 37 000 843,00**
تدفقات الخزينة المتأتية عن أنشطة التمويل			
رفع رأس المال نقدا		-	-
قسائم و حصص الأرباح التي تم تسديدها للمساهمين		-	-
إصدار قروض		-	-
تسديد القروض		-3 537 970,00	-3 537 970,00
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية عن أنشطة التمويل	**C**	**- 3 537 970,00**	**- 3 537 970,00**
تغير الخزينة للدورة	**(A+B+C)**	**+7 565 889,71**	**-4 083 826,29**
رصيد الخزينة و شبه الخزينة في بداية الدورة		4 215 490,48	8 299 316,77
رصيد الخزينة و شبه الخزينة في نهاية الدورة		11 781 380,19	4 215 490,48
تأثير تغير سعر الصرف			
تغير الخزينة للدورة		**+ 7 565 889,71**	**- 4 083 826,29**

7. جدول تغيرات الأموال الخاصة:

البيان	رأس المال الاجتماعي	نتيجة قيد التوزيع	فرق إعادة التقييم	الاحتياطيات	المجموع
الرصيد في 2006/01/01	593 639,80	- 89 216 224,06	165 795 329,95	963 498,29	**77 080 801,45**
تغير الطرق المحاسبية					
تصحيحات الأخطاء الجوهرية					
إعادة تقييم الاستثمارات					
أرباح أو خسائر غير مقيدة في جدول النتيجة					
قسائم و حصص أرباح مدفوعة					
رفع رأس المال					
النتيجة الصافية للدورة		-709 686,68			
الرصيد في 2006/12/31	593 639,80	-89 216 224,06	165 795 329,95	1 472 497,09	**77 853 466,61**
تغير الطرق المحاسبية					
تصحيحات الأخطاء الجوهرية					
إعادة تقييم الاستثمارات					
أرباح أو خسائر غير مقيدة في جدول النتيجة					
قسائم و حصص أرباح مدفوعة					
رفع رأس المال					
النتيجة الصافية للدورة		11 011 333,90			
الرصيد في 2007/12/31	593 639,80	89 925 910,74	165 795 329,95	1 472 497,09	**88 446 890,00**

8. ملحق القوائم المالية

الملاحظة رقم 01: الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي

القوائم المالية للمؤسسة موضوع الدراسة معدة وفقا لمرجعية المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي ابتداءا من الفاتح جانفي 2007. حيث أن هذه التعليمة تعرض و تقدم المبادئ العامة و طرق تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى التعديلات و التصحيحات الأساسية التي قمنا بها و تأثير ذلك على الميزانية الافتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2006 و مختلف القوائم المالية لدورة 2006.

- ***المبادئ العامة:***

إن الميزانية المعدة بتاريخ 01 جانفي و 31 ديسمبر 2006 بالإضافة إلى حسابات النتائج المدرجة في هذا الملحق معدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المعمول بها و بالأخص معيار المعلومة المالية رقم 01، بحيث أن تأثيرات تغيرات الطرق الناتجة عن التطبيق لأول مرة للنظام المحاسبي المالي تم تحميلها كلها على الأموال الخاصة ضمن الميزانية الافتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2006.

كما أن معيار المعلومة المالية الأول IFRS 01 يفرض تطبيق المعايير المحاسبية بأثر رجعي عند تطبيقها لأول مرة على جميع العمليات مع وجود بعض الاستثناءات كما رأينا سابقا، ففي هذا الإطار قامت المؤسسة بإعادة تقييم الأراضي و البيانات التي تمتلكها.

لقد تم اختيار تاريخ 01 جانفي 2006 كتاريخ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد بحيث أن الحسابات المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2007 سوف تقدم معلومات قابلة للمقارنة مع الدورة السابقة أي 2006 وفقا لنفس الأساس و هو النظام المحاسبي المالي.

فملحق القوائم المالية الذي تم إعداده يتكون من العناصر التالية:

- تقديم و شرح عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؛
- المبادئ و الطرق المحاسبية التي تطبيقها و اعتمادها عند إعداد القوائم المالية بتاريخ 31 ديسمبر 2007؛
- مختلف المعلومات الملحقة بالحسابات الختامية.

- ***التغييرات و التعديلات الرئيسية لعملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:***

← عرض القوائم المالية :

القوائم المالية الواردة في هذا الملحق معدة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01: عرض القوائم المالية، فيما يتعلق بجدول حسابات النتائج فان عرض الإيرادات و المصاريف حسب الطبيعة هي التي تم اعتمادها حيث أن الاختلاف الكبير الموجود بين المخطط الوطني للمحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية هو في النتيجة خارج الاستغلال بالإضافة إلى حسابات تحويل التكاليف. فحسابات النتيجة خارج الاستغلال غير معتمدة حسب المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن حسابات الإيرادات و المصاريف التي تكون هذه النتيجة تم إدراجها ضمن الإيرادات و المصاريف الأخرى بحسب طبيعتها.

أما فيما يتعلق بالميزانية فالمعيار المحاسبي الأول يفرض التفريق بين الأصول و الخصوم على أساس تاريخ الاستحقاق أي بصفة عامة ما هو أكثر و أقل من 12 شهر، بالإضافة إلى التصنيف على أساس العناصر الدائمة و العناصر غير الدائمة أو الجارية. إذن تم إعداد الميزانية بحيث تسمح بتصنيف مختلف عناصر الأصول و الخصوم وفقا للشرطين السابقين.

و فيما يتعلق بجدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة فإنهما غير معتمدين حسب المخطط الوطني للمحاسبة و المؤسسة موضوع الدراسة لا تقوم بإعدادهما لذلك لا يوجد تأثير و إنما يتم إعدادهما حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الأول و السابع.

← الأصول الدائمة المادية :

إن المعايير المحاسبية الدولية حسب ما جاء في معيار المعلومة المالية رقم 01 يسمح بتقييم الميزانية الافتتاحية على أساس طريقة تقييم أخرى غير التكلفة التاريخية على غرار كل من:

- القيمة العادلة بتاريخ إعداد الميزانية الافتتاحية؛
- على أساس القيم المعاد تقييمها من قبل بتاريخ الانتقال أو المرور إلى المعايير الدولية.

فبالنظر إلى صعوبة إجراء عملية إعادة تشكيل القيمة التاريخية على أساس قيمة معاد تقييمها لمختلف عناصر الأصول الدائمة المادية، فقد قررنا إظهار عناصر الأصول الدائمة المادية في الميزانية الافتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2006 باستعمال القيم المعاد تقييمها، و التي قام بها خبير خارجي عن المؤسسة خلال سنة 2004 على أساس القيم السوقية كما يظهر من خلال الجدول التالي:

جدول إعادة التقييم

رقم الحساب	البيان	المبالغ الخام بتاريخ 2006/01/01	القيم المعاد تقييمها
220	الأراضي	450 054,02	9 509 641,44
240	المباني الصناعية	198 896 788,14	537 996 631,50
243	معدات الإنتاج	2 995 815,39	3 585 251,23
244	معدات النقل	4 845 597,48	5 182 365,20
245	معدات المكتب	1 977 047,98	-
246	غلافات مسترجعة	955 780,28	-
247	تهييئات و تركيبات	3 283 722,46	-

القيم الإجمالية للأصول المادية و الاهلاكات المتراكمة تم إعادة تقييمها عن طريق تطبيق معامل إعادة التقييم، بحيث تم تحديد هذا المعامل بالمقارنة بين القيمة السوقية و القيمة المحاسبية الصافية لمختلف عناصر الأصول المادية غير الجارية.

جدول شرح فرق إعادة التقييم

		الأراضي	المباني الصناعية	معدات الإنتاج	معدات النقل
القيمة الإجمالية	1	450 054,02	198 896 788,14	2 995 815,39	4 845 597,48
الاهلاكات المتراكمة	2	-	102 229 868,93	2 204 359,98	4 111 868,16
القيمة الصافية	3	450 054,02	96 666 919,21	791 455,41	733 729,32
إعادة التقييم	4	9 509 641,44	537 996 631,50	3 585 251,23	5 182 365,20
معامل إعادة التقييم	5=4/3	21,13	2,70	1,19	1,06
الاهلاكات المعاد تقييمها	6 =2X5	-	276 020 646,10	2 623 188,37	4 358 580,25
القيمة الصافية المعاد تقييم	6-4=	9 509 641,44	261 975 985,40	962 062,85	823 784,95

إذن إن تطبيق المعاير رقم 01 للمعلومة المالية يكون له تأثير بتاريخ 01 جانفي 2006 على الأصول الدائمة المادية الصافية بواقع 729,27 569 165دج بما يسمح برفع الأموال الخاصة للمؤسسة، أيضا بواقع مبلغ 729,27 569 165دج دج. كما أن تأثير ذلك بتاريخ 31 ديسمبر 2006 على مصاريف و أعباء الدورة بزيادة ما قيمته 697,29 655 1دج.

← المخزونات:

إن المعيار المحاسبي رقم 01 للمعلومة المالية(ifrs01) لم يقدم استثناء لمبدأ التطبيق بأثر رجعي من اجل تسجيل و تقييم عناصر المخزونات، إذن كل المخزونات لا بد أن تظهر و تقيم و تسجل حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 02(ias02).

تكاليف البضائع و المواد و اللوازم تقيم على أساس تكلفة الشراء مضاف إليه المصاريف الإدارية و بعض مصاريف المقر، فبعد إعادة النظر في تكلفة الشراء كان لذلك تأثير على قيمة المخزونات و الأموال الخاصة بالزيادة بواقع 600,68 225دج. أيضا كان تأثير ذلك على نتيجة الدورة بواقع 224,78 175دج بالإيجاب نتيجة الأعباء التي اعتبرت مخزون و حولت إلى مصاريف عادية للدورة و قيمة الاستهلاكات التي ألغيت نتيجة إعادة النظر في تكلفة الشراء للمخزونات.

← الأصول الدائمة المعنوية و تدهور الأصول:

المعيار المحاسبي الدولي رقم 36(ias36) يفرض على المؤسسة أن تجري في نهاية كل دورة محاسبية إجراء اختبار لتدهور و نقص قيمة عناصر الأصول، و في حالة وجود مؤشر على نقص القيمة يتم تسجيل تدهور. و بعد إجراء تحليل لعناصر الأصول غير الجارية المدرجة في الميزانية لم تسفر عن أي تعديل لقيم تلك العناصر.

أما فيما يخص الأصول الدائمة غير المادية أو المعنوية فان المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 (ias38)فقد حدد بدقة العناصر التي يمكن اعتبارها عناصر غير مادية كما رأينا سابقا، و على اعتبار انه لا توجد أي عناصر من هذا القبيل في الميزانية فانه تم إجراء مسح عام حول ممتلكات المؤسسة و لم نجد أي عنصر يجيب على هذه الشروط و لا يوجد أي تعديل يمكن إجراؤه.

← عقود التمويل الايجاري:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 فان عقود التمويل الايجاري هي التي تتوفر على الشروط التالية:

- تحويل ملكية الأصل في نهاية مدة العقد إلى المؤجر له؛
- يقدم المؤجر إلى المؤجر له الحق في الاحتفاظ بالأصل في نهاية العقد بقيمة منخفضة؛
- مدة العقد لا بد أن تغطي الجزء الأكبر من مدة منفعة الأصل.

و المؤسسة موضوع الدراسة قامت توقيع عقد تمويل إيجاري لحيازة معدات نقل بتاريخ 12 جانفي 2005 عن طريق تسديد كراء سنوي قيمته 970,00 537 3دج كانت مسجلة ضمن مصاريف الكراء و لا بد من إعادة النظر في معالجتها حسب ما ينص المعيار المحاسبي رقم 07.

1. حساب القيمة المحينة أو المستحدثة لدفعات الكراء:

$$v = 3\,537\,970{,}00 \times \frac{(1+0{,}09)^{-5}-1}{0{,}09} \times (1+09)$$

إذن القيمة المحينة= **15 000 000,00**دج

و الجدول التالي يبن مبالغ **تعهدات القرض الايجاري**:

التاريخ	الدفعات المسددة	الفائدة(9%)	قسط الكراء	القيمة المتبقية
2006/01/01	-	-	-	15 000 000,00
2006/01/01	3 537 970,00	0	3 537 970,00	11 462 030,00
2007/01/01	3 537 970,00	1 031 582,70	2 506 387,30	8 955 642,70
2008/01/01	3 537 970,00	806 007,84	2 731 962,16	6 223 680,54
2009/01/01	3 537 970,00	560 131,25	2 977 838,75	3 245 841,79
2010/01/01	3 537 970,00	292 128,21	3 245 841,79	0,00

لذلك سوف يكون تأثير ذلك بتاريخ 2006/12/31 كما يلي:
رفع النتيجة بمبلغ 537 970,00دج أي كما يلي:
المصاريف المسجلة كإيجارات: 3 537 970,00
إهلاك معدات النقل : 3 000 000,00-
تعديل النتيجة بواقع: 537 970,00دج
بالإضافة إلى رفع قيمة الأصول الدائمة المادية و الديون بمبلغ: 15 000 000,00دج

التأثير على القوائم المالية:

على الأموال الخاصة:

تأثير عملية الانتقال على الأموال الخاصة من خلال إظهار الانتقال من مرجعية المخطط الوطني للمحاسبة إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ابتداءا من تاريخ 01 جانفي **2006**، بفعل عملية إعادة التقييم و الفوارق الناتجة كلها تحمل على الأموال الخاصة بتاريخ 01 جانفي 2006 بالإضافة إلى تأثير نتيجة دورة 2006 نظرا لتغيير موضعها من أسفل الميزانية ضمن الخصوم إن كانت ايجابية و ضمن الأصول إن كانت خسارة حسب ما ين عليه المخطط الوطني للمحاسبة إلى تصنيفها ضمن الأموال الخاصة حسب ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

على النتيجة:

البيان	31 ديسمبر 2006
النتيجة بتاريخ 2006/12/31 حسب الإطار الجزائري	**1 264 397,83+**
الأصول الدائمة المادية(ias16)اهلاكات	1 655 697,29-
المخزونات(ias02)	175 224,78+
عقود التمويل الايجاري(ias07)	537 970,00+
فوائد القروض	1 031 582,00-
مجموع التعديلات حسب المعايير الدولية IFRS	- 1 974 084,51
النتيجة حسب المعايير الدولية بتاريخ 2006/12/31	**- 709 686,68**

ميزانية الانتقال بتاريخ 01 جانفي 2006:

الأصول	المبالغ حسب PCN	إعادة الترتيب[212]	التعديل[213]	المبلغ حسب ifrs
الأصول غير الجارية				
الأصول الدائمة المادية	102 277 973,44	-	165 569 729,27	267 847 702,71
الأصول الدائمة المعنوية	-	-	-	–
الأصول الدائمة قيد الانجاز	18 241 546,73	-	-	18 241 546,73
الأصول الدائمة المالية	-	252 340,00	-	252 340,00
مجموع الأصول غير الجارية	**120 519 520,17**	**252 340,00**	**165 569 729,27**	**286 341 589,44**
الأصول الجارية				
المخزونات	6 936 136,78	-	225 600,68	7 161 737,46
الزبائن و الحسابات المشابهة	67 508 144,68	-	-	67 508 144,68
مدينون آخرون	774 345 447,18	-252 340,00	-	774 093 107,18
الضرائب	-	-	-	-
الخزينة و شبه الخزينة	8 299 316,77	-	-	8 299 316,77
مجموع الأصول الجارية	**857 089 045,41**	**-252 340,00**	**225 600,68**	**857 062 306,09**
المجموع الإجمالي للأصول	**977 860 05,58**	**-**	**165 795 329,95**	**1 143 403 895,53**

الخصوم	المبالغ حسب PCN	إعادة الترتيب	التعديل	المبلغ حسب ifrs
الأموال الخاصة				
رأس المال المحرر	593 639,80	-	-	593 639,80
علاوات و احتياطات	963 498,29	-	-	963 498,29
فرق إعادة التقييم	-	-	165 795 329,95	165 795 329,95
مرحل من جديد	- 89 216 224,06	-	-	- 89 216 224,06
المجموع	**75 816 403,62**	**-**	**-**	**78 136 243,98**
الخصوم غير الجارية				
قروض و ديون مالية	-	-	-	-
ضرائب	-	-	-	-
ديون أخرى غير جارية	-	-	-	6 344 125,03
مؤونات و إيرادات مقيدة سلفا	4 074 420,81	6 344 125,03[214]	-	4 074 420,81
مجموع الخصوم غير الجارية	**4 074 420,81**	**6 344 125,03**	**-**	**10 418 545,84**
الخصوم الجارية				
موردون و حسابات ملحقة	310 959 557,86	-	-	310 959 557,86
ضرائب	-	-	-	-
ديون أخرى	744 944 990,38	-	-	743 889 547,85
خصوم الخزينة	-	-	-	-
مجموع الخصوم الجارية	**1 055 904 548,24**	**-**	**-**	**1 054 849 105,71**
المجموع الإجمالي للخصوم	**1 137 059 770,50**	**6 344 125,03**	**-**	**1 143 403 895,53**

[212] Reclassement
[213] Retraitement
[214] Subventions

حسابات النتائج بتاريخ 31 ديسمبر 2006:

البيان	المبالغ حسب pcn	إعادة الترتيب	التعديل	المبالغ حسب ifrs
رقم الأعمال و الإيرادات الملحقة	61 449 451,95	-	-	61 449 451,95
تغيرات المخزونات و المنتجات التامة و المنتجات قيد الانجاز	-	-	-	-
إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	-	-	-	-
إعانات الاستغلال	-	-	-	-
1. إنتاج الدورة	**61 449 451,95**	**-**	**-**	**61 449 451,95**
المشتريات المستهلكة	8 101 801,52	-	-	8 101 801,52
الخدمات الخارجية و الاستهلاكيات الأخرى	7 771 110,62	565 403,92	- 3 537 970,00	4 798 544,54
2. استهلاكات الدورة	**15 872 912,14**	**-**	**-3 537 970,00**	**12 900 346,06**
3. القيمة المضافة للاستغلال(1-2)	**45 576 539,81**	**565 403,92**	**-3 537 970,00**	**48 549 05,89**
مصاريف العمال	37 657 061,90	-	-	37 657 061,90
الضرائب و الرسوم	346 613,19	-	-	346 613,19
4. الفائض الإجمالي للاستغلال	**7 572 864,72**	-	**-**	**10 545 430,80**
الإيرادات العملية الأخرى	32 612 988,11	-	175 224,78	32 788 212,89
المصاريف الأخرى العملية	29 220 253,46	-	-	28 676 211,86
مخصصات الاهلاكات و المؤونات	9 679 839,22	544 041,60	4 655 697,29	14 335 536,51
استرجاع خسائر القيمة و المؤونات	-		-	-
5. النتيجة العملية	**1 285 760,15**	**-**	**-**	**1 285 760,15**
الإيرادات المالية	-	-	-	-
المصاريف المالية	21 362,32	-21 362,32	1 031 582,00	1 031 582,00
6. النتيجة المالية	**– 21 362,32**	-	-	**1 031 582,00-**
7. النتيجة العادية قبل الضريبة	**1 264 397,83**	-	-	- 709 686,68
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-	-	-	-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	-	-	-	-
مجموع إيرادات الأنشطة العادية	**94 062 440,06**	-	-	**94 237 664,84**
مجموع مصاريف الأنشطة العادية	**92 798 042,23**	-	-	**94 947 351,52**
8. نتيجة الأنشطة العادية	**1 264 397,83**	-	-	**709 686,68-**
الإيرادات غير العادية	-	-	-	-
مصاريف غير عادية	-	-	-	-
9. نتيجة غير عادية	**-**	-	-	**-**
10. النتيجة الصافية للدورة	**1 264 397,83**	-	-	**709 686,68-**

الميزانية بتاريخ 31 ديسمبر 2006:

الأصول	المبالغ حسب PCN	إعادة الترتيب	التعديل	المبلغ حسب ifrs
الأصول غير الجارية				
الأصول الدائمة المادية	119 936 701,13	12 000 000,00[215]	163 914 031,98	295 850 733,11
الأصول الدائمة المعنوية	500 000,00	-	-500 000,00	–
الأصول الدائمة قيد الانجاز	151 625 503,17	-	-	151 625 503,17
الأصول الدائمة المالية	-	-	-	120 490,00
		120 490,00		
مجموع الأصول غير الجارية	**272 062 204,30**	**12 120 490,00**	**163 414 031,98**	**447 596 726,28**
الأصول الجارية				
المخزونات	6 463 814,69	-	479 650,51	6 943 465,20
الزبائن و الحسابات المشابهة	69 153 560,46	-	-	69 153 560,46
مدينون آخرون	311 530 737,87	-120 490,00	-	311 410 247,87
الضرائب	-	-	-	-
الخزينة و شبه الخزينة	4 215 490,48	-	-	4 215 490,48
مجموع الأصول الجارية	**391 363 603,50**	**-120 490,00**	**400 825,43**	**391 722 764,01**
المجموع الإجمالي للأصول	**663 425 807,80**	**12 000 000,00**	**163 814 857,41**	**839 319 490,29**

الخصوم	المبالغ حسب PCN	إعادة الترتيب	التعديل	المبلغ حسب ifrs
الأموال الخاصة				
رأس المال المحرر	593 639,80	-	-	593 639,80
علاوات و احتياطات	1 472 497,09	-	-	1 472 497,09
فرق إعادة التقييم	-	-500 000,00	165 795 329,95	165 295 329,95
مرحل من جديد	- 90 480 621,89	1 264 397,83	-	-89 216 224,06
نتيجة الدورة	-	–	–	-709 686,68
المجموع	**- 88 414 485,09**	**764 397,83**	**165 795 329,95**	**77 435 556,10**
الخصوم غير الجارية				
قروض و ديون مالية	-	-	11 462 030,00	11 462 030,00
ضرائب	-	-	-	-
ديون أخرى غير جارية	-	-	-	-
مؤونات و إيرادات مقيدة سلفا	-	-	-	-
مجموع الخصوم غير الجارية	**-**	**-**	**11 462 030,00**	**11 462 030,00**
الخصوم الجارية				
موردون و حسابات ملحقة	289 284 731,85	-	-	289 284 731,85
ضرائب	-	-	-	-
ديون أخرى	459 687 679,83	-	-	460 105 590,34
خصوم الخزينة	-	-	1 031 582,00	1 031 582,00
مجموع الخصوم الجارية	**748 972 411,68**	**-**	**1 031 582,00**	**750 421 904,19**
المجموع الإجمالي للخصوم	**660 975 837,19**	**764 397,83**	**178 288 941,95**	**839 319 490,29**

[215] 12 000 000,00=15 000 000,00-3 000 000

جدول تدفقات الخزينة لدورة 2006:

البيان		2006
تدفقات الخزينة المتأتية عن الأنشطة العملية		
النتيجة الصافية للدورة		**709 686,68-**
التعديلات:		
المؤونات و الاهلاكات		14 335 536,51+
تغير الضرائب المؤجلة		-
تغير المخزون		472 322,09 -
تغير الزبائن و الحقوق الأخرى		1 645 415,78 +
تغير الموردين و الديون الأخرى		21 674 826,01+
فائض أو عجز القيمة عن التنازل على الاستثمارات		18 926,08-
تدفقات الخزينة المتأتية عن الأنشطة العملية	**A**	**36 454 843,45 +**
تدفقات الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار		
مدفوعات حيازة الأصول الدائمة		37 132 693,00 -
تحصيلات التنازل على الأصول الدائمة		131 850,00
تدفقات الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار	**B**	**37 000 843,00** -
تدفقات الخزينة المتأتية عن أنشطة التمويل		
رفع رأس المال نقدا		-
قسائم و حصص الأرباح التي تم تسديدها للمساهمين		-
إصدار قروض		-
تسديد القروض		3 537 970,00
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية عن أنشطة التمويل	**C**	**3 537 970,00 -**

تغير الخزينة للدورة	**(A+B+C)**	**4 083 826,29-**
رصيد الخزينة و شبه الخزينة في بداية الدورة		8 299 316,77
رصيد الخزينة و شبه الخزينة في نهاية الدورة		4 215 490,48
تغير الخزينة للدورة		**4 083 826,29** -

الملاحظة رقم 02: المبادئ المحاسبية و طرق التقييم

- **أساس أو قاعدة إعداد القوائم المالية:**

القوائم المالية معدة على أساس الدينار الجزائري، حيث تم اعتماد قاعدة التكلفة التاريخية كطريقة لتقييم عناصر الأصول و الخصوم باستثناء المباني و بعض معدات الإنتاج و معدات النقل التي تم تقييمها على أساس القيمة السوقية. كما أن المبادئ و الطرق المحاسبية التي أقرتها المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري مطبقة بشكل دائم و باستمرار على جميع الدورات التي تظهر في القوائم المالية الختامية. كما أن مصاريف و تكاليف الاقتراض يتم تسجيلها ضمن المصاريف العادية للدورة حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 فيما يتعلق بالمعالجة المرجعية لهذه التكاليف.

- **الأصول الدائمة المادية غير الجارية:**

إن الأصول الدائمة المادية غير الجارية التي تظهر في القوائم المالية على أساس تكلفة الحيازة مطروح منها مجموع الاهلاكات المتراكمة، كما تم تطبيق طريقة التسجيل حسب الأجزاء بالنسبة للمباني كما جاء في نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16. كما أنه تم الأخذ بعين الاعتبار مدة منفعتها كمدة الإهلاك مع الأخذ بعين الاعتبار تاريخ بداية استهلاك منافعها الاقتصادية عن طريق تطبيق طريقة الإهلاك الخطي.

مدة المنفعة المطبقة كما يلي:

☒ المباني	20-30 سنة
☒ الآلات و التجهيزات	10-20 سنة
☒ تجهيزات المكتب و الإعلام الآلي	3-8 سنوات
☒ معدات النقل	05 سنوات
☒ الأراضي فإنها غير قابلة للإهلاك	/

- **عقود التمويل الايجاري:**

عقود الإيجار التي تم تحويل المخاطر و المنافع من هذه الأصول من المالك إلى المؤجر، تم إدراجها ضمن عقود التمويل الايجاري حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم17 . حيث أن الأصول المادية التي تم حيازتها في شكل عقود التمويل الايجاري فقد تم تسجيلها ضمن الأصول الدائمة مع ما يقابلها ضمن الخصوم في الديون المالية.

- **المخزونات:**

المخزونات تم تقييمها على أساس تكلفة الشراء، حيث تشمل مختلف مصاريف الشراء و المصاريف الملحقة من مصاريف النقل، مصاريف الوسطاء، الضرائب و الرسوم غير المسترجعة، كما أن تدهور أو نقص قيمتها تم تسجيلها أخذا بعين الاعتبار نقص القيمة المحتملة.

- **المزايا و المنافع المقدمة للعمال:**

القانون المعمول بعه في الجزائر يفرض تقديم للعمال مزايا لاحقة للعمل أي بعد التوقف عن العمل من خلال منحة التقاعد و تغطية مصاريف العلاج، كما أن نظام الاشتراك المحدد هو المعمول به فانه تم تسجيل تلك المصاريف شهريا ضمن أعباء و مصاريف الدورة دون الأخذ بعين الاعتبار تعهدات المؤسسة تجاه مستخدميها فيما يتعلق بمنحة التقاعد و تسجيل مؤونات لذلك.

- **المؤونات:**

يتم حساب و تسجيل المؤونات في حال ما إذا واجهت المؤسسة ضرورة حالة أو قانونية ظاهرة أو مخفية أي محتملة، من الممكن أن ينتج عنها اثر لاحق لتاريخ إقفال الحسابات و تقديم القوائم المالية مما يسمح بخروج مصادر في مقابل ذلك من المؤسسة مع ضرورة و توفر إمكانية تقييم ذلك بشكل صادق و شفاف.

الملاحظة رقم 03: الأصول غير الجارية المادية

الجداول التي تبين تفاصيل القيم الإجمالية و الاهلاكات المتراكمة و القيم الصافية للأصول غير الجارية و الدائمة المادية تظهر كما يلي:

البيان	الأراضي و المباني	التركيبات و معدات الإنتاج	الأصول غير الجارية الأخرى	الأصول الدائمة قيد الانجاز	المجموع
القيمة الإجمالية					
في 2006/12/31	382 703 196,89	3 585 251,23	28 870 392,13	151 625 503,17	**566 784 343,42**
الحيازة	149 785 646,36	166 217,70	499 473,00	1 379 791,31	
التنازل	-	-	1 499 290,06	148 741 636,30	
في 2007/12/31	532 488 843,25	3 751 468,93	27 870 575,07	4 263 658,18	**568 374 545,43**
الاهلاكات و نقص القيمة					
في 2006/12/31	109 984 226,32	2 381 093,87	10 923 999,84	-	**123 289 320,03**
الزيادة	7 177 741,17	191 407,70	2 999 545,04	-	
النقصان	-	-	1 373 252,00	-	
في 2007/12/31	117 161 967,49	2 572 501,57	12 550 292,88	-	**132 284 761,94**
القيمة الصافية بتاريخ 2007/12/31	415 326 875,76	1 178 967,36	15 320 282,19	4 263 658,18	**436 089 783,49**

إن خانة الأراضي و المباني تتكون أساسا من الأراضي التي تملكها المؤسسة بالإضافة إلى المباني و العقارات الإدارية و الصناعية و بعض المباني التي تدخل ضمن الإطار الاجتماعي الذي تقوم به المؤسسة.

كما أن التركيبات و معدات الإنتاج تشمل مختلف التجهيزات و الآلات و المعدات الصناعية التي تستعملها المؤسسة في إطار مسار الإنتاج و في عملية البيع.

أما الأصول غير الجارية أو الدائمة الأخرى فإنها تتكون من مختلف التجهيزات و المعدات الاجتماعية بالإضافة إلى معدات النقل و معدات و أثاث المكتب التي تستعملها المؤسسة لأغراض إدارية.

بالإضافة إلى ذلك و فيما يخص حساب الاهلاكات و نقص القيمة على الأصول الدائمة غير الجارية و المادية فإنها تحسب على أساس الطريقة الخطية أو ما يسمى طريقة الإهلاك الثابت، كما انه لم تلاحظ في نهاية دورة 2007 أي تدهور أو نقص قيمة حاصل على مختلف الأصول المادية غير الجارية.

كما أن المؤسسة قامت بحيازة معدات نقل في إطار عقود التمويل الايجاري خلال سنة 2006 بواقع 15 000 000,00دج، بحيث يتم تسديد سنويا قسط مقداره 3 537 970,00دج. بالإضافة إلى أن هذه المعدات ألغيت من المصاريف العادية للدورة (حساب مصاريف الكراء و الإيجار) و حولت إلى حسابات الأصول المادية غير الجارية و طبق عليها إهلاك سنوي ما مقداره 3 000 000,00دج.

الملاحظة رقم 04: الأصول غير الجارية قيد الانجاز

الجدول التالي يبين تركيبة الأصول غير الجارية الدائمة و المادية بالإضافة إلى تطورها و التغيرات التي حصلت عليها خلال دورتي 2006 و 2007.

البيان	المباني الإدارية	المباني الصناعية
في 2006/01/01	**1 416 560,43**	**16 824 985,40**
الزيادة	1 503 819,44	148 844 340,50
النقصان	36 513,00	16 927 689,40
في 2006/12/31	**2 883 866,87**	**148 741 636,50**
الزيادة	1 379 791,31	-
النقصان	-	148 741 636,30
في 2007/12/31	**4 263 658,18**	-
المجموع	**4 263 658,18**	

الملاحظة رقم 05: الأصول الدائمة غير الجارية المعنوية

الجدول التالي يبين تفصيل الأصول غير الجارية المالية التي تظهر في الميزانية بتاريخ 2007/12/31:

البيان	سندات المساهمة	كفالات مدفوعة
في 2006/01/01	**163 250,00**	**89 090,00**
الزيادة	-	-
النقصان	131 250,00	600,00
في 2006/12/31	**32 000,00**	**88 490,00**
الزيادة	-	-
النقصان	-	82 500,00
في 2007/12/31	**32 000,00**	**5 990,00**
المجموع	**37 990,00**	

الملحق رقم 06: المخزونات

المخزونات بتاريخ 31 ديسمبر 2006و 2007 تتكون من العناصر التالية كما يظهره الجدول التالي:

البيان	2006			2007		
	المبلغ الإجمالي	المؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الإجمالي	المؤونات	المبلغ الصافي
السلع و البضائع	2 378 946,65	-	2 378 946,65	3 660 045,15	-	3 660 045,15
المواد و اللوازم	5 642 147,14	1 077 628,59	4 564 518,55	5 954 359,99	1 077 628,59	4 876 731,40
المجموع	8 021 093,79	1 077 628,59	**6 943 465,20**	9 614 405,14	1 077 628,59	**8 536 776,55**

الملاحظة رقم 07: الزبائن و الحسابات المشابهة

الحقوق على الزبائن بتاريخ 31 ديسمبر 2006 و 2007 تظهر من خلال الجدول التالي:

البيان	2006			2007		
	قصيرة الأجل	متوسطة الأجل	طويلة الأجل	قصيرة الأجل	متوسطة الأجل	طويلة الأجل
حقوق على الزبائن	69 153 560,46	-	-	69 551 997,57	-	-
مؤونة تدني حقوق الزبائن	-	-	-	-	-	-
المجموع	**69 153 560,46**	-	-	**69 551 997,57**	-	-

الملاحظة رقم 08: المدينون(الحقوق) الآخرون

البيان	2006			2007		
	قصيرة الأجل	متوسطة الأجل	طويلة الأجل	قصيرة الأجل	متوسطة الأجل	طويلة الأجل
.حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة	311 275 647,87	-	311 275 647,87	373 383 816,77		373 383 816,77
.تسبيقات للعمال	-	-		65 600,00		65 600,00
.تسبيقات المصاريف المختلفة	134 600,00	-	134 600,00	193 600,00		193 600,00
.مصاريف مقيدة سلفا	-		-	63 600,00		63 600,00
المجموع	311 410 247,87	-	**311 410 247,87**	373 706 616,77	-	**373 706 616,77**

الملاحظة رقم09: الخزينة و شبه الخزينة

خزينة المؤسسة بتاريخ 31 ديسمبر 2006 و 2007 تتكون من العناصر التالية:

البيان	2006	2007
الحسابات البنكية	2 664 406,71	10 230 296,92
الحسابات البريدية	1 494 482,28	1 494 482,28
الصندوق	56 601,49	56 600,99
المجموع	**4 215 490,48**	**11 781380,19**

الملاحظة رقم 10: الديون و القروض المالية

نتجت الديون و القروض المالية أساسا من عملية حيازة معدات النقل عن طريق عقد التمويل الايجاري، التي اشرنا إليها ضمن الأصول المادية غير الجارية و كما هو مبين في الملحق رقم 01 عند تعديل هذه العملية من حسابات المصاريف العادية للدورة(مصاريف الإيجار و الكراء) و تحويلها إلى حسابات الأصول الدائمة و الديون المالية ضمن عناصر الخصوم حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 .

بحيث يتم تسديد مبلغ سنوي للبنك بمقدار 3 537 970,00دج يتضمن قسط الدين بالإضافة إلى الفائدة المالية(مصاريف مالية) كما هو مبين في جدول سابق من الملحق رقم 01، إضافة إلى ذلك فان الدين المتبقي تسديده في نهاية دورة 2007 يقدر بـــ8 955 642,70دج و أخر دفعة سوف يتم تسديدها سوف تكون مع نهاية دورة 2009.

الملاحظة رقم 11: الموردون و الحسابات الملحقة

البيان	2006			2007		
	قصيرة الأجل	متوسطة الأجل	طويلة الأجل	قصيرة الأجل	متوسطة الأجل	طويلة الأجل
حسابات الموردين	288 595 698,09	-	-	286 928 855,38	-	-
فواتير قيد الاستلام	689 033,76	-	-	1 348 406,56	-	-
المجموع	**289 284 731,85**	-	-	**288 277 261,94**	-	-

الملاحظة رقم 12: ديون أخرى

البيان	2006			2007		
	قصيرة الأجل	متوسطة الأجل	طويلة الأجل	قصيرة الأجل	متوسطة الأجل	طويلة الأجل
. الضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور	922 407,00	-	-	167 101,00	-	-
. اشتراكات الضمان الاجتماعي/ العمال	2 543 103,55	-	-	4 126 319,01	-	-
. ديون تجاه الشركاء و الشركات الحليفة	451 428 743,46	-	-	512 966 063,97	-	-
.دائنوا الخدمات	300 000,00	-	-	31 515,00	-	-
. المستخدمين	1 714 768,93	-	-	6 732,04	-	-
. ضرائب الاستغلال	68 783,00	-	-	-	-	-
. الهيئات الاجتماعية	2 291 963,38	-	-	1 216 251,95	-	-
المجموع	**460 105 590,34**	-	-	**518 513 982,97**	-	-

الملاحظة رقم 13: خصوم الخزينة

خصوم الخزينة[216] الظاهرة في هذه الخانة من الميزانية ناتجة و متولدة عن عملية التمويل أو القرض الايجاري الذي تحصلت عليه المؤسسة لتجديد حضيرتها من معدات النقل، و التي يتولد عليها تسجيل قسط من الدفعة التي يتم تسديدها في شكل فوائد أو مصاريف مالية متضمنة أو مندمجة في المبلغ الإجمالي للدفعة بحيث تم فصلها عن الجزء الأصلي. و التي تم تسجيلها محاسبيا كما يلي:

2006/12/31: من حـــ/ 661 مصاريف الفوائد البنكية 1 031 582,70
إلى حـــ/ 518 الفوائد المتوقعة أو المنتظرة 1 031 582,70

2007/01/01: من حـــ/ 518 الفوائد المتوقعة أو المنتظرة 1 031 582,70
من حـــ/ 165 ديون على التمويل الايجاري 2 506 387,30
إلى حـــ/ 512 حسابات بنكية 3 537 970,00

2007/12/31: من حـــ/ 661 مصاريف الفوائد البنكية 806 007,84
إلى حـــ/ 518 الفوائد المتوقعة أو المنتظرة 806 007,84

بالرجوع إلى تحليل حـــ/ 518 الفوائد البنكية المتوقعة أو المنتظرة خلال دورة 2006 نجد أن رصيده 1 031 582,70دج، و في سنة 2006 225 574,86=806 007,84-1 031 582,70 .

[216] Trésorerie passif

الملاحظة رقم 14: رقم الأعمال و الإيرادات الملحقة

رقم أعمال المؤسسة يتشكل أساسا من مبيعات السلع و الخدمات التي تقدمها لزبائنها و مع المؤسسة الأم، و لقد شهد تطورا لينتقل من 61 مليون دينار جزائري خلال دورة 2006 إلى 66 مليون دينار جزائري خلال دورة 2007.

البيان	2006	2007
مبيعات السلع و البضائع	2 992 878,30	3 803 320,37
الخدمات المؤداة	58 456 573,65	62 485 250,80
المجموع	**61 449 451,95**	**66 288 571,17**

الملاحظة رقم 15: مصاريف المستخدمين

البيان	2006	2007
رواتب و أجور	30 761 134,15	26 252 367,74
اشتراكات اجتماعية	6 895 927,75	5 449 021,00
المجموع	**37 657 061,90**	**31 701 388,74**

الملاحظة رقم 16: الإيرادات العملية الأخرى

البيان	2006	2007
نواتج التنازل على الأصول الدائمة	50 077,50	3 000 000,00
إيرادات السنوات السابقة	31 298 864,97	6 354 008,05
إيرادات استثنائية	1 439 270,42	770 104,72
المجموع	**32 788 212,89**	**10 124 112,77**

الملاحظة رقم 17: المصاريف العملية الأخرى

البيان	2006	2007
مصاريف التأمين	728 229,62	697 391,59
القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها	69 003,58	-
حقوق غير قابلة للتحصيل	2 649 905,04	-
مصاريف سنوات سابقة	22 133 855,53	2 674 403,28
مصاريف استثنائية	3 095 218,09	402 156,24
المجموع	**28 676 211,86**	**3 773 951,11**

خاتمة الفصل:

ما يمكن ملاحظته في الوقت الراهن هو التغيير الجذري في الممارسة المحاسبية في الجزائر عن طريق تغيير النهج المحاسبي من توفير معلومة محاسبية إلى إنتاج معلومة مالية، على أساس ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية و من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد مع إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975 جملة و تفصيلا. فهذا الأمر يقدم و يفرض تصورات جديدة لم يسبق و أن استعملت في الممارسة المحاسبية في الجزائر، لأجل هذا من الضروري انتهاج سياسة عاجلة للانتقال إلى تطبيق و استعمال الإجراءات الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي خلفا للمخطط الوطني للمحاسبة.

هذه السياسة تشمل العديد من المراحل و النقاط، أولاها أهمية وضع لجنة أو فريق قيادة و إرشاد تتكون من مسؤولي المؤسسات على اعتبار أنهم يمثلون المعني الأساسي و الرئيسي بهذا النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى بعض الخبراء و الممارسين للمحاسبة تكون مهمتهم مراقبة و متابعة التقدم في عملية التطبيق و يسهرون على ضمان الاتصال و التنسيق بين جميع الأطراف و الفاعلين في الميدان المالي و الاقتصادي، بحيث لا بد من وضع تحت تصرفهم جميع المعلومات و البيانات و الإمكانيات الضرورية.

ثم في مرحلة أخرى لا بد من تحديد الطرق المحاسبية الحالية التي يفرضها المخطط الوطني للمحاسبة و الطرق المحاسبية الجديدة أو المستقبلية و التي من المفترض أن يتم تطبيقها لاحقا ابتداءا من الفاتح جانفي 2010، و التي يفرضها النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، عن طريق إجراء مجموعة من المقارنات و المقاربات فيما بينها للوقوف على مواطن التغيير و التعديل و التبديل و ذلك بإتباع منهجية واضحة من خلال:

- تحديد إستراتيجية متكاملة لعملية الانتقال عن طريق وضع ملخصات لإجراءات الانتقال و وضع قائمة الحسابات و ما يقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد لتسهيل عملية القراءة لها؛
- تحسين و تحيين برمجيات التسيير خاصة ما يتعلق ببرمجيات المحاسبة، بحيث يستحسن الاحتفاظ بالبرمجيات الحالية نظرا للتحكم بها من قبل الممارسين نظرا لطول فترة الممارسة عليها مع إجراء تعديلات عليها بما يتوافق مع الواقع الجديد للمعايير المحاسبية الولية؛
- إجراء ملخصات و تمارين تطبيقية لمختلف العمليات المحاسبية من أجل التعود عليها مع ضرورة مشاركة جميع المحاسبين و الممارسين من جميع المستويات للوقوف على نقاط الضعف لمعالجتها و تجاوزها فيما بعد.

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة و تحقيق الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر عملية صعبة جدا و مكلفة أيضا ماديا، نظرا للتغير الجذري الذي يحدث في ميدان المحاسبة، بحيث يستدعي تضافر مختلف الجهود من ممارسين، أكاديميين، جهات وصية، مسيري المؤسسات و المشرعين بصفة عامة في سبيل تكييف مختلف مصالح المؤسسة الاقتصادية مع ذلك و إعادة تأهيل و ترتيب و ضبط السوق المحلية بما يمكن من الحصول على القيم السوقية لعناصر الأصول و الخصوم الجديدة منها أو القديمة لتسهيل عملية تقييم وضعية و نتائج المؤسسة بشكل صادق و شفاف.

الخاتمة العامة

الخلاصة العامة:

حاولنا من خلال تطرقنا لموضوع دراسة أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر مع دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى تلاؤم أعمال الإصلاح و التوحيد المحاسبي في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية، من خلال الفصول الأربعة لهذه المذكرة وانطلاقا من الفرضيات و التساؤلات الأساسية المشار إليها في المقدمة.

كما رأينا سابقا فان المحاسبة هي وسيلة لإنتاج و توزيع المعلومة حول نشاط و وضعية المؤسسة، فهذه الوسيلة تتأثر بالضرورة بالمحيط الاقتصادي للبلد الذي تنشط فيه المؤسسة. لذلك نجد أن المبادئ و الفروض المحاسبية تطورت بالموازاة مع التطور الاقتصادي و الاجتماعي للمجتمعات و الدول.

فالجزائر تبنت على غرار العديد من الدول، إستراتيجية توحيد محاسبي اعتمدت على مخطط محاسبي تم وضعه في ظروف سياسية واقتصادية معينة، طبعه التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال، فلم تستند الممارسة المحاسبية خاصة من حيث عملية التوحيد إلى أي إطار نظري يكون مرجعا يستند إليه، في سبيل تحديد مسار و منهج عملية التوحيد التي تحكم الممارسة المحاسبية خاصة في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها المحور الرئيسي لعملية التوحيد، من خلال الإجابة على مختلف الاحتياجات من المعلومات التي تطلبها مختلف الأطراف الطالبة لهذه المعلومات انطلاقا من اهتمامها بوضعية وأعمال المؤسسة.

إن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني يعكس إرادة السلطات العمومية الجزائرية في احتكار عملية التوحيد المحاسبي كما هو معمول به في الدول التي تنتهج التيار الفرانكفوني في عملية التوحيد المحاسبي، للاستجابة لمتطلبات النهج الاقتصادي المتبع خاصة في فترة الثمانينات، الذي كان يتطلب الإمداد بمعلومات معينة و ذات خصائص معينة عن المؤسسات بهدف فرض رقابة اقتصادية و جبائية على نشاطها، بالإضافة إلى تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات التي تطلبها و تحتاجها المحاسبة الوطنية وعملية التخطيط، من أجل إعداد و حساب المجاميع الكلية للاقتصاد الوطني على المستوى الكلي بالدرجة الأولى، مع إهمال احتياجات باقي الفئات الأخرى المستعملة للمعلومات التي تنتجها المحاسبة عن نشاط و وضعية المؤسسة المؤسسات.

ونتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر منذ نهاية سنوات الثمانينات، والتي مست مختلف مجالات القطاع الاقتصادي و المالي من خلال سياسة الانفتاح الاقتصادي و تحرير عمليات التجارة الخارجية أمام المتعاملين الخواص و الأجانب، و على غرار إصلاح النظام البنكي و المصرفي و إنشاء بورصة الأوراق المالية. بالإضافة إلى تعديل مجموعة من التشريعات التي تمس المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسات على غرار القانون التجاري و القانون الضريبي،فمن خلال ذلك يتضح جليا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يلاءم و يساير المتطلبات الاقتصادية و المالية الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر، كما أن الإبقاء على تطبيق هذا المخطط بنسخته الحالية في ظل هذه الظروف الجديدة، قد يؤخر تقدم عملية الإصلاحات التي يشهدها الاقتصاد الوطني و المؤسسات الاقتصادية، ويزيد من صعوبة اندماجها في الاقتصاد العالمي، أين أصبحت الممارسة المحاسبية للمؤسسات فيه تستند لإطار محاسبي دولي يحكم عملية التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية الدولية.

حيث أن أنشطة المؤسسات أصبحت عالمية، بالإضافة إلى التطور الملحوظ الذي شهدته أسواق الأوراق المالية، بحيث أصبحت أموال المؤسسات عالمية، كان من الضروري تغيير الفلسفة و الممارسة المحاسبية لتتعدى الخصوصية المحلية لكل دولة إلى العالمية من خلال المحاسبية الدولية. فهذه الممارسة الدولية تستند على إصدار معايير محاسبية دولية من الممكن أن تطبق على المستوى الدولي، و التي تستجيب لاحتياجات المؤسسات المسعرة في العديد من الأسواق المالية في العالم.

فلقد أصبحت المحاسبة تلعب دورا فاعلا و مؤثرا في حماية المتعاملين مع المؤسسة، لارتباط العلاقة بينها وبين مختلف المستخدمين لمخرجاتها المتمثلة أساسا في القوائم المالية، ونظرا لكون المحاسبة وسيلة وليست غاية في حد ذاتها، حيث نشأت وتطورت كنتاج طبيعي وضروري لتطور العوامل والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة على مختلف الفترات و العصور، والتي تطورت معها الحاجة إلى المعلومة بصفة عامة و إلى المعلومة المالية و المحاسبية بصفة خاصة، من أجل الوفاء و الالتزام بمتطلبات مستخدميها. من أجل ذلك نجد أن هناك حرصا من الجهات المختصة، على أهمية مواكبة المحاسبة للتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي و المالي الدولي، بحيث أنها تسعى لتفعيل دور هذه المهنة لخدمة الاقتصاد الوطني و ترقية المؤسسات المحلية، وذلك بتطبيق معايير المحاسبة التي تضفي الطابع الدولي والفعال على إعداد قوائم مالية مفيدة تلتزم المؤسسات الاقتصادية بها.

وفي هذا الصدد وجب على الجزائر إتباع النهج الدولي عن طريق اعتماد معايير المحاسبة الدولية، كما يظهر من خلال اختيار المجلس الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المحاسبية الدولية، خصوصا فيما يتعلق بتقديم و إظهار المعلومات في القوائم المالية الخمس، والخصائص الواجب توفرها في هذه المعلومات. وذلك بهدف إكمال مسار الإصلاحات الاقتصادية و توفير انسجام مع الاقتصاد العالمي، بما يمكن مؤسساتنا من الاتصال مع العالم الخارجي.

نتائج اختبار الفرضيات

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، ومن خلال الدراسة التفصيلية التي تطرقنا إليها في مختلف فصول و أجزاء البحث توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

فيما يتعلق **بالفرضية الأولى** والمتعلقة بإصلاح الإطار المحاسبي الجزائري عن طريق تبني المعايير المحاسبية ضرورة حتمية لاستكمال أعمال إصلاح النظام الاقتصادي و المالي الجزائري. فقد تم إثبات هذا الفرض وذلك بالاعتماد على ما تطرقنا إليه في الجانب النظري من هذا البحث، حيث أن الجزائر بدأت مسار كبير للإصلاحات في شتى الميادين و من بينها الميدان الاقتصادي و المالي منذ سنوات الثمانينات مع تغيير التوجه الاقتصادي من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي و من خلال الانفتاح الاقتصادي على الاقتصاد العالمي. بالإضافة إلى خوصصة العديد من المؤسسات العمومية الاقتصادية و إصدار مجموعة من القوانين مثل قانون النقد و الصرف و القانون التجاري من اجل ترسيخ هذا التوجه الاقتصادي. كما أن المؤسسة باعتبارها البنية الأساسية للاقتصاد وجب الاهتمام بها و رعايتها و حمايتها و حماية المتعاملين معها، و على اعتبار أن المحاسبة تعتبر نظام المعلومات الرئيسي و الأول في المؤسسة الذي يقوم بترتيب و معالجة و تصنيف الأحداث التي تمر بها و تصنعا في سبيل توفير معلومات شفافة و كاملة حولها كان لزاما الاهتمام بهذا الجانب أيضا.

يمكن القول بأن المحاسبة هي بشكل مختصر نظام لإنتاج المعلومة، لكن هذه المعلومة لا بد أن تكون مفيدة و نافعة، بحيث ترتبط منفعة المعلومة بدرجة إشباعها لحاجات مستعمليها بحيث تسمح لأي مستعمل من قياس و تقدير مردودية المؤسسة و كذا الأخطار التي تحيط بها أو التي تواجهها. على أساس ذلك يقع على عاتق المؤسسة الإفصاح عنها بالشكل المناسب.

من هنا جاءت ضرورة استكمال مسار الإصلاحات الاقتصادية و المالية التي شرعت فيها الجزائر بإصلاح الإطار المحاسبي الجزائري ممثلا في المخطط الوطني للمحاسبة الصادر في سنة 1975 في ظروف و واقع اقتصادي معين يختلف عما نعيشه في الوقت الحالي، فوقع الاختيار بعد مجموعة الآراء و الاقتراحات على تبني المعايير المحاسبية الدولية.

أما بخصوص **الفرضية الثانية** والمتعلقة بأن الجداول الشاملة التي تعدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا تلبي احتياجات أغلب مستخدميها وخاصة المستثمرين. هذا الفرض لقد تحقق من خلال احتكار عملية التوحيد

المحاسبي من طرف الدولة، الممثلة في سلطاتها الوصية وتماشيا مع النظام الاقتصادي الذي كان سائدا، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني أعد لأجل الإمداد بالمعلومات وبيانات عن المؤسسات لغرض فرض رقابة جبائية و خدمة لأغراض التخطيط. من أجل إعداد المجاميع الاقتصادية على المستوى الكلي دون الاهتمام بالاحتياجات الأخرى للمستعملين الآخرين مثل البنوك و الدائنين و بالأخص المستثمرين سواء على المستوى المحلي أو الدولي. حيث أن معظم هؤلاء المستثمرين بعيدون عن واقع المؤسسات و وضعيتها خاصة في ظل غياب سوق مالي نشط.

ومن خلال ما ورد في البحث تبين لنا أن المعلومات التي ينتجها المخطط المحاسبي الوطني لا تستجيب لاحتياجات مختلف المستخدمين خاصة المستثمرين، فهي قاصرة حتى على تلبية احتياجات التسيير الداخلي للمؤسسة، بحيث تسيطر على عملية إعدادها النظرة واحتياجات الإدارة الجبائية بحكم سيطرة التشريع الضريبي على المحاسبة، ونرى كذلك أن هذه المعلومات تطرح عدة مشاكل بالنسبة لمن يستخدمها سواء على مستوى الأكاديميين من خلال قيامهم بأبحاث في مجال المحاسبة، أو عند المهنيين وما تطرحه من مشاكل مرتبطة بممارساتهم المحاسبية.

فيما يخص **الفرضية الثالثة** والمتعلقة بمدى مساهمة التوحيد المحاسبي حسب معايير المحاسبة الدولية في تدعيم شفافية و ملائمة المعلومات المالية، فقد تم إثباته ذلك باعتبار أن المعلومات التي يقدمها المخطط المحاسبي الوطني تؤثر على عملية إعدادها الدولة واحتياجات الاقتصاد الكلي، والمحاسبة الوطنية إضافة إلى التأثير القوي من الإدارة الجبائية في العديد من المعالجات المحاسبية، و بالتالي تمس شفافيتها و في عرض الصورة الصادقة على المؤسسة والعمليات التي تقوم بها.

كما أن القوائم التي تعد في إطار المخطط المحاسبي الوطني تفتقد إلى معلومات هامة منصوص عليها حسب معايير المحاسبة الدولية، و هي المعلومات الموجودة في قائمة التدفقات النقدية، التي من شأنها مساعدة مختلف المستخدمين للمعلومات والمهتمين بالمؤسسة، من معرفة كل التدفقات النقدية المحصلة و المسددة للمؤسسة وتحديد أنواعها، من تدفقات نقدية استثمارية و تمويلية وتشغيلية، نضيف في هذا الصدد افتقار مخرجات المخطط المحاسبي الوطني إلى تقديم إيضاحات مرفقة للقوائم المالية يتم من خلالها الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة، وتحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في قوائمها المالية. إضافة إلى المعلومات التي من شأنها المساعدة في تحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة، ما من شانه أن يمكن متخذي القرارات من القدرة على المفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة، لاتخاذ القرارات المختلفة انطلاقا من ملائمة المعلومة المتاحة ومساعدتها على توضيح الغموض الذي قد ينشأ عن وضعية المؤسسة.

أما بخصوص **الفرضية الأخيرة** والمتعلقة بأن المعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي الجزائري لا تتمتع بالخصائص التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية. حيث أن المعلومات التي يوفرها المخطط المحاسبي الوطني لا تتوافق مع المبادئ والأسس المحاسبية المحددة من طرف معايير المحاسبة الدولية، فهو لا ينص على الشروط و الخصائص التي يجب توفرها في المعلومة المحاسبية باستثناء فرضه استمرارية نشر و عرض المعلومة في نفس الشكل و نفس الترتيب حتى تتمكن السلطات المعنية من استغلال تلك الجداول و إمكانية مقارنتها مع مؤسسات أخرى محلية، على العكس من ذلك فان المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما ورد في إطارها المفاهيمي تشترط أن تكون هذه المعلومات ملائمة و موثوقية حتى يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة من طرف مختلف المستعملين و الطالبين لها، بالإضافة إلى القابلية لفهم محتوى القوائم المالية لمن يتوفر على حد أدنى من المعرفة المحاسبية، كما أن للموثوقية التي تكتسبها المعلومة حسب المعايير الدولية تزيد من قوتها في الاعتماد عليها من قبل متخذي القرارات، والخاصية الأخرى التي تفرضها المعايير الدولية هي الملاءمة أين يراعى في إعداد وتقديم المعلومة إمكانية مساعدتهم في الاختيار بين البدائل المتاحة.

ومن خلال ما ورد في البحث المتضمن في الفصول النظرية، تبين لنا أن المعلومات التي ينتجها المخطط المحاسبي الوطني لا تستجيب للخصائص التي تنص عليها المعايير الدولية، على اعتبار أنها لا تلبي احتياجات مختلف الأطراف المستعملة لها. لذلك رأت الجزائر أنه من الضروري أن تسير على نهج الدول التي تسعى إلى تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، في سبيل إزالة الفوارق والاختلافات في الممارسات المحاسبية مع باقي دول العالم التي تتبنى المعايير الدولية، من أجل ترقية مؤسساتها و حمايتها و توفير معلومات أكثر شفافية و مصداقية حول واقع الأعمال في البلاد.

الخلاصة و النتائج

إن المفاهيم الخاصة بأهداف القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية والعناصر التي يجب أن تحتويها و يتم الإفصاح عنها، تغير في إطار التوجه المحاسبي العالمي الجديد. حيث أصبحت المعلومة تخدم أطرافا داخلية وخارجية، ولم تعد تتمثل هذه الأطراف في الاحتياجات على المستوى المحلي فقط، كما أصبحت جودة المعلومات ضرورة لا مفر منها لترشيد متخذي القرارات، حيث نسجل كذلك أن الجداول المحاسبية الشاملة حسب المخطط المحاسبي الوطني لم تعد كافية للوفاء بالمتطلبات التي يفرضها الواقع الجديد، ما أدى بالاستجابة إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي ابتداءا من 2010/01/01 .إذ أن التوحيد المحاسبي في ظل التطورات الاقتصادية يجب أن يأخذ منحى آخر يتعدى احتياجات مستخدمي القوائم المالية المحليين، إلى مستخدمين لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها.

بالإضافة إلى ما سبق فإن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق بشكل كبير مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، يجب أن يعتمد على مشاركة كل الأطراف الفاعلة في المجال المحاسبي من أكاديميين ومهنيين ممارسين وهيئات رسمية. وذلك بتبني إستراتيجية تأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول السابقة في التعامل مع المعايير الدولية و الاستفادة من أعمال وجهود الدول التي تسعى إلى تطبيقها، مع مراعاة خصوصية الواقع الاقتصادي و التجاري الجزائري من خلال التدرج في عملية التطبيق، كما أن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يتوافق و يتعارض في بعض الأحيان مع العديد من التشريعات والقوانين لاسيما الجبائية منها، بالإضافة إلى تأخر برامج التدريس و التعليم في المدارس و الجامعات في اعتماد برامج جديدة تساير الممارسات المحاسبية الجديدة لضمان و توفير الكفاءات اللازمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية على أكمل وجه.

كما أنه لابد من إتباع مجموعة من الإجراءات الأخرى التي تمكن من تفعيل أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر،عن طريق إعطاء دور أكبر للمجلس الوطني للمحاسبة، كما انه من الضروري معالجة المشاكل المستجدة و نشرها في اقرب الآجال الممكنة، بالإضافة إلى ذلك لا بد من تحديد إستراتيجية واضحة في مجال التوحيد و التقييس المحاسبي على المدى الطويل، تسمح بمواكبة التغيرات التي تحدث في كل المجالات، لتحقيق التحديث الدائم للنظام المحاسبي الجزائري.

أيضا إن تطبيق النظام المحاسبي و تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف يطرح العديد من المشاكل خاصة فيما يتعلق بمهمة المراجعة و محافظة الحسابات و مراقبة التسيير نظرا لتعدد و تنوع التطبيقات المحاسبية، و طغيان الجانب الشخصي لمعد القوائم المالية. على غرار عملية إعادة التقييم التي تختلف من شخص لآخر بما يقدم معلومات مختلفة.

التوصيات

من خلال التطرق لموضوع الدراسة المبين في الفصول الأربعة السابقة، وبناء على النتائج المتوصل إليها وسعيا لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن في هذا المجال أن نقدم بعض التوصيات التي ندرجها فيما يلي:

- لا بد على السلطات الوصية أن تشرك مختلف الفاعلين و المؤثرين في المجال المالي و المحاسبي من أكاديميين وممارسين للمهنة ومؤسسات رسمية و خاصة و بشكل عام كل المستخدمين و المهتمين بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، بحيث لا تأخذ عملية التوحيد اتجاه واحد موكل بالكلية لوزارة المالية فقط من خلال المجلس الوطني للمحاسبة، كما أنه من الضرورة بمكان تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة؛

- العمل على اعتماد نهج توحيد واضح وفعال، ينطلق من حصر احتياجات مختلف الأطراف التي تعنى باستعمال المعلومات التي تنتجها المحاسبة، ويرتكز على تعزيز العلاقة بين الهيئة المشرفة على عملية التوحيد والمؤسسات المعنية من خلال اعتماد قاعدة اتصال و تنسيق قوية، و تشجيع التعاون الخلاق للقيمة المضافة بين المهنيين والأكاديميين الجزائريين، والمحترفين الأجانب للارتقاء بمستوى المهنة والرفع من جودتها خاصة أمام مكاتب المحاسبة و المراجعة الأجنبية؛

- توفير الإمكانيات الضرورية وبذل الجهود اللازمة بغية إنجاح عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي لتحسين ظروف التسيير و توفير المعلومات اللازمة للمؤسسات، ما يسمح باتخاذ القرار في الوقت المناسب و بالمصداقية المطلوبة، و للرفع من تنافسية المؤسسات الجزائرية أمام نظيراتها الأجنبية. و للسماح للمؤسسات المحلية من الحصول و الوصول إلى مصادر التمويل الدولية؛

- من الأهمية بمكان القيام ببرنامج عاجل لإصلاح معمق على مستوى منظومة التعليم العالي والثانوي، خصوصا في تخصصات المحاسبة و المالية و التسيير بشكل عام، في سبيل الرفع من الكفاءات و المهارات الجديدة التي تطرحها المعايير المحاسبية الدولية، و تغير النظرة من المعلومة المحاسبية إلى المعلومة المالية التي تقدمها المحاسبة المالية و ليس المحاسبة العامة المبنية على قيم تاريخية. و ذلك بتنظيم أيام دراسية وملتقيات بمشاركة المتخصصين والأكاديميين و الباحثين في المجال لتفعيل دور مهنة المحاسبة وبيان أهميتها للمؤسسات ومختلف القطاعات، بالإضافة إلى العمل على إحداث هيئات مستقلة و متفرغة تتولى عملية السهر على تطبيق المعايير الدولية، والسهر كذلك على مراقبة الالتزام بها من طرف المؤسسات المعينة و متابعة أية مستجدات تحدث في المحاسبة الدولية للتكيف معها.

آفاق البحث

إن التعرض لموضوع التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر و موضوع معايير المحاسبة الدولية لا يمكن إحاطة كل جوانبه و حيثياته من خلال دراسة واحدة، ومنه فان هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الباحث وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة والممكنة في مجال معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد بالأخص، فمن هنا كل معيار محاسبي يمكن أن يكون موضوع بحث و دراسة مستقلة من خلال تطبيقاته و تأثيره على المؤسسات الجزائرية.

يمكن أيضا دراسة تأثير تطبيق المعايير الدولية على عملية المراجعة و فحص حسابات المؤسسات من خلال مهمة مراجع الحسابات، كما يمكن التطرق إلى دراسة مدى ملاءمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الحالي في الدول النامية و السائدة في طريق النمو.

المراجع

المراجع باللغة العربية

قائمة الكتب

1. أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت
2. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسيات؛ الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
3. بويعقوب عبد الكريم أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
4. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
5. ثناء القباني؛ المحاسبة الدولية؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛ 2002-2003
6. جبرائل كحالة و آخرون، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997
7. حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995
8. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2000
9. حيدر محمد علي بني عطا، نظرية المحاسبة و المراجعة، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007
10. خالد أحمد أمين و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتاب الأردني، الأردن، 1990
11. خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006
12. خيرت ضيف، أحمد رجب عبد العال، محمد شوقي، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981
13. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان، 2003
14. روبرت ميجز، سوزان هالي، ترجمة مكرم عبد المسيح، محمد عبد القادر اليسطس، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض، 2006
15. طارق حماد عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006
16. عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفق مخطط المحاسبة الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
17. عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991
18. عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999
19. عبد الحي مرعي؛ محمد سمير الصبان؛ التطور المحاسبي و المشاكل المعاصرة؛ دار النهضة العربية؛ بيروت؛ 1988
20. عبد السميع الاسيوفي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل، الأردن، 2002
21. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999
22. محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، ايتراك للنشر و التوزيع، 2005
23. محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
24. محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، احمد محمد كامل، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري و العملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002،

25. محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت
26. محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000
27. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح، دار وائل، عمان، 2004
28. نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية. الإطار الفكري و الواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1998
29. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000
30. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004
31. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم؛ دراسات متقدمة في المحاسبة المالية؛ دار الجامعة الجديدة؛ الإسكندرية؛ 2006
32. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007
33. يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية:مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر، الأردن، 2001

الوثائق الرسمية

34. الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة
35. القانون التجاري الجزائري، نسخة 2007
36. القانون رقم 07 -11، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخ في 25 / 11 / 2007
37. القانون رقم 91/08 المؤرخ في 28 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد
38. القرار المؤرخ في 14 جوان 1973 المتعلق بالتنظيم الداخلي للمجلس الأعلى المحاسبة
39. القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة
40. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة

المذكرات

41. محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية؛ مذكرة ماجستير، جامعية يحي فارس، المدية، 2009/2008
42. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ،أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2004

المراجع باللغة الأجنبية

Ouvrages

43. Anne le manh, catherine maillet, normes comptables internationales IAS/IFRS, édition foucher, France, 2005
44. Ayed Omar, Les états financiers contenus et construction pratique, édition C.L.E, Tunis, 2001
45. B. colasse, comptabilité générale: PCG et IAS, édition Economica, Paris, 2001
46. Bachy.B et simon.M, analyse financière des comptes consolidés normes IAS/IFRS, dunod, paris, 2005
47. C. collette et J. richard, comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxons, dunod, paris, 2000
48. C.mailet-baudrier et A. le manh, normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Foucher, paris, 2006
49. CAILLIAU J. C. : Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996
50. Chardonnet Léo, Comptabilité des sociétés spéciales, J. Delmas et Cie, Paris, 1967
51. Christian Prat Dit Hauret, Eric Ducasse, Normes comptables internationales – IAS/IFRS, édition de Boeck universitaire, France, 2005
52. Claude thomassin, Robin gagnon, finance corporative, Claude Thomassin éditeur, canada, 2003
53. Colasse B, Comptabilité générale, édition Economica, 5° édition, Paris, 1996
54. COLASSE Bernard: Théories comptables, edition Economica , Paris, 2000
55. Decock good.C et dosne.F, comptabilité internationale: les IAS/IFRS en pratique, édition economica, paris, 2005
56. DEGOS-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammarions, paris, 1998
57. DEROOVER R, la comptabilité à travers les âges, bibliothèque royale ALBERT, 1970
58. F. engel et F. kletz, cours de comptabilité général, école nationale supérieure de mines, France, 2006
59. GARNIER Pierre, la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, 2émé édition, dunond, paris 1972
60. Hoarau C, La France, Comptabilité internationale, édition Vuibert, Paris, 1997
61. J.F des rober, F. méchin, H. puteaux, normes IFRS et PME, édition dunod, paris, 2004
62. Jacqueline langot, Comptabilité anglo-saxonne: normes US GAAP et rapprochement avec les IAS/IFRS, édition économica, 2006
63. Jean michel palou, comptabilité approfondie et révision, groupe revue fiduciaire, paris, 2001
64. Jean-francois bosquet et thomas E. jones et eric delesalle, normes IAS/IFRS Que faut-il faire? Comment s'y prendre?, édition d'organisation, paris, 2005

65. Jean-luc siruguet, Lydia koessler, le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur, paris, 1998
66. Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000
67. M. Mehadjbia, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays: Le Plan Comptable National algérien, 1978
68. NIKITINE mare et REGENT M.O. introduction à la comptabilité, édition ammond colin, paris, 2000
69. Ouvrage collectif d'un groupe de travail de l'Association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion, Normes IAS/IFRS; édition d'organisation, 2004
70. Pascal barneto, normes IAS/IFRS application aux états financiers, édition dunod, paris, 2004
71. Pascal. B. Pierre, instruments financiers et IFRS, édition Dunod, paris, 2007
72. Philippe T, Hubert T, comptabilité en IFRS, Éditions d'Organisation, France, 2004
73. Raffounier Bernard, Hailler Axel, Walton Peter, Comptabilité Internationale, Vuibert, 1997
74. Robert maséso, André philipps et Chrisian raulet, comptabilité financière, édition dunod, France, 2005
75. Robert obert, comptabilité approfondie et révision, édition dunod, paris, 2000
76. Robert obert, DECF 6 comptabilité approfondie et révision, édition dunod, paris, 2003
77. Ross M. skinner, J. alex milburn, adaptation française: nadi chlala, jacques fortin, normes comptables: analyse et concepts, édition du renouveau pédagogique inc, canada, 2003
78. SACI djellou, comptabilité d'entreprise et système économique, expérience algérienne, OPU, 1991
79. Vernimmen.P, finance d'entreprise, édition dallouz, paris, 2002

Textes législatifs et réglementaires

80. Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité applicable aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifié
81. Arrête du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des êtas financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnements des comptes
82. CNC, Rapport sur les Travaux de la Commission de PCN, 2000
83. Conseil national de comptabilité; rapport sur l'évaluation du plan comptable national; Alger; 2000

84. Guide fiscal et comptable des amortissements, direction générale des impôts, Alger, 2008
85. Le cadre conceptuel des normes IFRS, ias01, ias02, ias07,ias11, ias16, ias17, ias18, ias20, ias23, ias41, ias38.
86. Ministère des finances, CNC, document de travail, 2005
87. Ministère des finances, conseil national de la comptabilité: rapport d'évaluation de PCN, Alger, novembre 1999
88. Projet 07, système comptable financier, ministère de finance, Alger, 2004

Cours et Séminaires

89. Ahmed mimeche, séminaire international sur les normes comptables IAS/IFRS: intervention sur les critiques du PCN et PCG 1957, tizi ouzou, 2008
90. Ahmed mimeche, séminaire sur les normes IAS/IFRS: exercices d'application, INSIM tizi ouzou, 2005
91. examen d'expertise comptable: comptabilité approfondie, intec.cnam, France, mars 2007
92. examen de comptabilité approfondie et révision DECF, session 2002
93. C.bourenane, M.mahi K.idrisi, Formation sur les normes comptable: règles générales de comptabilisations et d'évaluation des actifs, autre traitement autorise, immobilisations financières, B.B.A, octobre 2008
94. C.bourenane, M.mahi; K.idrisi, formation sur les normes IAS/IFRS: exercices d'application, ONEC/ conseil régional centre, bordj bouareridj, avril 2008
95. Cailliau J. C.: Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996
96. Christiane sautour, cours des normes comptables internationales, intec.cnam, paris,2009/2008
97. CNCC, séminaire formation des formateurs: enjeux de la mise en application des IFRS dans l'espace francophone, Alger, février 2007
98. Cours sur les normes comptables internationales IAS/IFRS, Jean-Jacques Friedrich, Université Jean Moulin LYON 3, France, 2004
99. Djilali, A, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les normes IAS/IFRS, séminaire sur la normalisation comptable internationale 2005, Alger
100. Djilali, A,(Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les normes IAS/IFRS) , séminaire sur la normalisation comptable internationale 24/09/-03/10/2005, Alger
101. El besseghi. M, Boussoura. M, Djadja. O, séminaire sur les Règles de comptabilisation et d'évaluation selon les normes IAS/IFRS, Ordre National Des Experts Comptables Commissaires Aux Comptes et Comptables Agrées Conseil Régional Centre, Alger, février 2008
102. F. engel et F. kletz, cours de comptabilité général, école nationale supérieure de mines, France, 2006
103. Gilbert Gélard, séminaire sur IFRS, Alger ESAA, mars 2008
104. Guide d'investir en Algérie, KPMG Algérie, janvier 2008, p187

105. H. benyekhlef; séminaire sur la normalisation comptable: normalisation et investissement; IEDF; Alger; 2004
106. ISGP, formation sur le SCF: Avantages du personnel, 2008
107. ISGP, formation sur les normes IAS: exercices d'application, Alger, juillet, 2008
108. Lamine Hamdi, M, "La profession comptable au Maghreb) ,«Algérie-Libye-Maroc-Mauritanie-Tunisie), document de séminaire, 2006
109. Marie christine bazin, Christelle bouguennec, Alfred spehner et Guilliaume blin, cours d'introduction a la comptabilité, intec.cnam, paris, 2008/2009
110. Ministre des finances, CNC, séminaire sur la normalisation comptable internationale et la présentation du projet de nouveau system comptable, 2007
111. Mireille et Christian zambotto, documentations sur la normalisation comptable, intec.cnam, France, 2006
112. Nicolas Praquin, Jacques Richard, Séminaire sur les normes comptables, ATELIER 1 – L'émergence des normes, universite paris dauphin, France, 2004
113. Pascale delvaille, norme comptable internationales: généralités présentation et évaluation dans le comptes individuels, INTEC, 2005/2006
114. Philipe avare, Antoine roger; Cristophe torse, cour finance d'entreprise, INTEC-CNAM, paris, 2008/2009
115. Sami Bouassida et Mohamed Mourad lakhdar, les normes IAS/IFRS en entreprise, VIP groupe et C.S.B audit et conseil, 2005, Tunisie
116. Sofiane Benbelkacem, séminaire international sur les normes comptable IAS/IFRS: intervention sur les contrats de location financement, Tizi-Ouzou, 2008
117. Vip groupe communication; Initiation aux normes comptables internationales, livret stagiaire, Alger, 2002

Revues

118. Eric Delesalle, revue française de comptabilité: provision pour grosse réparations et amortissement par composants, R.C.F. 351, France, 2003
119. Revue strategica, N°16, JANVIER 2006

Mémoires

120. Bouraoui. N, Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, mémoire de magister en science de gestion, ESC, Alger .1998
121. MEROUANI .S. Le projet du nouveau système comptable financier algérien .mémoire de magistère en sciences de gestion ; option management. ESC, Alger, 2006

Site internet

www.iasb.org
www. Aicpa.org
www.focusifrs.com

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOKRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE FINANCE — وزارة المالية

CONSEIL NATIONAL
DE LA COMPTABILITE — المجلس الوطني للمحاسبة

QUESTIONNAIRE D'EVALUATION DU PLAN COMPTABLE NATIONAL

Juillet 2000

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOKRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE FINANCE — وزارة المالية

CONSEIL NATIONAL
DE LA COMPTABILITE
Commission PCN — المجلس الوطني للمحاسبة

N° 0000471

FICHE D'IDENTIFICATION(1)

Identification de l'organisme
Nom ou raison sociale :…….....
Activité principale :……
Secteur :…….
Adresse :…….....
Téléphone :…… Fax :…….
Personne ayant rempli le support
Nom :…….
Fonction :……...

Date :
Signature

(1) la présente fiche d'identification devra être soigneusement remplie et transmise au CNC accompagnée des dépenses au questionnaire

PREAMBULE

Dans le souci de faire participer activement le plus grand nombre de professionnels et d'utilisation aux travaux de révision du plan comptable national, le Conseil National de la Comptabilité a élabore un second questionnaire d'évaluation du PCN plus simple, plus ouvert et moins contraignant que le président.

Ce questionnaire n'étant pas exhaustif, il vous appartient de formuler vos remarques et suggestions sur chacun des items qu'il contient et éventuellement sur les autres questions que vous jugerez utile d'aborder.

Les réponses précédées du numéro de la question doivent être transmises avant le 15 septembre 2000 à l'adresse indique ci-dessous.

Au terme de l'exploitation des réponses, il sera procède au regroupement des professionnels et utilisateurs qui auront répondu afin de les inviter à expliciter éventuellement leurs remarque et suggestions.

Nous vous saurons gré du soin que vous aurez apport au renseignement du présent questionnaire qui conditionnera dans une large mesure la qualité de l'évaluation de la pratique comptable actuelle et des réaménagements à apporter au Plan Comptable National.

Ministère des finances- Conseil National de la Comptabilité
5 rue Négrier- Place Emir Abdelkader- Alger

1. TERMINOLOGIE

10- Quels sont les concepts et termes contenus dans le PCN et qu'il conviendrait de mieux définir?
11- Quelles sont les définitions non contenues dans le PCN qu'il conviendrait d'insérer dans le nouveau plan comptable?

2. STRUCTURE GENERALE DU CADRE COMPTABLE

20- La structure du P.C.N vous parait-elle satisfaisante?
21- Le système de codification décimale adopte par le PCN est –il satisfaisant?

22- L'autonomie de la comptabilité analytique devrait-elle être maintenue ou abandonnée?

23- Convient-il de réserver une classe pour les engagements?

3. PRESENTATION DU BILAN

30- Quelles sont vos observations sur l'ordre de rangement des postes au bilan?

31- L'appellation et le contenu de la classe 1 vous paraissent-ils satisfaisants?

32- Le classement des investissements par nature vous parait-il approprie?

33- Le classement actuel des titres de participation est-il approprie?

34- L'ordre de classement des éléments de stocks est-il satisfaisant?

35- L'ordre de classement et le contenu des créances vous paraissent-ils satisfaisants?

36- L'ordre de classement et le contenu des dettes vous paraissent-ils satisfaisants?

37- L'utilisation des comptes de reclassement 40 et 50 parait –il opportune?

4- PRESENTATION DU TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

40- Quel serait le classement le plus approprie pour une meilleur présentation des différents soldes caractéristiques de gestion?
41- Quelles sont les améliorations à apporter au classement, au contenu et à la terminologie de chacun des comptes de la classe 6?

42- Quelles sont les améliorations à apporter au classement, au contenu et à la terminologie de chacun des comptes de la classe 7?
43- Quelles sont les améliorations à apporter au classement, au contenu et à la terminologie de chacun des comptes de la classe 8?

5- ANNEXES AUX DOCUMENTS DE SYNTHESE

50- Quelles sont les annexes aux documents annuels de synthèse qu'il convient d'ajouter, améliorer ou supprimer?

6- METHODES D'EVALUATION

60- Quelles sont les règles d'évaluation qu'il convient de préciser ou de modifier?
61- Le suivi des mouvements de stocks suivant de l'inventaire permanent doit-il être maintenu, assoupli ou supprime?

7- AUTRES OBSERVATIONS ET SUGGESTIONS

الملحق رقم 02: نموج الميزانية (الأصول) حسب المخطط الوطني للمحاسبة

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهلاكـــــات و المؤونات	المبلغ الصافي
	الاستثمارات			
20	المصاريف الإعدادية			
21	القيم المعنوية			
22	الأراضي			
24	معدات الإنتاج			
28	استثمارات قيد الانجاز			
	المجموع 02			
	المخزونات			
30	البضائع			
31	المواد و اللوازم			
33	منتجات نصف مصنعة			
34	منتجات قيد التنفيذ			
35	إنتاج تام الصنع			
36	فضلات و مهملات			
37	مخزون لدى الغير			
	المجموع 03			
	الحقوق			
	حسابات الخصوم المدينة			
40	حقوق الاستثمارات			
42	حقوق المخزونات			
43	حقوق على الشركات الحليفة			
44	تسبيقات على الحساب			
45	تسبيقات على الاستغلال			
46	حقوق على الزبائن			
47	النقديات			
48				
	المجموع 04			
	نتيجة الدورة(خسارة)			
	المجموع الإجمالي			

الملحق رقم 03: نموذج الميزانية(الخصوم) حسب المخطط الوطني للمحاسبة

رقـــــم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأموال الخاصة	
10	رأس المال	
11	أموال الاستغلال	
12	علاوات الإصدار	
13	الاحتياطات	
14	الإعانات	
15	فرق إعادة التقييم	
17	الارتباط بين الوحدات	
18	نتائج رهن التخصيص	
19	مؤونة الأعباء و الخسائر	
	المجموع 01	
	الديون:	
50	حسابات الأصول الدائنة	
52	ديون الاستثمار	
53	ديون المخزونات	
54	ديون على الحساب	
55	ديون على الشركات الحليفة	
56	ديون الاستغلال	
57	تسبيقات على الحساب	
58	الديون المالية	
	المجموع 05	
	نتيجة الدورة(ربح)	
	المجموع الإجمالي	

الملحق رقم 04: نموذج جدول حسابات النتائج حسب المخطط الوطني للمحاسبة

رقـــــم الحساب	تعيين الحسابات	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
70	مبيعات البضائع		xx
60	بضائع مستهلكة	xx	
80	**الهامش الإجمالي**		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		xx
72	إنتاج مخزن		xx
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		xx
74	خدمات مؤداة		xx
75	تحويل تكاليف الإنتاج		xx
61	مواد و لوازم مستهلكة	xx	
62	خدمات	xx	
81	**القيمة المضافة**		
81	القيمة المضافة		
77	إيرادات مختلفة		xx
78	تحويل تكاليف الاستغلال		xx
63	المستخدمين	xx	
64	ضرائب و رسوم	xx	
65	مصاريف مالية	xx	
66	مصاريف مختلفة	xx	
68	الاهلاكات و المؤونات	xx	
83	**نتيجة الاستغلال**		
79	إيرادات خارج الاستغلال		xx
69	مصاريف خارج الاستغلال	xx	
84	**نتيجة خارج الاستغلال**		
83	نتيجة الاستغلال		
84	نتيجة خارج الاستغلال		
880	**النتيجة الإجمالية للدورة**		
889	**الضريبة على أرباح الشركات**		
88	**نتيجة الدورة الصافية**		

الملحق رقم 05: نموذج الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

الأصول	N+1				N
	ملاحظة	المبلغ الإجمالي	الاهلاكـــــــات و المؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية					
الأصول الدائمة المادية					
الأصول الدائمة المعنوية					
الأصول الدائمة قيد الانجاز					
الأصول الدائمة المالية					
مجموع الأصول غير الجارية					
الأصول الجارية					
المخزونات					
الزبائن و الحسابات المشابهة					
مدينون آخرون					
الضرائب					
الخزينة و شبه الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع الإجمالي للأصول					

الخصوم	ملاحظة	N+1	N
الأموال الخاصة			
رأس المال المحرر			
علاوات و احتياطات			
فرق إعادة التقييم			
مرحل من جديد			
نتيجة الدورة			
المجموع 01			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب			
ديون أخرى غير جارية			
إيرادات مقيدة سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية 02			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خصوم الخزينة			
مجموع الخصوم الجارية			
المجموع الإجمالي للخصوم			

الملحق رقم 06: نموذج حسابات النتائج (حسب الطبيعة) حسب النظام المحاسبي المالي

	ملاحظة	N+1	N
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و الجاري تصنيعها			
إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج الدورة			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2- **استهلاك الدورة**			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
مصاريف العاملين			
الضرائب و الرسوم			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
الإيرادات العملية الأخرى			
المصاريف العملية الأخرى			
المخصصات الاهتلاكات و المؤونات			
استرجاع خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
الايرادات المالية			
المصاريف المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+7)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – الايرادات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المجمد			
و منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجتمع			

الملحق رقم 07: نموذج حسابات النتائج (حسب الوظائف) حسب النظام المحاسبي المالي

	ملاحظة	N+1	N
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
إيرادات أخرى عملية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملية			
النتيجة العملية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب النوع (مصاريف العاملين المخصصات للاهتلاكات)			
إيرادات مالية			
المصاريف المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتجات الغير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوع موضع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المجمد			
منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع			

الملحق رقم 08: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N+1	السنة المالية N
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و العاملين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية			
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية			
القسائم و الأقساط المقبوضة من الارباح			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات عن إصدار أسهم			
قسائم الأرباح و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من الاقراض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـــ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة و شبه السيولة			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـــ)			
الخزينة و ما يعادل الخزينة عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و ما يعادل الخزينة عند إقفال السنة المالية			
تغير الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم 09: جدول تدفقات الخزينة(الطريقة غير المباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N+1	السنة المالية N
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
– الاهتلاكات والمؤونات			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
– تغير الزبائن و الديون الدائنة الأخرى			
– تغير الموردين و الديون الأخرى			
– قيمة البيع التي تزيد أو تنقص الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مدفوعات عن شراء الأصول الدائمة			
تحصيلات عن مبيعات الأصول الدائمة			
تأثير تغيرات محيط التجميد			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال نقدا			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير أموال الخزينة			

الملحق رقم 10: جدول تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياجات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N.2						
تغيير الطرية المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N.1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق رقم11: قائمة بمعايير المحاسبة الدولية الى غاية 2008

AS 1	Présentation des états financiers
IAS 2	Stocks
IAS 7	Tableaux des flux de trésorerie
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
IAS 10	Événements postérieurs à la date de clôture
IAS 11	Contrats de construction
IAS 12	Impôts sur le résultat
IAS 14	Information sectorielle
IAS 16	Immobilisations corporelles
IAS 17	Contrats de location
IAS 18	Produits des activités ordinaires
IAS 19	Avantages du personnel
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IAS 23	Coûts d'emprunt
IAS 24	Information relative aux parties liées
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
IAS 27	États financiers consolidés et individuels
IAS 28	Participations dans des entreprises associées
IAS 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes
IAS 31	Participations dans des coentreprises
IAS 32	Instruments financiers : présentation
IAS 33	Résultat par action
IAS 34	Information financière intermédiaire
IAS 36	Dépréciation d'actifs
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IAS 38	Immobilisations incorporelles
IAS 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation
IAS 40	Immeubles de placement
IAS 41	Agriculture
IFRS 1	Première application des normes d'information financière internationales
IFRS 2	Paiement fondé sur des actions
IFRS 3	Regroupements d'entreprises
IFRS 4	Contrats d'assurance
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
IFRS 6	Prospection et évaluation de ressources minérales
IFRS 7	Instruments financiers : informations à fournir
IFRS 8	Information sectorielle

فهرس المحتويات

I. الإهداء.....
II. الشكر.....
III. قائمة المصطلحات.....
IV. ملخص الفهرس.....
V. قائمة الجداول.....
VI. قائمة الأشكال.....
قائمة الملاحق.....

المقـــدمة العامة

المقدمة العامة.....أ
إشكالية البحث.....ب
الأسئلة الفرعية.....ب
فرضيات البحث.....ب
مبررات اختيار الموضوع.....ب
أهمية الموضوع.....ج
أهداف الدراسة.....ج
منهجية الدراسة.....ج
الدراسات السابقة.....ه
خطة البحث.....و

الفصل الأول: الإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة

مقدمة الفصل 02
المبحث الأول: التطور التاريخ للمحاسبة.....03
I. التطور التاريخي للمحاسبة.....03
1. في العصور القديمة.....03
2. في العصور الوسطى.....04
3. في العصر الحديث.....05
II. مناهج دراسة النظرية المحاسبية.....07
1. المنهج الاستنتاجي.....07
2. المنهج الاستقرائي.....08
3. المنهج العلمي.....08
III. النظريات المؤثرة في تطور المحاسبة.....09
1. النظرية الرياضية.....09
2. النظرية القانونية.....10
3. النظرية الاقتصادية.....11

المبحث الثاني: أهمية و دور المحاسبة.....13
IV. طبيعة المحاسبة.....13
1. تعريف المحاسبة.....13
2. *مفهوم المحاسبة*.....14
V. المعلومة المالية و المحاسبية.....15
1. مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية.....15
2. الخصائص النوعية للمعلومة المالية..... 16
VI. وظائف و أدوار المحاسبة.....18
1. وظائف المحاسبة.....18
الأدوار الأساسية للمحاسبة.....20
المبحث الثالث: الفروض و المبادئ المحاسبية..... 23
I. الفروض المحاسبية..... 23
1. فرض الوحدة المحاسبية..... 24
2. فرض الاستمرارية.....24
3. فرض ثبات وحدة القياس النقدي.....25
4. فرض الدورية.....25
II. المبادئ المحاسبية.....26
1. مبدأ القيد المزدوج.....26
2. مبدأ التكلفة التاريخية.....26
3. مبدأ الحيطة و الحذر.....27
4. مبدأ عدم المقاصة.....27
5. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية.....27
6. مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.....28
7. مبدأ تحقق الإيراد.....28
8. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف.....28
9. مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.....29
10. مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.....29
11. مبدأ الصورة الصادقة.....29
12. مبدأ الأهمية النسبية.....30
III. المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية.....30
1. الأصول.....31
2. الخصوم.....31
3. الأموال الخاصة.....31
4. الإيرادات.....32
5. المصاريف.....32

خاتمة الفصل.....34

الفصل الثاني: التوحيد المحاسبي الدولي

مقدمة الفصل 36
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التوحيد المحاسبي..... 37
I. مفهوم التوحيد المحاسبي و أهميته..... 37
1. تعريف التوحيد المحاسبي..... 37
2. أهداف التوحيد المحاسبي..... 38
II. تيارات التوحيد المحاسبي في العالم..... 40
1. التوحيد المحاسبي من وجهة التيار الانقلوسكسوني..... 40
2. التوحيد المحاسبي من وجهة نظر التيار الفرانكفوني..... 41
III. معايير المحاسبة الدولية..... 43
1. لماذا المعايير المحاسبية الدولية..... 43
2. تعريف معايير المحاسبة 43
3. مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية..... 44

المبحث الثاني: عرض المعلومة المالية وفقا للمعايير الدولية..... 45
I. مبادئ عامة لعرض و تقديم القوائم المالية..... 46
II. القوائم المالية الواجب إعدادها و عرضها..... 47
1. الميزانية..... 47
2. جدول النتيجة..... 49
3. جدول تدفقات الخزينة..... 50
4. جدول تغيرات الأموال الخاصة..... 51
5. ملحق القوائم المالية..... 52
المبحث الثالث: قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي وفقا للمعايير الدولية..... 53
I. تقييم الأصول الثابتة المادية (غير الجارية)..... 54
1. التقييم الأولي عند تاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة..... 54
2. التقييم بتاريخ إعداد الميزانية..... 63
3. تقييم الأصل المادي غير الجاري بتاريخ التنازل 69
II. تقييم الأصول غير الجارية المعنوية..... 72
1. التقييم بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة..... 73
2. التقييم بتاريخ إعداد الميزانية..... 74
III. تقييم الأصول الدائمة المالية(غير الجارية)..... 75
1. مفاهيم أولية..... 75
2. قواعد التقييم و التسجيل..... 75
IV. تقييم المخزونات..... 77
1. التقييم عند الدخول ضمن الأصول..... 77
2. التقييم في نهاية الدورة..... 78

خاتمة الفصل 80

الفصل الثالث: التوحيد المحاسبي في الجزائر

مقدمة الفصل 82
المبحث الأول: المحيط المحاسبي في الجزائر..... 83
I. هيئات التوحيد المحاسبي في الجزائر 83
1. المجلس الأعلى للمحاسبة..... 83
2. المجلس الوطني للمحاسبة..... 84
3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين..... 85
II. أعمال التوحيد و التقييس المحاسبي في الجزائر..... 85
1. الأمر المتعلق بإصدار المخطط الوطني للمحاسبة..... 85
2. المخططات المحاسبية القطاعية..... 85
3. التعليمات الصادرة عن وزارة المالية..... 87

المبحث الثاني: دراسة المخطط الوطني للمحاسبة..... 89
I. أهداف المخطط الوطني للمحاسبة 89
II. الإطار التقني للمخطط الوطني للمحاسبة..... 90
1. المجموعة الأولى: الأموال الخاصة..... 90
2. المجموعة الثانية: الاستثمارات..... 91
3. المجموعة الثالثة: المخزونات..... 91
4. المجموعة الرابعة: الحقوق أو الذمم..... 91
5. المجموعة الخامسة: الديون..... 92
6. المجموعة السادسة: الأعباء..... 92
7. المجموعة السابعة: الإيرادات..... 92
8. المجموعة الثامنة: النتائج..... 93
9. القوائم المحاسبية الختامية..... 93
III. نقائص و عيوب المخطط الوطني للمحاسبة 94
1. نقائص مرتبطة بمشاكل تقنية..... 95
2. نقائص على مستوى المصطلحات..... 95
3. نقائص من حيث عرض المعلومة..... 96
4. نقائص على مستوى الأصول الثابتة المادية و المعنوية..... 97
5. نقائص على مستوى المخزونات..... 98
6. نقائص على مستوى المؤونات..... 98
7. نقائص على مستوى الإيرادات..... 99
8. نقائص أخرى..... 99
المبحث الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي..... 100
I. أعمال إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة..... 100
1. أعمال اللجنة الجزائرية المكلفة بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني 100
2. أعمال واقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي..... 101
II. الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي..... 101
1. تنظيم المحاسبة ومجال التطبيق..... 102
2. الإطار المفاهيمي..... 104

3. قائمة الحسابات وعرض القوائم المالية.....105
III. قواعد التقييم والتسجيل حسب النظام المحاسبي المالي.....106
1. المبادئ العامة في التقييم.....106
2. مبادئ التقييم التسجيل المحاسبي.....107
IV. نظام المحاسبة المبسط المطبق على المؤسسات المصغرة.....115
1. الإطار العام لنظام المحاسبة المبسط.....15
2. مبادئ تصحيحات آخر السنة.....116
3. القوائم المالية السنوية.....117
خاتمة الفصل.....118

الفصل الرابع: دراسة حالة تطبيقية

مقدمة الفصل 120
المبحث الأول: متطلبات الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.....121
I. عملية التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي.....121
1. تحضير المؤسسات الجزائرية.....121
2. تحديث الأطر التشريعية و الجبائية.....122
3. تهيئة وتحضير المحترفين و الممارسين (مهنة المحاسبة).....123
II. منهجية الانتقال إلى النظام الجديد.....124
1. بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.....124
2. المعالجة المحاسبية والميزانية الافتتاحية.....125
3. متطلبات عرض المعلومة عن عملية الانتقال.....126
III. صعوبات تطبيق النظام المحاسبيالمالي.....127
1. عقبات تحقيق الانتقال الكلي.....127
2. المزايا التي يمكن أن يقدمها النظام المحاسبي المالي.....128
المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية حول الانتقال إلى تطبيق SCF.....129
I. إجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة موضوع الدراسة.....130
II. الجداول الشاملة حسب المخطط الوطني للمحاسبة.....134
1. الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2006/01/01.....135
2. الميزانية الختامية بتاريخ 2006/12/31.....136
3. جدول حسابات النتائج بتاريخ 2006/12/31.....137
4. الميزانية الختامية بتاريخ 2007/12/31.....138
5. جدول حسابات النتائج بتاريخ 2007/12/31.....139
III. القوائم المالية حسب المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي.....139
1. الميزانية.....140
2. حسابات النتائج.....141
3. جدول تدفقات الخزينة.....142
4. جدول تغيرات الأموال الخاصة.....143
5. ملحق القوائم المالية.....144
خاتمة الفصل 158

الخاتمة العامة

الخلاصة العامة.....160
نتائج اختبار الفرضيات.....161
الخلاصة و النتائج.....163
التوصيات.....164
آفاق البحث.....164
قائمة المراجع.....166

الملاحق

الملحق رقم01: استبيان تقييم المخطط الوطني للمحاسبة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.....174
الملحق رقم 02: نموج الميزانية (الأصول) حسب المخطط الوطني للمحاسبة.....179
الملحق رقم 03: نموذج الميزانية(الخصوم) حسب المخطط الوطني للمحاسبة.....180
الملحق رقم 04: نموذج جدول حسابات النتائج حسب المخطط الوطني للمحاسبة.....181
الملحق رقم 05: نموذج الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.....182
الملحق رقم 06: نموذج حسابات النتائج (حسب الطبيعة) حسب النظام المحاسبي المالي.....183
الملحق رقم 07: نموذج حسابات النتائج (حسب الوظائف) حسب النظام المحاسبي المالي.....184
الملحق رقم 08: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة).....185
الملحق رقم 09: جدول تدفقات الخزينة(الطريقة غير المباشرة).....186
الملحق رقم 10: جدول تغيرات الأموال الخاصة.....187
الملحق رقم11: قائمة بمعايير المحاسبة الدولية إلى غاية 2008.....188

الفهرس الإجمالي 190