الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة
وزارة التعليـــم العـــالي والبحـــث العلمـــي
جـــــــــــامعة تبســـــــــة
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
مدرسة الدكتوراه: تحليل إستراتيجي صناعي، مالي ومحاسبي

القطب المكون: جامعة أم البواقي
تخصص: محـــاسبة وتدقيـــــق
رقم التسجيل:.....

النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:
رفيق يوسفي

إشـــــــراف:
أ.د. السعدي رجال

لجنـــة المناقشة

د. نور الدين زعيبط	أستاذ محاضر أ	جامعة قسنطينة	رئيسا
أ.د. السعدي رجال	أستاذ تعليم عالي	جامعة أم البواقي	مقررا
د. مصطفى عقاري	أستاذ محاضر أ	جامعة باتنة	عضوا
د. رضا جاوحدو	أستاذ محاضر أ	جامعة عنابة	عضوا

السنة الجامعية: 2010-2011

الإهداء

أهدى هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين

إلى إخوتي وأخواتي

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى جميع الأصدقاء والزملاء

شكر وتقدير

لا يسعني و أنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن أتوجه بأسمى عبارات الشكر والامتنان إلى:

الأستاذ الدكتور: السعدي رجال لقبوله الإشراف على هذا العمل وتوجيهاته القيمة؛

الدكتور: عمار جنينة للمساعدة وتقديم التوجيه والنصح والتدخل لدى مختلف الجهات أثناء الدراسة الميدانية؛

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتمحيص ومناقشة هذا العمل؛

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على انجاز وإتمام هذا العمل.

المحتويات

العنـــــــوان	الصفحة
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول: تطور المحاسبة دوليا ومحليا	01
المبحث الأول: محاسبة المؤسسة – لمحة تاريخية و مفاهيم أولية	03
المبحث الثاني: المحاسبة دوليا	21
المبحث الثالث: المحاسبة محليا	36
الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي	49
المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	51
المبحث الثاني: قواعد الإدراج والتقييم وسير الحسابات	64
المبحث الثالث: الكشوف المالية	92
الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	100
المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم	102
المبحث الثاني: المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية	113
المبحث الثالث: المعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي	133
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية–متطلبات التطبيق	160
المبحث الأول: تسيير الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	162
المبحث الثاني: عرض الإستبيان	171
المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الإستبيان	177
الخـــــــــاتمة	199
المراجع	204
الملاحـــــق	211
فهرس المحتويات	229

قائمة الأشكال البيانية

العنـــــــوان **الصفحة**

الشكل رقم (1-01)-هيكل نظرية المحاسبة..... 08
الشكل رقم (1-02)-نظم المعلومات..... 12
الشكل رقم (1-03)-النموذج المحاسبي..... 14
الشكل رقم (1-04)-مصادر الفروق المحاسبية..... 25
الشكل رقم (1-05)-الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية..... 34
الشكل رقم (2-01)-طرق دمج الحسابات (الحسابات المدمجة والمجمعة)..... 74
الشكل رقم (4-01)-توزيع المشاركين حسب الجنس..... 179
الشكل رقم (4-02)-توزيع المشاركين حسب العمر..... 179
الشكل رقم (4-03)-توزيع المشاركين حسب الوظيفة..... 181
الشكل رقم (4-04)-توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية..... 181
الشكل رقم (4-05)-توزيع المشاركين حسب الولاية..... 182
الشكل رقم (4-06)-توزيع المشاركين حسب القطاع..... 182
الشكل رقم (4-07)-عدم قدرة المخطط على مواكبة التحولات الإقتصادية..... 183
الشكل رقم (4-08)-ضرورة الإصلاحات الاقتصادية..... 184
الشكل رقم (4-09)-ضرورة الإصلاح المحاسبي..... 185
الشكل رقم (4-10)-أسباب إصلاح النظام المحاسبي المالي..... 185
الشكل رقم (4-11)-الإقتناع بالإصلاحات المحاسبية..... 186
الشكل رقم ((4-12)-أهمية التغيرات التي طرأت على الممارسات المحاسبية..... 186
الشكل رقم (4-13)-صعوبة التخلي على الممارسات المسندة للمخطط..... 187
الشكل رقم (4-14)-الخبرة الحالية وإمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 187
الشكل رقم (4-15)-إعادة تكوين المحاسب..... 188
الشكل رقم (4-16)-نسبة متابعة دورات تكوينية..... 188
الشكل رقم (4-17)-فترة التكوين..... 189
الشكل رقم (4-18)-تقييم التكوين..... 189
الشكل رقم (4-19)-مدى الرضا عن التكوين..... 189

تابع الجدول السابق:

الشكل رقم (4-20)-الموقف من المؤتمرات والندوات..... 190
الشكل رقم (4-21)-نسبة حضور المؤتمرات..... 190
الشكل رقم (4-22)-تقييم المؤتمرات..... 190
الشكل رقم (4-23)-أثر التكوين الأكاديمي على الممارسات المحاسبية لخرجي الجامعات.... 191
الشكل رقم (4-24)-الموقف من إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي..... 191
الشكل رقم (4-25)-مشاكل التطبيق..... 193
الشكل رقم (4-26)-إستراتيجية مواجهة مشاكل التطبيق..... 193
الشكل رقم (4-27)-الإطار القانوني..... 193
الشكل رقم (4-28)-فترة التأهيل..... 193
الشكل رقم (4-29)-أثر التنظيم الجبائي على الممارسات المحاسبية..... 194
الشكل رقم (4-30)-التوافق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي..... 194
الشكل رقم (4-31)-إمكانية التقييم وفق القيمة العادلة..... 195
الشكل رقم (4-32)-أثر مشاكل التقييم على تطبيق النظام..... 195
الشكل رقم (4-33)-ضرورة تكييف الأنظمة التسييرية..... 196
الشكل رقم (4-34)-المؤسسة وتكييف أنظمة التسيير..... 196
الشكل رقم (4-35)-المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ومدى الإستعداد للتطبيق..... 196

قائمة الجداول

العنـــــــوان **الصفحة**

الجدول رقم (1- 01)-المخطط المحاسبي العام..... 37
الجدول رقم (3-01)-تصنيف المعايير المحاسبية الدولية..... 110
الجدول رقم (4-01)-الإحصائيات الخاصة باستمارة الإستبيان..... 175
الجدول رقم (4-02)-نموذج لقاعدة تفريغ البيانات..... 177
الجدول رقم (4-03)-توزيع المشاركين حسب الجنس..... 178
الجدول رقم (4-04)-توزيع المشاركين حسب العمر..... 178
الجدول رقم (4-05)-توزيع المشاركين حسب الوظيفة..... 180
الجدول رقم (4-06)-توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية..... 180
الجدول رقم (4-07)-توزيع المشاركين حسب الولاية..... 182
الجدول رقم (4-08)-أسباب إصلاح النظام المحاسبي..... 184
الجدول رقم (4-09)-فترة التكوين..... 188
الجدول رقم (4-10)-إستراتيجية مواجهة مشاكل التطبيق..... 192

قائمة الملاحق

العنـــــــوان **الصفحة**

الملحق رقم 01-رسالة الإستبيان..... 212
الملحق رقم 02-إستمارة الإستبيان باللغة العربية 213
الملحق رقم 03-إستمارة الإستبيان باللغة الفرنسية 217
الملحق رقم 04-مخرجات المعالجة الإحصائية بواسطة SPSS..... 221

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
AFNOR	Association Française de Normalisation
AIA	American Institut of Accountants
AICPA	American Institut of Certificat Public Accountants
ARC	Accounting Regulatory Committee
CAPA	Confideration of Asian and Pacific Accountants
CMP	coût moyen pondéré
CNC	Conseil National de la Comptabilité
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Financial Accounting Standard Board
FIFO	First In First Out
GAAP	Generally Accepted Accounting Principals
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASC-F	International Accounting Standards Committee Foundation
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IFRC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Statement
IOSCO	International Organization of Securities Commission
LIFO	Last In First Out
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
PCR	Plan Comptable Révisé
SAC	Standards Advisory Council
SCF	Système Comptable Financier
SIC	Standing Interpretations Committee
UE	Union européenne

المقدمة العامة

1. تمهيد

شهد العالم تطورات إقتصادية متلاحقة خلال الربع الأخير من القرن الحالي كان لها إنعكسات واضحة على بيئة الأعمال و التنظيمات الاقتصادية التي تضمها، فامتدت نشاطات بعض الوحدات الاقتصادية لتتجاوز الحدود الإقليمية وإنتشرت فروعها في مختلف أنحاء العالم، وظهرت تكتلات إقتصادية عملاقة وتزايد الاهتمام بالاستثمار الأجنبي خاصة في الدولة النامية، كل هذه العوامل بالإضافة إلى إختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، وما ينتج عنها من مخاطر أدت إلى تزايد الاهتمام بالتوحيد المحاسبي الذي يؤدي إلى توحيد اللغة وتبني مفاهيم ومصطلحات وتعاريف واحدة، وتوحيد المبادئ وطرق العمل وإعداد المعلومات والإفصاح عنها وتوحيد أشكال القوائم المالية، وإنتاج معلومات مفيدة، ذات مصداقية قابلة للمقارنة، تساعد مستخدميها على إتخاذ القرار، وتوفير قوائم مالية ملائمة ومقبولة دوليا، من خلال تطبيق معايير المحاسبية الدولية من طرف الكيانات و التكتلات الاقتصادية والدول التي ترغب في تطوير نظامها المحاسبي لتواكب متطلبات العصر.

مع هذا الإتجاه المتنامي لعولمة المحاسبة، تفاعلت الجزائر بشكل إيجابي فبعد أن وجدت نفسها بعد الإستقلال مجبرة على تطبيق المخطط المحاسبي العام (PCG) لسنة 1957 الموروث عن الحقبة الإستعمارية، قامت بجملة من الإصلاحات مست نظامها المحاسبي بعد تبنيها للنظام الإقتصادي الموجه كللت بصدور المخطط الوطني المحاسبي والذي دخل حيز التطبيق منذ سنة 1976، ومع تخلي الجزائر على الإقتصاد الموجه والتحول إلى إقتصاد السوق، وما واكبها من إنفتاح إقتصادي وتحرير للتجارة الخارجية ودخول الشركات متعددت الجنسيات السوق الجزائرية ولا سيما في قطاع المحروقات، أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يستجيب لمختلف الإحتياجات وكشفت الممارسات المحاسبية على العديد من النقائص ووجهت للمخطط العديد من الإنتقادات، وعليه أصبح تعديله ضرورة وحتمية ملحة لتكييفه مع متطلبات إقتصاد السوق ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الدولي، وبداية من الثلاثي الثاني من سنة 2001 بدأت عملية الإصلاح التي مولت من طرف البنك الدولي وأوكلت للعديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية كللت هاته الجهود بتبني النظام المحاسبي المالي.

بصدور القانون 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، تبين أن خيار هيئة التوحيد في الجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني والتي سادة ما يقارب ربع قرن من الزمن، وبدأت تبرز على الساحة جملة من المشاكل وردود الأفعال أهمها تأجيل تطبيق هذا النظام إلى الفاتح من جانفي 2010 وتوالت بعد ذلك عمليات إصدار النصوص التشريعية والتنظيمية المحددة لكيفيات وإجراءات التطبيق بالموازاة مع العديد من ردود الأفعال، وفي مقدمتها موقف مجلس المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة من عملية الإصلاح، نظرا لعدم إشراك أصحاب المهنة وإستشارتهم، بالإضافة للمشاكل التي واجهتها المؤسسة الإقتصادية الجزائرية لتأهيلها لضمان الانتقال نحو النظام الجديد بإعتبارها المعني الأول بتطبيق هذا النظام.

2. طرح الإشكالية

يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاجا للتوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية، التي من شأنها تلبية إحتياجات المستثمرين سواءا المحليين أو الأجانب، ويرتبط نجاح تطبيقه بالخصوص بالشروط والإجراءات الكفيلة بالإنتقال السلس من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وعليه فالسؤال الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث، يمكن صياغته على النحو الآتي:

ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية ؟ وهل إستوفت الجزائر متطلبات التطبيق ؟

وتزداد أهمية هذا التساؤل بالنظر للجهود المبذولة من قبل مختلف الأطراف المعنية بتطبيق هذا النظام، فالجزائر بتبنيها لنظام محاسبي جديد في ظل جهود التوافق المحاسبي الدولي، كأحد الأساليب المنتهجة لتسهيل المعاملات الدولية، وإزالة الحواجز والعراقيل أمام المستثمر الأجنبي وفي مقدمتها إختلاف الطرق المحاسبية، تسعى جاهدة لتطوير نظامها المحاسبي لمواكبة جهود العولمة المالية والمحاسبية، فهل تتوفر الجزائر على المتطلبات الضرورية التي تجعلها مستعدة لتطبيق هذا النظام ؟

ومهما تكن الإجابة فالمهم هو كيف يمكن للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية التعامل مع هذا الوضع ؟ وما هي الإستراتيجية المنتهجة لمواجهة تحدي نجاح الانتقال للنظام المحاسبي المالي الجديد وتسيير المرحلة الإنتقالية بفعالية رغم النقائص والمشاكل والعراقيل ؟

3. فرضيات البحث

يستند هذا البحث إلى الفرضيات التالية:

- يعود إصلاح النظام المحاسبي إلى التحولات الإقتصادية الراهنة التي إنتهجتها الجزائر بتبنيها لإقتصاد السوق وسياسات العولمة وتنامي دور ونفوذ الشركات متعددة الجنسيات؛

- تتوقف إستجابة النظام المحاسبي المالي للإحتياجات المختلفة لمستخدمي المعلومات المحاسبية في ظل جهود العولمة المحاسبية على مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية؛

- نجاح مسار تطبيق النظام المحاسبي المالي يقتضي جملة الإصلاحات التي يجب أن تتم بالموازاة على المنظومة الجبائية والتشريعية، بالإضافة إلى تأهيل المؤسسة الإقتصادية وتدريب العنصر البشري؛

- يتوقف الإنتقال السلس من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي على الإستعداد الجيد للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية؛

4. مبررات إختيار الموضوع

تتجلى مبررات إختيار الموضوع من خلال مايلي:

- الإهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالمحاسبة الدولية نتيجة للإنفتاح الإقتصادي وتبني سياسات العولمة وتشجيع الإستثمار الأجنبي؛

- دخول النظام المحاسبي المالي الجديد حيز التطبيق.

5. أهمية الموضوع

تكمن أهمية البحث في الموضوع في تزامنه مع بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، الذي سيساهم دون شك في خلق المناخ الملائم لترقية الممارسات المهنية في مجال المحاسبة، وجعلها تواكب التطورات التي تحصل في الدول التي من حولنا والتي تراهن على إستقطاب رؤوس الأموال ونقل التكنولوجيا إليها.

6. تحديد إطار الدراسة

تهتم هذه الدراسة بالنظام المحاسبي للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية في ظل الإتجاه الدولي نحو توحيد التطبيقات المحاسبية، وعليه فاهتمامنا الأساسي سينصب على الإطار العام للنظام المحاسبي دون الخوض في التفاصيل التقنية لموضوع المحاسبة، وهذا من خلال عرضنا لمختلف المراحل التاريخية التي مرت بها المحاسبة دوليا ومحليا، بالتركيز على النظام المحاسبي المالي الجديد.

7. أهداف الدراسة

بالإضافة للإجابة على التساؤل الرئيسي للبحث، وإختبار صحة الفرضيات المتبناة، تهدف هذه الدراسة إلى مايلي:

- إبراز إختلاف الأنظمة المحاسبية والأسباب التي أدت إلى ضرورة التوافق والتوحيد؛
- إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية؛
- تسليط الضوء على الجهود التي تبذلها المؤسسة لتأهيلها كي تكون قادرة على تطبيق هذا النظام؛
- إستقصاء أراء المهنيين حول جملة من القضايا المتعلقة بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ومختلف الإجراءات والجهود التي تبذلها المؤسسة الإقتصادية الجزائرية في هذا المجال.

8. منهجية الدراسة وأدواتها

من أجل بلوغ تطلعات الدراسة، ستتم الإستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة، سنعتمد على المنهج الوصفي عند تناول التطور التاريخي للمحاسبة وعند إستعراض نماذج التوافق والتوحيد المحاسبي على المستوى العالمي، كما سوف نعتمد على المنهج التحليلي المقارن عند دراسة مدى الالتزام بالمعايير الدولية، وسينتهج المنهج الاستقرائي بالاعتماد على الإستبانة في الشق المتعلق بمتطلبات التطبيق، وسنستخدم لتحليل نتائج الدراسة الإحصائية برنامج SPSS 15.0.

9. الدراسات السابقة

في حدود علم الباحث تعتبر الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل:

– مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2004.

عالجت هاته الأطروحة موضوع إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، من خلال البحث في مسار التوحيد المحاسبي الدولي، أهداف هيئات التوحيد المحاسبي وموقفها من العولمة، مكانة الإصلاح المحاسبي في إستراتجية الإصلاح الاقتصادي، نموذج التوحيد الملائم لسياسات الانفتاح الاقتصادي التي تبذلها الجزائر وتقييم واقع وخصوصيات الميدان المحاسبي الجزائري.

أظهرت نتائج الدراسة إدراكا قويا وإجماعا كبيرا حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في الجزائر ليتماشى مع سياسات الانفتاح الاقتصادي.

– عبد الكريم شناي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و التجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، سنة 2009.

تعرض الباحث إلى تطور المحاسبة على المستوى المحلي و الدولي، وإلى مشروع النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وحاول توضيح الإطار المفاهيمي ومجال التطبيق وطبيعته وأهدافه والمبادئ المحاسبية

الأساسية، كما قام بتقديم القوائم المالية وفقا للمعيار الأول وكذا مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد وتعرض للتقييم و التسجيل وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

توصل الباحث إلى أن منافع تطبيق النظام المحاسبي الجديد أكثر من المعوقات واعتماد هذا النظام سيسمح للجزائر مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي، وخلص إلى أن القوائم المالية في المؤسسة يمكن تكييفها مع المعايير الدولية عن طريق التحضير الجيد.

– محمد الدينوري سالمي، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة شركة رويال موندیال الوادي)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و التجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، سنة 2009.

تطرق الباحث إلى مدخل نظري للمحاسبة المالية و تعرض لمختلف المراحل تطور المحاسبة ونشأة معايير المحاسبة الدولية وهيأتها وتطورها وأهم المعايير بالتركيز على معيار قوائم التدفقات النقدية كما حاول تطبيقها على المؤسسة محل الدراسة وتحليل النسب المستخلصة منها.

أستنتج الباحث أنه يمكن للمؤسسة الجزائرية الإستعانة بقائمة التدفقات النقدية وتحليلها باستخدام النسب وفقا لمعايير المحاسبة الدولية لما لها من أهمية، إلا أن تطبيق هذا المعيار يستوجب وجود بورصة للأوراق المالية.

10. خطة وهيكل البحث

تبعا للأهداف المسطرة لهذا البحث، ولمعالجة الإشكالية وإختبار الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، كل فصل تسبقه مقدمة وتعقبه خاتمة.

– الفصل الأول: " **تطور المحاسبة دوليا ومحليا** "، سنحاول في هذا الفصل عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية ثم التطرق إلى أهم ما يميز تطبيق الأنظمة المحاسبية (النظام الفركوفوني، الانجلوسكسوني) مع التركيز على أوجه الاختلاف والإشارة إلى فائدة التوافق والتوحيد ، و أخيرا التطرق إلى تطور النظام المحاسبي في الجزائر منذ الإستقلال إنطلاقا من المخطط المحاسبي العام وصولا إلى النظام المحاسبي المالي.

- الفصل الثاني: " **النظام المحاسبي المالي** "، يهتم هذا الفصل بشرح أهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي إنطلاقا من الإطار المفاهيمي وقواعد التقييم والاعتراف، وصولا إلى سير الحسابات والكشوف المالية الواجب إعدادها.

- الفصل الثالث: " **النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية** "، سنتناول من خلال هذا الفصل معايير المحاسبة الدولية من حيث النشأة والمفهوم، والهيئات المكلفة بإعداد المعايير ومسار تطورها التاريخي، ثم سنقوم بعرض المعايير بعد تصنيفها لنتمكن من الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بها، وأخيرا سنحاول إجراء مقارنة بينها وبين النظام المحاسبي المالي للوصول إلى مدى التوافق.

- الفصل الرابع " **متطلبات التطبيق** "، سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى الجهود المبذولة من قبل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية لتأهيلها كي تستطيع تطبيق هذا النظام، والتي سنتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، التي حاولنا من خلالها قياس مدى تطابق وجهة نضرنا مع مجتمع الدراسة المتكون من الممارسين لمهنة المحاسبة، حول جملة من القضايا المرتبطة بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

الفصل الأول

تطـــــــــور المحاسبـــــــة

دوليـــــــا ومحليـــــــا

الفصل الأول: تطور المحاسبة دوليا ومحليا

مرت المحاسبة في تطورها بالعديد من المراحل بدء من وظيفة العد والقياس التي عرفت بها خلال العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل التي ظهرت مع بداية العصور الوسطى، إلى وظيفة الإتصال أين أصبح دورها الأساسي هو الإجابة على الاحتياجات المختلفة للمعلومات، ونتيجة للتغيرات التي ميزت الاقتصاد العالمي خلال الربع الأخير من القرن الماضي وإتجاهه نحو العولمة، وظهور تكتلات اقتصادية كبرى إمتد نشاطها إلى مختلف أنحاء العالم، كان لابد للمحاسبة مواكبة هذه التحولات الأمر الذي دفع بها إلى البحث عن مرجعية محاسبية توحد المفاهيم على المستوى الدولي.

تعتبر المحاسبة وسيلة أساسية للإتصال، تختلف أساليبها وطرق تطبيقها من بلد إلى أخر، لذلك فالاختلاف الذي ميز الأنظمة المحاسبية بين دول العالم أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية على إتخاذ قرارات تعتمد على معايير موحدة، ودفع بالكثير من المنظمات الدولية والهيئات المهنية لتكثيف جهودها لإرساء معالم التوحيد والتوافق المحاسبي، من خلال البحث لزيادة الانسجام والتوافق بين الممارسات المحاسبية المختلفة، ووضع حدود لهذه الاختلافات وإيجاد ممارسات محاسبية تحظى بصفة القبول الدولي.

تأثرت الجزائر بهذه التحولات ، فبعد أن وجدت نفسها بعد الاستقلال مجبرة على تطبيق المخطط المحاسبي العام (PCG) لسنة 1957 الموروث عن الحقبة الإستعمارية، عمدت إلى إصلاحه بعد تبنيها للنظام الاقتصادي الموجه، فطبقت المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975، إلا انه عجز على مواكبة التحولات الاقتصادية وتخلي الجزائر عن الاقتصاد المخطط وتحولها إلى اقتصاد السوق من خلال سياسات الإصلاح الاقتصادي وقوانين الخوصصة التي فتحت المجال للاستثمار الأجنبي، فأصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع التطورات الحديثة وكشفت الممارسات المحاسبية على العديد من النقائص ووجه له العديد من الانتقادات، وأصبح من الضروري إصلاحه.

المبحث الأول: محاسبة المؤسسة – لمحة تاريخية و مفاهيم أولية

تعتبر المحاسبة أحد فروع العلوم الاجتماعية تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه في المؤسسة الاقتصادية على اختلاف أنواعها ومجالات نشاطها، تنحصر وظيفتها الأساسية في تسجيل العمليات المالية في صورة نقدية وتبويبها وتلخيصها، بهدف إعداد تقارير دورية عن نشاط المؤسسة وتقديم معلومات ذات قيمة لمستعمليها، بهذا نجد المحاسبة تعبر عن عملية تحديد وقياس النشاط الاقتصادي على مستوى الوحدات الاقتصادية و على المستوى الوطني، بما يتيح توصيل أفضل المعلومات المستخدمة في مجال إتخاذ القرارات وهي بذلك مثل غيرها من العلوم تقوم على مجموعة من المبادئ نشأت وتطورت نتيجة لجهود العديد من الهيئات الأكاديمية والمنظمات المهنية عبر مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي.

وعليه تطور مفهوم المحاسبة بحسب الحاجة إليها، فكان مفهومها في بداية ظهورها لا يتعدى العد والقياس ثم أصبحت تعرف على أنها فن تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة لغرض المتابعة والرقابة ووصولا لكونها أحد أفضل نظم المعلومات الإدارية، ترشد مستخدميها لإختيار البدائل والمساهمة في إثراء قاعدة البيانات لأجل إتخاذ القرارات وفق معايير التسيير الملائمة، لذا يجمع جل المهتمين بالبحث في موضوع المحاسبة على ضرورة الإهتمام بالإيضاح التاريخي لتطور المحاسبة، ليس فقط بهدف اكتشاف الماضي والوقوف على الحقائق، بل لفهم وإدراك الحاضر واكتشاف القدرة على إدراك المستقبل من منطلق ضرورة التعرف على تاريخ العلوم.

1. لمحة تاريخية عن المحاسبة

نشأت المحاسبة منذ القدم، وتطورت نتيجة للجهود المبذولة في المجال النظري والعملي، ملبية للحاجة المستمرة و الدائمة لمعلومات محاسبية ملائمة وفعالة، خدمة لمستعمليها داخل وخارج المؤسسة للاستفادة منها لأغراض التسيير وإتخاذ القرار، فالفكر المحاسبي يعتبر نتاج عملية تراكمية عبر الزمن، تأثر بالأوضاع الإجتماعية والاقتصادية السائدة في كل مرحلة من مراحل تطوره.

1.1 المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى

تعود نشأت المحاسبة التي كان مرادفها العد و القياس إلى بداية الحضارة الإنسانية منذ أن استطاع الإنسان أن يعبر عن أفكاره كتابة و بالأرقام [1]، فقد أثبتت بعض الحفريات في خرائب بابل آثار تعود إلى عهد الأشوريين منذ حوالي (3500 سنة) قبل الميلاد تشبه السجلات المحاسبية في شكل ألواح من

[1] خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2005، ص 9 .

الطوب، إضافة إلى شرائع حمورابي والتي شملت ضمن موادها على ثلاثة مواد (100، 104، 105) ترجمت من قبل عدة مؤرخين، تتضمن إجراءات تنظيم وسير الممارسات المحاسبية. [1]

ويجمع جل الباحثين في تاريخ المحاسبة أن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا بعد النظام الذي خلفه المصريون القدامى، كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا، ويعود لهم الفضل في وضع أول نظام للمدفوعات الحكومية في الفترة مابين (415، 418) قبل الميلاد. [2]

في العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية، إلى ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل إيرادات ونفقات الإمبراطورية، وخلال هذه الحقبة التاريخية خطت المحاسبة خطوات كبيرة إلى الأمام بفضل عاملين رئيسين

- البدء في استخدام وحدة النقد وسيلة لعمليات التبادل التجاري بدء من القرن السادس قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي؛
- ظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبيا بدءا بنظام العد اليوناني ثم الروماني وأخير النظام العددي الهندي و العربي. [3]

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور مع ظهور الإسلام، بعد التوسع في مناطق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة و إيراداتها، وقد عرض المازندراني دفتر استخدمه العرب والمسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر و الإيرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج.

في القرون الوسطى في أوروبا، بدأت تظهر الحاجة إلى مسك الحسابات بصفة ملحة، وهذا بعد ظهور الأسواق وانتشرها، إلا أن المحاسبة السائدة في تلك الفترة كانت محاسبة بسيطة، تقتصر على مسك دفتر واحد فقط.

2.1 المحاسبة في عصر التجارة

مع تطور التجارة واتساعها وتعدد وتنوع العمليات المالية، تصاعد الإهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر وأفردت لها عدة كتابات خاصة في القرن الثالث والرابع عشر ميلادي، وكان ذلك مؤشرا على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى المجال النظري.

[1] ROBERT Obert, **La Construction Du Droit Comptable**, 20/11/2009, http://pagesperso-orange.fr /robert.obert/ La_construction_du_droit_comptable_2008.pdf. P32.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 12.

[3] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 20.

مع نهاية القرن الرابع عشر صدرت موسوعة لوقا باشولو (Luca Paciolo) استعرضت لأول مرة مبادئ القيد المزدوج التي عرفت انتشرا واسعا في أوربا، واعتبرت شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية واستحداثها ولأول مرة ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي:[1]

- المذكرة: تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحليل طبيعة هذه العمليات؛
- اليومية: تسجل فيها العمليات حسب طبيعتها، مدينة أو دائنة، وحسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها؛
- دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصديها بطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لاستخراج الرصيد.

توالت الأبحاث استجابة للتطورات الاقتصادية آنذاك إلى أن توصل كلود إيرسون (Clude Irson) إلى تحديد مفهوم للميزانية، وظهرت قائمة الربح و الخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة 1600ميلادي، وكان الدافع آنذاك الحصول على معلومات بخصوص رأس المال. [2]

استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر و السابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المراحل التاريخية السابقة، وبقيت الحال كذلك إلى النصف لثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية الذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا.

3.1 المحاسبة أثناء وبعد الثورة الصناعية

مثلت الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، إذ كان لها بالغ الأثر في تطور الفكر المحاسبي و لم تقتصر نتائجها على تسريع وتيرة الاقتصاد فحسب، بل ساهمت في إحداث تغيرات جذرية على سيرورية وحركية المجتمعات، والتي شهدت بدورها تغيرات كمية و تحولات نوعية مهدت لارتقاء المستوى المعرفي و العلمي للشعوب، فلم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية وتبويبها بل أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية وتحليلها وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة منها، وأصبحت أيضا وسيلة هامة للرقابة على استخدام الموارد المادية والمالية والبشرية وتقييم الأداء بالاعتماد على الأساليب الرياضية والإحصائية منذ الثلاثينيات من هذا القرن، حين استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ضل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 18.

[2] ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد الفال، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية ، 2006 ، ص 26.

لتعديل بياناتها المتأثرة بظاهرة التضخم الاقتصادي، ثم ازدادت هذه العلاقة توطيدا حين استخدم ليونتيف (WW.Leontief) عام 1937 أسلوب تحليل المستخدم/المنتج المبني على المصفوفات الرياضية في مجال المحاسبة القومية للولايات المتحدة الأمريكية، وإمتد استخدام هذا الأسلوب فيما بعد ليشمل المشاريع الاقتصادية.[1]

في عصرنا الحاضر أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية وتطبيقاتها العلمية في مجال القياس المحاسبي موضوع رئيسي لمعظم الدراسات و الأبحاث المحاسبية، وهذا الإتجاه سيزداد مستقبلا طالما استمر السعي نحو ترشيد أساليب القياس قصد توفير المزيد من الموضوعية للبيانات المحاسبية.

لعبت الهيئات المحاسبية الدولية دورا هاما في تطوير وإثراء نظرية المحاسبة خاصة بعد أزمة الكساد الأعظم سنة 1930 وما أسفرت عنه من آثار [2]، أين أخذت المنظمات المهنية الصغيرة تتحد مع بعضها البعض لتشكيل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمعات المالية، وتلعب دورا رياديا في توجيه العمل المحاسبي، وأهم تلك المنظمات:

- مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز والذي أسهم في إصدار عدة نشريات محاسبية تتناول الكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، وأهم تلك النشريات صدرت عقب الحرب العالمية الثانية وتناولت المبادئ المحاسبية؛
- مجمع المحاسبين الأمريكيين الذي أسس سنة 1917 ولعب دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية عن طريق طرحه للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وإمتد نفوذه خارج الولايات المتحدة الأمريكية فكان له آثار عالمية في تطوير مهنة المحاسبة.

2. المحاسبة ونظم المعلومات المحاسبية

نشأت المحاسبة وتطورت عبر الزمن من الزاويتين النظرية والتطبيقية، إلا أن الخلاف مازال قائما حول طبيعتها العلمية، وانقسمت أراء المهتمين بها إلى ثلاثة إتجاهات رئيسية، فهناك من يرى أن المحاسبة فن من الفنون تخدم إجراءات التطبيق العملي ولا تعد علما له أهداف وفرضيات ومفاهيم ومبادئ، لذا فالبحث النظري في فلسفة المحاسبة لا يفيد في تطويرها والمبادئ المحاسبية ماهي إلا تعليمات فرضتها الممارسات العملية السائدة، بينما يرى فريق أخر أن المحاسبة علما يتكون من عدة مستويات من التجريد و التعميم لابد من متابعة البحث لتطوير بنيانها النظري، أما أصحاب الإتجاه الأخير فيجمعون بين العلم و الفن.

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 32.
[2] خليل الدليمي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص11.

في الواقع لا يمكن الفصل بين العلم و الفن، فالقول على مجال معين من المعرفة علما لا يعني القضاء على الإبداع الفني الذي ساهم في تطويره، فالمحاسبة ولدت نتيجة الفن والممارسات العملية وتطورت تاريخيا نتيجة للجهود العلمية المبذولة، فبلوغ المحاسبة مرحلة النضج وتشكيلها نظام معرفي مستقل يقدم تفسيرا علميا يشكل قاعدة أساسية للتنبؤ ويعطي للمعلومة المحاسبية قيمتها الاقتصادية، مر بعدة مراحل منذ إدراك مجمع المحاسبين الأمريكيين أهمية نظرية للمحاسبة التي تعتمد على دراسات فلسفية من خلال وضع فرضيات منطقية غير قابلة للتجريب وبديهيات لا تحتاج إلى برهان، وإصداره كتيبا سنة 1936 عن مبادئ المحاسبة متبعا المنهج الاستنباطي معتمدا على كتاب باتون (Paton) المنشور سنة 1922 تحت عنوان نظرية المحاسبة.

1.2 مراحل تطور المعرفة المحاسبية

من خلال الدراسات و الأبحاث التي إهتمت بالجانب النظري والفكري للمحاسبة يمكن أن نقول أن نظرية المحاسبة مرت بأربعة مراحل وهي:[1]

1.1.2 مرحلة الوصف و التحليل

كانت المحاسبة حتى فترة قريبة نسبيا تعنى بإجراءاتها التطبيقية والعملية دون الإهتمام بمفاهيمها لكن منذ الثلاثينات من القرن الماضي جرت عدة محاولات من أجل تحديد مضامين المفاهيم والمصطلحات المحاسبية، فقد شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة المصطلحات المحاسبية من أجل توحيدها كما أجريت العديد من الدراسات الميدانية بهدف تشخيص بعض المشكلات المحاسبية السائدة وتحديد الإجراءات اللازمة لمعالجتها مما جعل المحاسبة تتجاوز مرحلة الوصف و التحليل.

2.1.2 مرحلة التفسير

إتجه البحث في مجال المحاسبة منذ بدايات القرن الماضي إلى تفسير إجراءات الممارسات العملية وتبريرها من خلال عدة دراسات نظرية لوضع مجموعة من المبادئ ساهمت في تفسير العديد من الممارسات كمبدأ الاستمرارية ومبدأ ثبات الوحدة النقدية وغيرها، واكبت هذه الدراسات النظرية مشكلات عملية واجهها الممارسون لمهنة المحاسبة مما جعل الجدال ساخنا بين مختلف المدارس و الإتجاهات الفكرية المحاسبية مما ساعد على حيويتها وتجديد بنيانها النظري باستمرار.

[1] حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

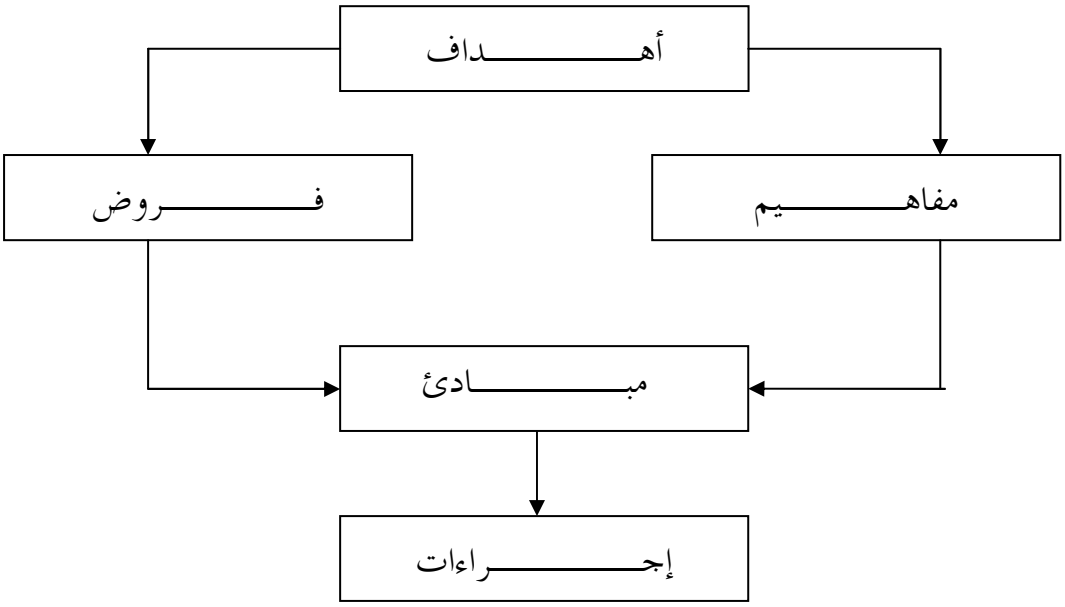
3.1.2 مرحلة التنبؤ

انطلاقا من فكرة أن المحاسبة إضافة إلى دورها التقليدي المتمثل في تسجيل الأحداث الاقتصادية الواقعة فعلا، تقدم معلومات تلعب دورا هاما في إتخاذ القرارات المستقبلية، بدأ الإهتمام مؤخرا بالمعلومة المحاسبية واستخداماتها بالاعتماد على تقنيات بحوث العمليات والنماذج الكمية والرياضيات ونظرية الاحتمالات التي حققت إنجازات هائلة أدت إلى تطوير نظرية القرار.

4.1.2 مرحلة وضع النظرية

تعتبر مرحلة وضع النظرية نتاجا لتراكم التفسيرات العلمية للظواهر بغية تنظيمها وشرحها واستخدامها بالاعتماد على المراحل الأكاديمية للبحث العلمي، وتنسيق قضاياه في نظام منطقي متناغم فقاموس (Webster) عرف النظرية عام 1961 على أنها مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ والإجراءات والتي تشمل في مجملها إطار عام لحل من حقول المعرفة.

الشكل رقم (01.1): هيكل نظرية المحاسبة



المصدر: وليد الحيالي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 38

الواقع عند تفحص البنيان النظري للمحاسبة نصل إلى أنها تتكون من مجموعة من المبادئ والمفاهيم والافتراضات، إلا أن هناك خلاف في المسميات وقلما إتفق الباحثون على تسمية واحدة لأي من تلك المكونات، فالبعض يعتبر الاستمرارية مبدأ والبعض يرى أنها فرض والخلاف قائم حتى على معناها مما يجعل الحاجة إلى نظرية متكاملة أكثر إلحاحا.

2.2 تعريف المحاسبة

تعددت التعاريف التي حددت مفهوما للمحاسبة وتطورت متأثرة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، فبعد أن كانت في بدايات ظهورها لا تتعدى كونها وسيلة لتسجيل الأحداث الاقتصادية و المعاملات التجارية، بدأ منذ بداية القرن العشرين التنظير لصياغة البناء الفكري لنظرية المحاسبة.

عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA) والذي أصبح أسمه فيما بعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1941 المحاسبة بأنها فن تسجيل، تبويب وتلخيص الأحداث والمعاملات المالية والتي يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية، بهدف تفسير النتائج الناجمة عن الأحدث والمعاملات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية [1]، نلاحظ على هذا التعريف أنه ركز على توضيح وتحديد طبيعة العمل المحاسبي وإجراءاته وجسد الرؤية الفنية للمحاسبة والتي لم ينظر لها كعلم لغاية هذه الفترة.

بدأ الإهتمام فيما بعد بالجانب الفكري للمحاسبة مما حذا بجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) لتشكيل لجنة لإعداد الأسس النظرية للمحاسبة، أصدرت سنة 1966 تعريفا للمحاسبة بكونها عبارة عن عمليات تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية للاستفادة منها في إتخاذ القرارات الأفضل وهذا التعريف شكل نقلة نوعية في تقديم مفهوم علمي للمحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات وجزءا من نظرية المعرفة.

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد أكد سنة 1975 هذا الطرح وأعاد صياغة مفهومها بقوله المحاسبة هي توفير لمعلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، هذه المعلومات التي هي أساسا معلومات مالية من المفروض أنها ذات فائدة في مجال إتخاذ القرارات الاقتصادية وترشيد عملية الاختيار [2] ونلاحظ من خلال هذا التعريف أن هناك إهتمام بالمعلومات المحاسبية أي بمخرجات النظام المحاسبي والتي تستخدم في إتخاذ القرارات من قبل المستفيدين منها.

في سنة 1975 حاولت جمعية المحاسبين الأمريكيين من خلال أعضائها الأكاديميين أن تعيد صياغة التعريف السابق للمحاسبة وصدر عنها التعريف نص على أن المحاسبة توفر المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في إتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية

[1] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 118.
[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباع والنشر، الكويت، 1990، ص 15.

الاجتماعية، ويعتبر هذا التعريف تجسيدا للإتجاه الحديث في المحاسبة، والذي ينقل إهتمام القوائم المالية صوب أحداث أكثر شمولية وساهم هذا التوجه في تطوير فرع جديد للمحاسبة يعرف بالمحاسبة الاجتماعية.

من خلال ما سبق يمكن إعطاء مفهوما شاملا للمحاسبة « المحاسبة هي طريقة لجمع وتفسير ومعالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية ، تخضع للقياس النقدي، ناشئة أساسا عن نشاط الوحدة الاقتصادية والتي يمكن الاستفادة منها في التنبؤ وإتخاذ القرارات من طرف مستعمليها »

3.2 المحاسبة ونظم المعلومات

نتيجة للتطورات الكبيرة التي شهدها الاقتصاد مع نهاية القرن التاسع عشر والتي أدت إلى ظهور تجمعات صناعية كبرى، لم يعد دور المحاسبة في الوحدة الاقتصادية يقتصر على القياس المحاسبي بل إمتد ليشمل تحليل المعلومات المالية وغير المالية وتوصيلها لمستخدميها لمساعدتهم في إتخاذ القرارات التي تخدم أهدافها، من هنا بدأ الإهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات.

يعتبر الخلل في نظام المعلومات المحاسبية مصدرا أساسيا لعدد من المشكلات التي تواجه العديد من المؤسسات الاقتصادية والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها، وينتج هذا الخلل في النظام عند عدم توصيل المعلومات المالية الهامة في الوقت المناسب، ونظرا لاعتماد الكثير من القرارات على المعلومات المحاسبية و المالية فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب يؤدي إلى العديد من المشاكل التشغيلية [1]، فالمعلومة المحاسبية هي أداة أساسية لإتخاذ القرار يتوقف نجاح هذا الأخير بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات، ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم ومن المتطلبات الأساسية للتسيير الحديث للمؤسسة، ولإعطاء مفهوم واضح لنظم المعلومات المحاسبية لابد من تناول بعض المفاهيم الأولية.

1.3.2 مفهوم المعلومات وخصائصها

يقصد بالمعلومات البيانات التي تمت معالجتها بحيث تصبح لها دلالة معينة من وجهة نظر مستعمليها عند إتخاذ القرارات [2]، أي أن المعلومات لفظ يستخـــدم للدلالة على البيانات التي تم تجهيزها وتحويلها لكي تصبح ذات فائدة لمستعمليها.

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 45.
[2] ياسر صادق مطيع وآخرون، **نظم المعلومـات المحاسبية**، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر، عمـان، الأردن، 2007، ص 16 .

أشار كينيث (Kenneth) في كتابه نظرية المحاسبة إلى أن المعلومات هي تكييف مقصود للبيانات، أي أن هناك علاقة بين مفهومين ذا معنيين مختلفين وهما المعلومات (Information) والبيانات (Data)، فالبيانات هي المادة الخام لأي نظام مهما كان نوعه ومجال استخدامه ودرجة آليته الممثلة بالأرقام والرموز المعبرة عن الأحداث والمعاملات والمفاهيم التي تتطلب حصرها وتجميعها وتبويبها وتصنيفها وتسجيلها وعرضها واستخلاص نتائجها، بينما المعلومات فهي المنتوج النهائي للمادة الخام الممثلة في البيانات على شكل مخرجات النظام، وتختلف المعلومات على البيانات كونها تعبر عن قيم جديدة ذات مقاييس كمية ونوعية زائدة مما احتوته البيانات كي تساعد متخذي القرار على صنع قراراتهم على أساس من المعرفة الجيدة [1]، ويجب أن تتوفر في المعلومات الخصـــائص التالية:

- الملائمة: تتمثل في مدى تمكين مستعملي المعلومات من التنبؤ بالأحداث المستقبلية؛
- المصداقية: نقول عن المعلومة أنها ذات مصدقيه إذا توفر فيها الحياد؛
- الدقة: أي مدى صحة المعلومة و خلوها من التقريب والخطأ؛
- الشمولية: كلما كانت المعلومة شاملة لمختلف الأحداث كلما كانت جيدة؛
- الموضوعية: يقصد بها التعبير عن الحقائق دون تحريف والابتعاد عن التحيز؛
- النفعية: يتم تقييم المعلومة من زاوية المنفعة المستمدة منها، وتتجسد المنفعة في عنصرين هما صحتها وسهولة استخدامها.

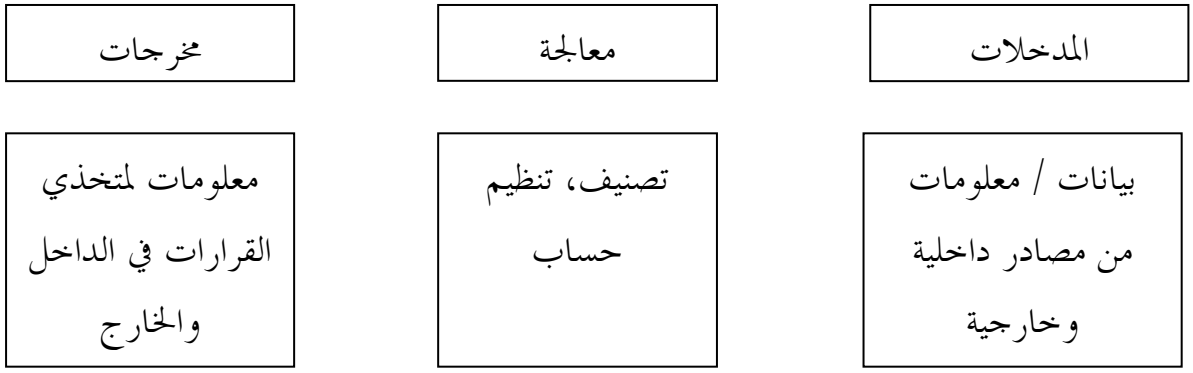
2.3.2 نظم المعلومات

النظام هو مجموعة من الأجزاء المترابطة لإنجاز هدف أو مجموعة من الأهداف، ونظام المعلومات هو ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأجزاء والعناصر والأعمال والموارد، التي تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات من أجل إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستعمليها.

كما عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين المعلومات على أنها النشاطات التي تنطوي على تجميع وتشغيل وتصنيف البيانات التي تتم داخل المنظمة، بصورة مستقلة وعلى شكل أنظمة فرعية تابعة لنظام شامل من أجل تحقيق أهداف معينة، ويمكن تمثيل ذلك بالشكل التالي.

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص 303.

الشكل رقم (02.1): نظم المعلومات



المصدر: حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2007، ص 129.

تعد نظم المعلومات المصدر الرئيسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات الإدارية الراشدة، حيث تعكس التفاعل الذي يحدث في بيئة المنظمة الداخلية وبينها وبين البيئة الخارجية وتساهم بذالك في زيادة قدرة الإدارة على رسم السياسات الصحيحة.

3.3.2 نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد المكونات الرئيسية لنظام المعلومات الإدارية وينحصر الفرق بينهما، كون الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية والثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاط المؤسسة، وقد تعددت الدراسات والأبحاث التي إهتمت بمفهوم نظام المعلومات المحاسبية وأهم هذه التعاريف هي:

نظام المعلومات المحاسبية هو أحد مكونات أي نظام إداري يختص بتجميع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية كالجهات الحكومية الدائنين المستثمرين وإدارة المؤسسة. [1]

نظام المعلومات المحاسبية هو نظام فرعي للمعلومات داخل المؤسسة يقوم بتشغيل العمليات المالية الأساسية لإنتاج معلومات مالية تتعلق بنتائج الأداء. [2]

[1] ستيفن موسكوف، مارك سمكين، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات**، ترجمة كمال الدين سعيد وآخرون، دار المريخ للنشر و التوزيع، الرياض، السعودية، 2002، ص 25.
[2] إبراهيم سلام حجازي، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1987، ص 52.

كما يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية على أنه ذلك النظام الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات التي تعبر عن الأحداث المتعلقة بالوحدة الاقتصادية والتي يتم تشغيلها وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة للمهتمين بالوحدة الاقتصادية.[1]

ويثار الجدل حول مفهوم نظام المعلومات المحاسبية، حيث ينظر البعض إليه على أنه يتناول البيانات و المعلومات ذات الطبيعة المالية فقط في حين يرى آخرون أنه يهتم كذلك بالمعلومات غير المالية فينظر هؤلاء إليه نظرة معاصرة باعتباره نظاما شاملا داخل المؤسسة، فالمحاسبة منتج أولي وأساسي للمعلومات التي يقوم النظام بتوصيلها إلى مستخدميها، وبالاعتماد على هذا الطرح تطور مفهوم نظام المعلومات المحاسبية ليشمل نشاط المؤسسة ككل، حيث يمكن من خلاله في الوقت الراهن الحصول على بيانات مالية وغير مالية وتنظيمها بما يجعلها مفيدة لمستخدميها داخل وخارج المؤسسة وعموما يؤدي نظام المعلومات المحاسبية مجموعة من الوظائف يمكن تلخيصها في أربعة وظائف رئيسية وهي:[2]

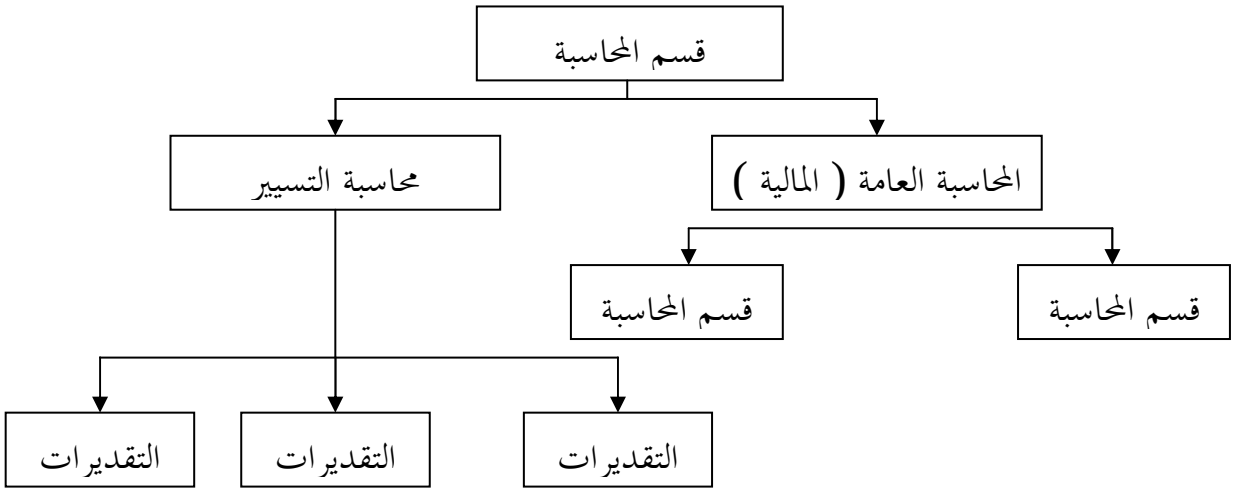
- جمع وتخزين البيانات المتعلقة بأنظمة ونشاط المؤسسة بكفاءة وفعالية؛
- معالجة البيانات عبر الفرز والتلخيص ... إلخ؛
- توليد معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات؛
- تأمين الرقابة الكافية التي تضمن تسجيل ومعالجة البيانات بدقة.

4.3.2 محاسبة المؤسسة نظام للمعلومات

يعتبر قسم المحاسبة في المؤسسة من الأقسام الخدمية يقوم بتحويل البيانات المالية إلى معلومات مناسبة تساعد كل من الإدارة، الدائنين، المستثمرين وأية جهة أخرى تحتاج هذه المعلومات لبناء سياساتها المستقبلية وإتخاذ القرارات المناسبة، فتؤدي المحاسبة نفس الدور المنوط بنظم المعلومات حين تقوم بتجميع تفسير، تحليل ومعالجة المعلومات، إضافة لكل ما سبق فالنموذج المحاسبي يعتبر العنصر الأساسي في نظم المعلومات داخل المؤسسة.

[1] حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 130.
[2] عبد الرزاق محمد قاسم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 45.

الشكل رقم (03.1): النموذج المحاسبي



المصدر : مداني بن بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص 55.

تهتم المحاسبة المالية بتوصيل مجموعة من المعلومات قادرة على إخبار الغير بما فيه الكفاية حتى يتمكنوا من تقييم المؤسسة، إلا أن ظهور المنافسة وقف مانعا أمام نشر المعلومات بشكل يسمح للمنافسين من استعمالها ضد المؤسسة، مما هيئ لظهور محاسبة التسيير وفصلها على المحاسبة المالية، ويعتبر في هذا الشأن التمييز بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية وسيلة ملائمة للتمييز بين المعلومات التي تكون المؤسسة مجبرة على إيصالها للغير وتلك التي تحتفظ بها لنفسها، وبما أن المحاسبة العامة تسمح للمؤسسة بتقييم ذمتها وبإعطاء نتيجة إجمالية لنشاطها، إلا أنها لا تسمح بتجزئة هذه النتيجة حسب طبيعة تركيبها وبالتالي حسب مساهمة كل منتج في النتيجة، ونظرا لما تقدمه محاسبة التسيير من تدارك لأوجه قصور المحاسبة العامة تم اعتبارها أحد أهم مصادر المعلومات الاقتصادية وحلقة وصل بين أجهزة الإدارة باختلاف وظائفها.

واكب تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي تطور كبير في حجم وشكل الوحدات الاقتصادية وانتشر المنافسة الشديدة بين هذه الوحدات، وانطلاقا من أهمية الحاجة إلى حماية سرية المعلومات تأكدت ضرورة التمييز بين طبيعة مستعملي المعلومات وبالتالي الفصل بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير، لذا فيعتبر الهدف من المحاسبة المالية إمداد مختلف مستعملي المعلومات المحاسبية، بمعلومات تمكنهم من الوقوف على وضعية المؤسسة وتساعدهم على إتخاذ القرارات المستقبلية، في حين دور محاسبة التسيير هو إمداد كل من الأداة والمسيرين بالمعلومات الضرورية لنجاح مسار التسيير والتحكم الجيد في التكاليف.

3. المبادئ المحاسبية

تقوم المحاسبة على مجموعة من المبادئ تشكل في مجملها الإطار العام لنظرية المحاسبة والتي نشأت وتطورت نتيجة للجهود المبذولة في الميدان العلمي والعملي، ويعتبر باتون (Patton) أول من تطرق لها في كتابه نظرية المحاسبة والذي نشر سنة 1922 وشمل العديد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الآن.[1]

لعب مجمع المحاسبين الأمريكيين دورا بارزا في ظهور مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)، فبعد أزمة 1930 عانت بورصة الأوراق المالية في نيويورك من تضارب في الأسس المحاسبية المستخدمة مما انعكس على القوائم المالية وأدى إلى تضليل المجتمع المالي وتسبب في حوادث إفلاس متكررة، فقامت لجنة منبثقة عن هذا المجمع بإعداد مبادئ محاسبية عامة تم إقرارها سنة 1932، وفرض استعمالها سنة 1936 على جميع الشركات المدرجة في البورصة. [2]

تنامى الإهتمام بالمبادئ المحاسبية بعد الحرب العالمية الثانية وما خلفته من آثار خطيرة على الاقتصاد العالمي، وعرفت هذه المبادئ تطورا كبيرا ومتسرعا نتيجة لجهود العديد من المنظمات، متأثرة بالظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة وصولا إلى الشكل الذي هي عليه الآن، واستنادا لطبيعة هذه المبادئ والفترة التي جاءت فيها نستطيع القول أنها كانت بمثابة معايير بمفهومها الحديث، فالتوصل إليها والسهر على احترام تطبيقها كانا من بين الأهداف الموكلة لمهنة المحاسبة، بهدف إرساء توافق في الممارسات المحاسبية وتوحيد شكل القوائم خدمة لمختلف مستعمليها، ويمكن تقسيم أهم المبادئ إلى ثلاثة محاور رئيسية.

1.3 المبادئ الخاصة بالملاحظة

المبادئ المتعلقة بالملاحظة هي:

1.1.3 مبدأ القيد المزدوج

يعتبر من أقدم المبادئ التي ضبطت الممارسات المحاسبية، فمنذ إرساءه من قبل عالم الرياضيات لوكا بسيولي (Luca Pacioli) سنة 1494، أجمع جل الباحثين في مجال الفكر المحاسبي على تبني هذا المبدأ والذي يعرف لحد الساعة قبولا عالميا [3]، ويقضي مبدأ القيد المزدوج بتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كانت طبيعتها في طرفين (مدين ودائن)، شرط تساوي المبالغ المسجلة في الطرف

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 27.
[2] حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 28.
[3] FRANCOIS ENGEL, FREDERIC KLETZ, **Cours de Comptabilité Générale,** Mines Paris Paristech Paris France, 2007, p 17.

المدين مع تلك المسجلة في الطرف الدائن، فالمؤسسة ما هي إلا تضافر مجموعة من الوسائل المادية والمالية في شكل متناغم بهدف تحقيق الربح، هاته الوسائل تعتبر استخدامات أو حقوق بينما مصادر تلك الوسائل تعتبر التزامات لذا فذمة المؤسسة في بداية نشاطها تكون:

- الحقوق = الالتزامات
- الاستخدامات = الموارد

ونتيجة لنشاط المؤسسة الذي تترتب عنه تدفقات مالية وغير مالية تصبح المعادلة بالشكل التالي:

- الحقوق – الالتزامات = النتيجة
- الاستخدامات – الموارد = النتيجة

هذه المعادلة تعرف بمعادلة الميزانية التي يمكن من خلالها قياس نتيجة المؤسسة

- نتيجة إيجابية ⟸ الاستخدامات أكبر من الموارد
- نتيجة سلبية ⟸ الاستخدامات أقل من الموارد
- نتيجة معدومة ⟸ الاستخدامات تساوي الموارد

ومادامت عناصر الاستخدامات (أصول المؤسسة) مدينة بطبيعتها فأي زيادة فيها تعتبر مدينة وأي نقصان فيها يعتبر دائن ، بينما عناصر الالتزامات (خصوم المؤسسة) دائنة بطبيعتها فأي زيادة فيها دائنة وأي نقصان يعتبر مدين لذا فأي عملية تقوم بها المؤسسة هي عبارة عن تدفقات لها مصدر وإتجاه لا يمكن ترجمتها إلى استخدامات والتزامات وتحقيق معادلة النتيجة إلا من خلال مبدأ القيد المزدوج. [1]

2.1.3 مبدأ الوحدة المحاسبية

في المجال التطبيقي للمحاسبة تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة بغض النظر عن أهدافها وطبيعتها القانونية، فهي تمتلك شخصية قانونية مستقلة عن شخصية مالكيها وذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحابها، لذا فهي مالكة لموجداتها ومسؤولة عن التزاماتها إتجاه الآخرين [2]، وأخذ المشرع الجزائري بهذا المبدأ عند التمييز بين ذمة المشروع وذمة الشركاء مهما كانت الطبيعة القانونية للشركة، شركات أشخاص أو شركات أموال.

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 35.
[2] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء، الأول، 2007، ص 40.

3.1.3 مبدأ الاستمرارية (Continuité)

يمقتضى هذا المبدأ يرى المحاسبون أن الوحدة المحاسبية منذ تاريخ إنشائها واكتسابها الشخصية المعنوية وحدة مستمرة النشاط، ويعتبر هذا المبدأ أساسا لتبرير قواعد القياس والتقييم خاصة فيما يتعلق بالأصول الثابتة والديون، ففي نهاية السنة المالية تقوم المؤسسة بإعداد قوائمها المالية بافتراض استمرارية النشاط للسنوات الموالية، إذ هذا المبدأ يقضي بأن الممارسات المحاسبية تقوم على أساس أن المؤسسة الاقتصادية ستستمر في نشاطها على المدى الطويل على الأقل. [1]

4.1.3 مبدأ الفترة المحاسبية

يعرف أيضا بمبدأ الفصل بين الدورات المحاسبية، ويقصد به تجزئة مدة حياة المؤسسة إلى فترات متتابعة يطلق عليها الدورة المحاسبية، عادة ما تكون سنة تبدأ بالفاتح من جانفي وتنتهي في الواحد والثلاثون من ديسمبر، وينطلق هذا المبدأ من فرضية مفادها أن الوحدة المحاسبية مستمرة النشاط لذا فالتحديد الدقيق لنتائج نشاطها لا يمكن أن يتم إلا بعد نهاية مدة حياتها، وبما أنه عمليا لا يمكن الانتظار حتى انقضاء المؤسسة وتصفيتها لتحديد نتائجها وتوزيع الأرباح بين الشركاء وتحمل الأعباء، أصبح لزاما تجزئة مدة حياتها إلى فترات متتابعة تتحمل كل فترة أعباءها وتستفيد من إيراداتها.

2.3 المبادئ المتعلقة بالقياس

تشمل المبادئ المتعلقة بالقياس مايلي:

1.2.3 مبدأ ثبات وحدة النقود (Nominalisme)

يعرف أيضا بمبدأ التكييف النقدي (Quantification monétaire) فمن بديهيات الفكر المحاسبي أن الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة المحاسبية تتكون من عدة عناصر (أراضي، مباني، آلات بضائع ... الخ)، لذا أصبح لزاما استخدام وحدة القياس النقدي باعتبارها وحدة قياس متعارف عليها للتقييم وقياس التغيرات، ورغم الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ باعتماده التقييم على أساس القيمة الاسمية للنقود دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في قدرتها الشرائية، وكذالك إهماله لكل الأحداث والعلاقات التي قد تجري خارج مجال السلع والخدمات مثل العلاقات الاجتماعية والإنسانية وتجارة المقايضة، إلا إن النقود مازالت وحدة القياس الوحيدة في مجال المحاسبة.

[1] CYRILLE MANDOU, **Comptabilité Générale de L'entreprise**, De Boeck, Paris, France, 2008, P 25.

2.2.3 مبدأ التكلفة التاريخية

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي تعتمد عليها النماذج المحاسبية في التقييم وهو نتاج لمفهومين أساسيين هما مبدأ ثبات الوحدة النقدية ومبدأ الحيطة والحذر، فبمقتضاه تقييم المؤسسة عناصر الذمة بقيمتها عند تاريخ حدوثها [1]، وترجع أهمية هذا المبدأ في أن التكلفة التاريخية تكون أكثر صدقا وموثوقية ويمكن قياسها بموضوعية ويمكن التحقق منها، رغم أنها لا تأخذ في الحسبان التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة كظاهرة التضخم التي فتحت المجال للحديث عن التقييم بالقيمة العادلة أو السوقية.

3.2.3 مبدأ الحيطة والحذر (Prudence)

تقوم الممارسات المحاسبية على أساس مبدأ الحيطة والحذر لتجنب خطر تحويل حالات عدم التأكد أثناء المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية إلى الدورات اللاحقة، فتقوم المؤسسة وفق هذا المبدأ بالتسجيل المحاسبي للتدني في قيم الأصول (اهتلاكات أو مؤونات) حتى إذا كانت غير متوقعة بينما لا يتم تسجيل الإيرادات إلا إذا تحققت فعلا، فالحيطة والحذر يتطلب إتباع كل الطرق التي من شأنها الابتعاد عن المبالغة في قيمة الأرباح المحققة والتحوط بالمقابل لكافة الخسائر المحتملة بغرض حماية المؤسسة.[2]

4.2.3 مبدأ عدم المقاصة (Non compensation)

يقوم هذا المبدأ على أساس عدم جواز المقاصة بين أصول وخصوم المؤسسة أو بين إيراداتها وأعباءها فعلى سبيل المثال لا تجوز المقاصة بين الحسابات البنكية الدائنة و الحسابات البنكية المدينة، أو بين التسبيق الذي يدفع للمورد وحقوق نفس المورد [3]، كما يهدف هذا المبدأ إلى إظهار نتيجة أعمال المؤسسة بشكل صادق من خلال المعالجات السليمة والشاملة لكل العمليات التي حدثت دون اختصار.

3.3 المبادئ المتعلقة بالإتصال

تشمل المبادئ المتعلقة بالإتصال مايلي:

[1] JEAN-JACQUES FRIEDRICH**, Comptabilité Générale et Gestion des Entreprises - Comptabilité Financière**, 5 édition**,** Hachette Supérieur, Paris, France, 2007, p 56.

[2] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأساس العلمي والعملي في القياس لمحاسبي**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2006، ص 35.

[3] JEAN-JACQUES FRIEDRICH, Op.cit, P 58

1.3.3 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة (Bon information)

يعني هذا المبدأ أن تقدم التقارير المالية للمؤسسة، كافة المعلومات عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات والتغيرات في حقوق مالكيها، وكذا السياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها وعرضها [1] فالإفصاح يعتبر من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تساهم في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية، ويقود الاعتماد على هذا المبدأ إلى إعداد كشوف مالية إضافية، خدمة لمختلف مستعملي القوائم المالية، قد تدور حول إنتاج معلومات حول التقلبات في المستوى العام للأسعار أو إضهار القيمة الحقيقية لبعض عناصر الذمة المالية.

2.3.3 مبدأ الصورة الصادقة (Image fidèle)

تعتبر الصورة الصادقة الهدف المنشود من المحاسبة باعتبارها نظاما لتمثيل واقع المؤسسة، وهي تلك المعلومات المحاسبية والمالية التي تم إعدادها وفق معايير منتظمة ومؤكدة من قبل سوق المعلومات المحاسبية والمالية.

تم تداول هذا المبدأ لأول مرة سنة 1948، ولقي استعمالا واسعا في الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا وبريطانيا، ولم يلق استقطابا في فرنسا إلا بعد صدور المخطط المحاسبي المراجع لسنة 1982 وتطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى تفضيل القوائم المالية التي تترجم الوضعية الحقيقية للمؤسسة عوض تلك القوائم التي تم إعدادها وفقا للمبادئ المتعارف عليها، وتغليب تفضيل المحتوى على الشكل من خلال التركيز على إعطاء صورة أقرب ما يمكن للواقع الاقتصادي للمؤسسة.[2]

3.3.3 مبدأ ثبات الطرق المحاسبية (Permanence des méthode)

يتطلب تناسق المعلومات المحاسبية للدورات المالية المتتالية ثبات تطبيق نفس القواعد والإجراءات إذ لا يمكن إلا في حالات الضرورة الملحة تعديل الحسابات أو الممارسات المحاسبية، وأي استثناء على هذا المبدأ لن يكون مبررا لا بسبب الوضعية المالية الاستثنائية ولا بسبب تنسيق المعلومات، إلا إذا كانت هناك عدة طرق للتسجيل المحاسبي [3]، فمثلا عند إتباع إحدى طرق قياس الاهتلاك (القسط الثابت أو المتناقص) أو إتباع طريقة FIFO في قياس تكلفة المواد الموجهة للإنتاج فإنه لا ينبغي للمؤسسة العدول عن إتباع

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004/2003 ص 29.

[2] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[3] JEAN-GUY DEGOS, AMAL ABOU FAYDA, **Premiers Pas en Comptabilité Financière**, e-theque Paris, France, 2003, P 08.

إحدى هذه الطرق من فترة لأخرى، وتطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى سهولة إجراء المقارنة لكن بالمقابل يطرح مشاكل من حيث مصداقية وملائمة المعلومات التي قد لا تعبر عن حقيقة القيم الاقتصادية.

4.3.3 مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني

يقضي هذا المبدأ بتفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني أثناء المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، وهذا المبدأ غير معمول به في البلدان التي يتم ضبط الممارسة المحاسبية فيها إستنادا لإجراءات قانونية، أي أن الممارسات المحاسبية لا يضبطها إلا النصوص القانونية الصادرة عن الهيئة التشريعية الأمر الذي قد يتعارض مع الواقع الذي قد تصادفه المؤسسة.

المبحث الثاني: تطور المحاسبة دوليا

كان للتطورات الاقتصادية المتلاحقة في مختلف دول العالم خلال الربع الأخير من القرن الماضي وزيادة معدلات التجارة الدولية وضخامة حجم الاستثمارات الدولية للشركات الكبرى، انعكاسات واضحة على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية، فقد إمتد نشاط بعض الوحدات الاقتصادية ليتجاوز الحدود الإقليمية في ممارساتها لأنشطتها الاقتصادية وهي تعرف حاليا بالشركات المتعددة الاقتصادية.

وبحكم أن المحاسبة تختلف من حيث المفاهيم والتطبيقات من دولة إلى أخرى، وباعتبارها احد فروع العلوم الاجتماعية لم تقف جامدة أمام هذه التطورات، فظهر فرع جديد من فروع المحاسبة يعرف حاليا بالمحاسبة الدولية، هدفه الرئيسي محاولة إيجاد تطبيقات متشابهه ومتفق عليها بما يحقق أكبر درجات الدقة والتوافق والمنفعة لكل مستخدمي المعلومات وكافة المتعاملين.

1. الإطار العام للمحاسبة الدولية

تعتبر المحاسبة الدولية مرحلة من مراحل تطور الفكر المحاسبي تهدف إلى التوسع في نطاق المجال الحالي للنظم المحاسبية المطبقة بالفعل، وذلك من خلال التحديد الدقيق لماهية المحاسبة الدولية والمفاهيم المرتبطة بها، بما يحقق أكبر درجات المنفعة لكافة مستخدمي مخرجات النظم المحاسبية، ويمكن تناوله من خلال العناصر الآتية:

1.1 ماهية المحاسبة الدولية

لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه لمفهوم المحاسبة الدولية بل هناك محاولات عديدة من قبل رجال الفكر المحاسبي لإعطاء مفهوم لها، نذكر منها: [1]

يرى لورين (Louren) أن المحاسبة الدولية تعني الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات والأفكار المحاسبية لكل دولة بغرض قياس وعرض الأحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية الدولية من وجهة النظر المالية.

[1] نبيه عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي**، مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 1998، ص 07.

أما موليز (Mueller) فيرى أن المحاسبة الدولية هي الدراسات الخاصة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة اختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية الإقليمية.

بينما جنين (Jenning) يقول أن المحاسبة الدولية تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا، والتي تحكم الممارسات العملية للمهنة رغم إمكانية وجود بعض الاختلافات غير الجوهرية بين بعض الدول.

عموما يمكن القول أن المحاسبة الدولية هي أحد فروع المحاسبة، تعكس أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي للخروج بها من نطاق الممارسات الاقليمية إلى مواجهة المشكلات المحاسبية ذات البعد الدولي على ضوء المحددات التالية :

- وجود تباين بين مختلف الدول في المفاهيم والمبادئ والأساليب المحاسبية؛
- هناك لغة محاسبية عامة ومنتشرة بين مختلف النظم المحاسبية في جميع الدول؛
- تمثل نظرية القيد المزدوج عامل مشترك في الممارسات التطبيقية للمحاسبة في جميع الدول؛
- اختلاف قيم المتغيرات المحاسبية والتي تمثل جوهر إهتمام مستخدمي المعلومات المحاسبية يرجع أساسا إلى اختلاف المبادئ والقواعد المطبقة من دولة إلى أخرى.

2.1 التطور التاريخي للمحاسبة الدولية

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت وتطورت خلالها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين، قبل سنة 1972 وبعد سنة 1972. [1]

1.2.1 قبل سنة 1972

خلال الفترة التي سبقت سنة 1972 كان الإهتمام منصبا حول عقد المؤتمرات والمنتديات والملتقيات الدولية، بهدف تقريب وجهات النظر ومحاولة إزالة أو التقليل من الاختلافات في الممارسات العملية للمحاسبة بين الدول، ومن أهم هذه المؤتمرات:

- مؤتمرات المعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA) وعقد أول مؤتمر سنة 1949؛
- مؤتمرات الإتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديون والماليون (UEC)، أول مؤتمر كان سنة 1951 وضم 12 جمعية محاسبية أوروبية؛

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005 ص 15.

- مؤتمرات الإتحاد الإقليمي لمحاسبي أسيا والمحيط الهادي (CAPA) أول مؤتمر سنة 1972.

2.2.1 بعد سنة 1972

أسفرت المؤتمرات الدولية السابقة الذكر عن مرحلة جديدة من مراحل تطور المحاسبة الدولية انبثق عنها ميلاد منظمتين عالميتين، وهذا خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة المنعقد في مدينة سيدني الأسترالية هدفهما الرئيسي العمل على تقليص الاختلاف المحاسبي بين الدول وهما:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والتي انطلقت في عملها سنة 1973؛
- لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFRC) وبدأت في مباشرة أعمالها سنة 1977.

لتتوالى بعدها ميلاد عدة منظمات ولجان دولية منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول (UNE) ولجنة الاستثمارات الدولية للشركات متعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1981، وغيرها.

والجدير بالذكر أن سبب التطور الذي عرفته المحاسبة الدولية يرجع أساسا إلى أزمة الكساد العالمية سنة 1929، وما خلفته من آثار كارثية على الاقتصاد العالمي لتتوالى آنذاك الفضائح وعمليات الغش والتلاعب في القوائم المالية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، مما أدى لانهيار الأسواق المالية الأمريكية واستوجب التفكير في التوحيد المحاسبي، من خلال إصدار معايير محاسبية تلتزم جميع المؤسسة المدرجة في البورصات المالية الأمريكية بإتباعها عن إعداد التقارير المالية.

في سنة 1995 وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل (IOSCO) على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية، كما صدر سنة 2002 قانون عن الإتحاد الأوروبي يلزم بموجبه كل الشركات الأوروبية الكبرى بإعداد قوائمها المالية وفقا للمعايير الدولية ابتداء من سنة 2005.

3.1 أسباب ودوافع ظهور المحاسبة الدولية

عرفت المحاسبة الدولية تقلبات عميقة نتيجة للتحولات التي ميزت الاقتصاد الدولي وإتجاهه نحو الشمولية، وما كان يقتضيه من اعتماد لأدوات قياس وإتصال جديدة قادرة على احتواء الأنشطة الاقتصادية في ظل السياق الدولي الجديد، فأصبحت المحاسبة رغم تطورها السريع والتعايش الذي أثبتته مع التحولات

الاقتصادية والاجتماعية غير قادرة على احتواء هذه التقلبات إذ كان قصورها جليا، مما مهد لظهور المحاسبة الدولية وبروز الحاجة إليها نتيجة لعدة أسباب نذكر منها: [1]

1.3.1 دور الشركات متعددة الجنسيات

الشركات متعددة الجنسيات هي تلك الشركات التي تملك وتدار دوليا، ظهرت بعد نهاية الحرب العالمية الثانية أين بدأت أغلب الدول في تبني سياسات تشجيع الاستثمار، وتعتبر من أهم أشكال الاستثمار والممول الرئيسي له، لها فروع متعددة تمتد إلى مختلف دول العالم، تتميز بكبر حجم إنتاجها وتنوعه وباحتكارها لأحدث أساليب التكنولوجيا الحديثة والعصرية، تدار مركزيا من مركزها الرئيسي في الوطن الأم، وانتشر هذا النوع من الشركات لايتطلب فقط وجود نظام محاسبي ورقابي لتقييم نشاطها بل يستوجب كذلك تبني أساليب ومعايير محاسبية تستخدم عند إعداد القوائم المالية وتجهيزها لتستجيب لمطالب المستثمرين المحليين والأجانب.

2.3.1 الإستثمار الأجنبي المباشر

يتمثل الاستثمار الأجنبي المباشر في تحويل رأس المال والأصول التقنية لإحدى الشركات من دولة لأخرى لتوسيع أسواقها عن طريق الإنتاج والبيع في الخارج، بدأ هذا النوع من الاستثمارات في الثمانينيات وأخذ يشكل الجزء الأكبر من الاستثمارات الدولية، وقد حددت هيئة الأمم المتحدة الأسباب التالية لهذا التوسع الكبير في الاستثمار الأجنبي:

- التعافي القوي للاقتصاد في منتصف الثمانينات؛
- ارتفاع معدلات النمو المحققة في الدول المتقدمة والنامية؛
- تحسن الأداء الاقتصادي؛
- الإهتمام المتزايد بالاستثمار في الخارج؛
- ظهور التكتلات الاقتصادية وخاصة الأوروبية؛
- زيادة الإهتمام بالقطاع الخدمي.

ولعب هذا النوع من الاستثمارات دورا بارزا في التأثير على الفكر المحاسبي وخصوصا على المحاسبة الدولية.

[1] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، مرجع سبق ذكره، ص 10.

3.3.1 النظام النقدي الدولي

النظام النقدي الدولي هو ذلك النظام الذي تتحدد عن طريقه أسعار الصرف وتدفق رأس المال كما تعدل موازين المدفوعات بناء عليه، وبهدف تطوير نظام مالي دولي تم إنشاء صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للاعتمار والتنمية، وتعتبر مشكلة أسعار الصرف أوضح مثال على تأثير هذا النظام على الإطار النظري للمحاسبة، مما مهد لظهور وتطور المحاسبة الدولية.

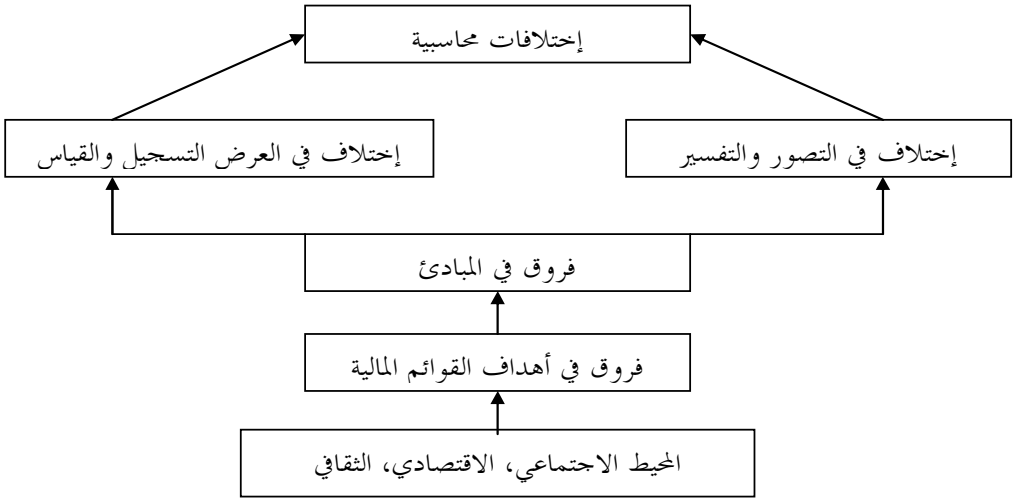
4.3.1 اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول

تختلف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية لنشاط المؤسسة من دولة إلى أخرى بحسب طبيعة الممارسات ووفقا لمعايير وأنظمة المحاسبة المحلية لكل دولة، ويرجع هذا الاختلاف إلى عدة عوامل منها:

- المستوى الثقافي؛
- النظام السياسي؛
- النظام الاقتصادي؛
- النظام الضريبي والأنظمة القانونية.

فالاختلاف في الأنظمة والممارسات المحاسبية يرجع بشكل عام إلى الاختلاف في العوامل البيئية المحيطة بها، ويعكس الاحتياجات المختلفة للممارسين لمهنة المحاسبة في كل دولة، ولم تظهر أهمية تناول موضوع الاختلاف في الأنظمة المحاسبية إلا مع تطور حركة التجارة الدولية وازدهارها وتطور الأسواق المالية في ظل تبني سياسات الانفتاح الاقتصادي وظهور العولمة، ويمكن تلخيص مصادر الفروق والاختلاف المحاسبي في الشكل التالي:

الشكل رقم (04.1): مصادر الفروق المحاسبية



المصدر : مداني بن بلغيث ، مصدر سبق ذكره ، ص 114

2. التوحيد والتوافق المحاسبي

تعرف المحاسبة تطورا مذهلا وسريعا، ليس على مستوى تقنيات المعالجة فحسب بل على مستوى قدرتها على معالجة الأحداث الاقتصادية الجديدة، الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية المسايرة للتحولات الجديدة التي يعرفها عالم الاقتصاد والمال، إلا أن النظرية المحاسبية مازالت تعاني من مشاكل اختلاف الممارسات بين الدول، مما أدى لجدل محاسبي أعطيت فيه للتوحيد والتوافق المحاسبي حظا وافرا من البحث والتصور.

1.2 التوحيد المحاسبي

رغم تطور نظرية المحاسبة إلا أنها تعاني في الوقت الراهن من اختلاف الممارسات وتعدد البدائل وتنوعها، فمن حيث المبدأ نجد العديد من المبادئ المتضاربة، ومن حيث الوسيلة نجد العديد من الوسائل المختلفة، ومن حيث القاعدة نجد العديد من القواعد المتعارضة مما أدى إلى جدل محاسبي أعطيت فيه لمشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية حقها.

فمن المبادئ المتضاربة نجد مثلا مبدأ الموضوعية ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التقلب المستمر في المستوى العام للأسعار، أما من القواعد المتعارضة فنجد قاعدة تقييم المخزون الوارد أولا صادر أولا (FIFO) أو الوارد أولا صادر أخيرا (LIFO) وقاعدة حساب الاهتلاكات إما حسب القسط المتزايد أو المتناقص أو الثابت، فاختلاف المبدأ أو الطريقة أو القاعدة التي تطبق يؤدي حتما إلى اختلاف في النتائج وعدم إمكانية إيجاد دلالة موحدة للمعلومة المحاسبية، ومن ثم عدم إمكانية الاعتماد على هاته المعلومات المتضاربة في التسيير وإتخاذ القرارات، وعليه فالتوحيد المحاسبي (La Normalisation Comptable) أصبح مطلبا أساسيا لملائمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة والتي لها بالغ الأثر على حياة المؤسسة.

1.1.2 مفهوم التوحيد المحاسبي

حسب الجمعية الفرنسية لإصدار المعايير (AFNOR) فإن التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل، بتوحيدها وتبسيطها.

أما المخطط المحاسبي الفرنسي المراجع (PCR لسنة 1982) فتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال تحديد أهدافه، فجاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى: [1]

- تحسين المحاسبة؛
- فهم المحاسبة وإجراءات الرقابة عليها؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية؛
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات؛
- إصدار الإحصائيات.

فالتوحيد اصطلاحا يعني تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات، لذا فهو ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة والملزمة والصارمة [2]، فعلى المستوى المحلي (الوطني) تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التزام مفروض من قبل الهيئة المنوط بها إصدار المعايير[3]، وتعتبر بمثابة توجيهات رسمية تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث المالية والمعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها وإدراجها في الملاحق المرفقة بالقوائم المالية، لذا فالتوحيد المحاسبي يجري على المستويات الثلاثة التالية:

- على مستوى المبادئ: يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية؛
- على مستوى القواعد: يشمل هذا المستوى توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية؛
- على مستوى النظام: يشمل هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي ككل بما يقوم عليه من أسس وقواعد ومبادئ ووسائل وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج والقوائم المحاسبية إضافة إلى نظام التكاليف والأسس التي تقوم عليها.

2.1.2 أهداف التوحيد المحاسبي

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان لا تجمعهم مع بعضهم البعض لا أصل ولا ثقافة ولا لغة كان دائما مرفوق بتبادل للمعلومات المحاسبية والمالية التي تعتبر من بين أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستعمليها، وهو ما يفرض ضمنيا وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية، ليتسنى من خلالها التوصل إلى تحليل ملائم ومفهوم يكتسي صبغة عالمية، وينطلق التوحيد

[1] مداني بن بلغيث، **إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر**، مداخلة منشورة بمجلة الباحث، عدد 2002/02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 52-53.
[2] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، مرجع سبق ذكره، ص 24.
[3] A.KADDOURI, A.MIMMECHE, **Cour de Comptabilité Financière Selon Le Norme IAS/IFRS Et Le SCF 2007**, ENAG Edition, Alger, 2009, p 21.

المحاسبي من ضرورة ضمان توافق للقوائم المالية من خلال توحيد الطرق المحاسبية، ويهدف إلى تبسيط الطرق والممارسات المحاسبية من خلال: [1]

- توحيد السياق المحاسبي انطلاقا من وثائق ومستندات الإثبات ووصولا إلى القوائم الختامية ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية مصالح المحاسبة من خلال إتباع معايير تتحرى البساطة والثقة؛

- توحيد المنتج المحاسبي الذي يتمثل أساسا في القوائم المالية والتي تحمل إجابات على احتياجات مختلف الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية، فعدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها أدى إلى ضرورة توحيد هذه القوائم للإجابة على أكبر قدر ممكن من احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذا يجب على المعايير التي تحكم عملية التوحيد أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

3.1.2 معوقات التوحيد المحاسبي

إن عملية التوحيد باعتبارها خطوة هامة في إرساء توافق في الأنظمة المحاسبية بغية إيجاد لغة موحدة، في ظل الإتجاه نحو الانفتاح الاقتصادي وتحرير حركة رؤوس الأموال والاستثمارات يصطدم بعدة عوائق مما يهدد عملية التوحيد المحاسبي برمتها، فتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية متوقف على توفر ظروف معينة والتي قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن محيط لأخر، فتعدد البدائل ما هو إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة في ظل الظروف التي تحيط بها.

وغياب خاصية التجديد للمعايير المحاسبية من خلال غياب وظيفة الإتصال بين مختلف هيئات التوحيد والأطراف المستعملة للمعايير، للوقوف على درجة القبول والتبني لهذه المعايير واحتياجاتها لمعايير أخرى، من أهم المشاكل التي تواجه عملية التوحيد المحاسبي، ولما كانت المحاسبة تسعى إلى تسيير العلاقات بين مختلف الأعوان الذين يستثمرون في المؤسسة، بهدف تعظيم مردودية استثماراتهم فإنه لا محالة أن هذه المعايير سوف تكون لها نتائج اقتصادية على مختلف الأطراف، لان الاختيارات المحاسبية المفروضة من قبل هيئات التوحيد ستؤثر على القرارات المالية للمؤسسة وخاصة مع عدم السماح في بعض الحالات بخيارات بديلة (تقييم المخزون ، قسط الاهتلاك). [2]

[1] مداني بن بلغيث، **إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 54.
[2] نفس المرجع السابق، ص 55.

بالرغم من أن خاصية التغيير وتحديد المعايير المحاسبية لضمان ملاءمتها للمستجدات التي تطرأ على الساحة الاقتصادية أصبحت من حتميات نجاح الأداء الاقتصادي، إلا أن عملية التوحيد المحاسبي تصطدم بالعديد من العوائق سواءا كانت تنظيمية، اقتصادية، تشريعية، ثقافية أو فكرية.

2.2 التوافق المحاسبي الدولي

يقصد به الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية تحظى بصفة القبول الدولي وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسات المحاسبية، فالتوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين الدول والممارسات المحاسبية التي يجب أن تكون متجانسة بين مختلف المؤسسات، ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح العديد من علامات الاستفهام حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني تلك الممارسات المحاسبية الجديدة. [1]

1.2.2 مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

يعتبر التوافق (Harmonisation) مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يهدف للحد من الفروق و التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويتميز عن التوحيد كون هذا الأخير يقتضي أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية، أي التوحيد الشامل وهو ما يعتبر أمر مستحيلا وغير نافع على المستوى الدولي كون المحاسبة جزءا مكملا للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة.

هناك فرق جوهري بين التوحيد والتوافق، فمصطلح التوافق يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، عكس التوحيد الذي يعني أن الإجراءات المتبعة والملزمة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين لذا فالتوافق أفضل وسيلة لإيصال معلومات محاسبية يمكن فهمها وتفسيرها دوليا.

يرى تي وباكر (Tay & Parker) أن التوافق المحاسبي ماهو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما، ويمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات مجتمعة حول طريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة، بينما التوحيد فهو عملية الإتجاه نحو التماثل الكلي لذا يمكننا القول أن الممارسات المحاسبية اليوم تتجه نحو التوافق وليس التوحيد. [2]

[1] مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي المفهوم المبررات والأهداف**، مداخلة منشورة بمجلة الباحث، عدد 2006/04، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 117.
[2] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، مرجع سبق ذكره، ص 25.

2.2.2 أهداف التوافق المحاسبي

من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي مسألة الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، والتي عادة ماتسعى الشركات متعددة الجنسيات لبلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات أو التكتلات الاقتصادية، إضافة إلى أهداف أخرى نذكر أهمها:

- تمكين المستثمرين الدوليين من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات بعد إلغاء أثار الاختلاف المحاسبي؛
- إنجاح عمليات التسيير والرقابة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها بناء عن التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات للمقارنة؛
- الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة عن المؤسسة ومحيطها وبشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بعمليات استثمارية أو عمليات اندماج؛
- تخفيض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد لقوائم المالية، خاصة ما تعلق منها بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لها عدة فروع تنشط في عدة دول تتبع أنظمة محاسبية مختلفة؛
- نجاح عمليات الرقابة التي تقوم بها بعض الهيئات الدولية كالإتحاد الأوربي، هيئات مراقبة الأسواق المالية، البنك الدولي وغيرها، دون أن تتحمل تلك الهيئات أعباء إضافية متعلقة بتفسير ومراجعة القوائم المالية.

3.2.2 معوقات التوافق المحاسبي الدولي

لا شك أن معرفة معوقات التوافق المحاسبي مهم جدا لفهم المحاسبة الدولية، لأنها تعطي تصورا واضحا عن مدى تعقيد هذا الموضوع والمشاكل التي يواجهها المحاسبية الذين يعملون في بيئة دولية، ولأن المعوقات والموانع كثيرة سنتطرق إلى أهمها:

- القومية التي غالبا ما تحول بين النظر بموضوعية للمزايا والأفكار والممارسات التي تنشأ وتتطور في بلد أخر، فهناك عدم رغبة عامة موجودة ضمن ثقافة الكثيرين تقف وراء عدم تقبل تبني مبادئ وممارسات غير محلية، فمعظم الدول النامية تنظر إلى معايير المحاسبة الدولية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا؛
- عادة ما تحكم الممارسات المحاسبية المحلية نظم قانونية، لذا فالتوافق المحاسبي يتطلب تغير في التشريعات مما يقف عائقا وراء التوافق المحاسبي ويدفع بالكثير من المؤسسات التي تنشط دوليا إلى إعداد

نوعين من القوائم المالية، واحدة لتلبية الاحتياجات والمطالب القانونية المحلية وأخرى معدة حسب المعايير المحاسبية الدولية؛

- اختلاف احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، فالمستثمر يحتاج معلومات ملائمة ومفيدة لإتخاذ القرارات الاستثمارية بينما الدولة تحتاج قوائم معدة وفقا للنظم والتشريعات الضريبية ووفق المعايير المحاسبية الوطنية؛

- وجود خلاف في وجهات النظر بين مختلف الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية المنوط بها عملية إصدار المعايير والمعنية بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

3.2 جهود التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي

أهم ما ميز المحاسبة في الآونة الأخيرة، هو الإتجاه نحو الممارسات المحاسبية الدولية نتيجة للتطورات الاقتصادية وإتجاه الاقتصاد العالمي نحو الشمولية والعولمة وتحرير التجارة الخارجية وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى والشركات متعددة الجنسيات، فالحديث عن المحاسبة الدولية يقودنا إلى التطرق إلى الجهود الحثيثة المبذولة من قبل مختلف الهيئات الدولية والمنظمات المهنية، لإرساء معالم التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي وأهمها.

1.3.2 هيئة الأمم المتحدة

يرجع إهتمام هيئة الأمم المتحدة بالتوافق المحاسبي الدولي إلى توصية المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لها سنة 1926، بتعيين مجموعة خبراء لدراسة وضع الشركات متعددة الجنسيات والبحث حول إمكانية توحيد النظم المحاسبية، وإصدار معايير دولية متعلقة بالقوائم المالية مع التركيز عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها، وفي عام 1927 تم تعيين مجموعة خبراء في معايير المحاسبة دولية أوكلت لهم مهمة القيام بدراسات لتحقيق الأهداف التالية:

- مراجعة الممارسات المحاسبية الحالية عند إعداد القوائم المالية والبحث على مختلف المتطلبات والاحتياجات الخاصة بمعالجة المشاكل التي تواجهها الممارسة المهنية للمحاسبة في مختلف الدول؛

- تحديد النقائص في المعلومات المتحصل عليها من القوائم المالية، ومدى ملائمة المقدم منها لتحسينها؛

- التوصية بقائمة تبين الحد الأدنى من المعلومات التي ينبغي أن تشملها القوائم المالية المعدة مع الأخذ بعين الاعتبار التوصيات والاقتراحات المقدمة من طرف المهنيين.

في عام 1928 أظهرت هيئة الأمم المتحدة إهتماما باختلاف الممارسات المحاسبية من خلال اقتراح إصدار معايير محاسبية موحدة خاصة بالقوائم المالية، وفي عام 1929 قامت هذه الهيئة بتكوين مجموعة عمل تتكون من خبراء في معايير المحاسبة الدولية، هدفها الأساسي تحقيق التوافق المحاسبي الدولي وعملها لا يتمثل في إصدار المعايير فقط، بل مراجعتها ومناقشتها وتحديد قواعد إصدارها، وفي عام 1930 تم تأسيس لجنة مهمتها التطوير المستمر للمعايير المحاسبية الدولية لتلبية الاحتياجات الحالية والمتغيرة مع ضرورة التشاور والنقاش لتأمين القبول الدولي لهذه المعايير. [1]

2.3.2 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)

تعتبر منظمة دولية للتعاون بين الدول الصناعية الكبرى، تعمل من خلال مجلس ولها حوالي 200 لجنة وفريق عمل، تصدر عنها ثلاث نشريات في السنة، تتنبأ بإتجاهات الأسواق المالية للدول الأعضاء وتنشر وصف تحليلي للهيكل التنظيمي لهذه الأسواق، تهدف لخدمة أعضائها فقط. [2]

نشرت المنظمة سنة 1976 توجيهات تضمنت حث الشركات متعددة الجنسيات عن الإفصاح على رقم الأعمال ونتيجة الاستغلال وصافي الإستثمارات ورأس مالها العامل، لقيت هذه التوجيهات قبولا من قبل دول المنظومة الانجلوساكسونية نظرا لقربها بشكل عام من المعايير الأمريكية، وللمنظمة لجنة مختصة بمعايير المحاسبة الدولية تهتم بكل ماهو جديد في مجال المحاسبة الذي يكون عادة موضوعا لملتقياتها.

3.3.2 الإتحاد الأوربي (EU)

أوجدته إتفاقية روما سنة 1957، بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء إهتم منذ تأسيسه بموضوع التوحيد المحاسبي ومسألة توافق القوائم المالية المعدة من قبل الشركات الأوروبية في إطار خاص بالتنسيق بين قوانين الشركات التابعة لمختلف دول الإتحاد، وصدرت عنه عدة توجيهات منها التوجيه الرابع الذي تم اعتماده بتاريخ 25 جويلية 1978 والذي تطرق إلى عدة قواعد يجب الالتزام بها عند إعداد الحسابات الختامية لشركات الأموال الأوروبية، والتوجيه السابع الصادر بتاريخ 13 جوان 1983 المتعلق بالحسابات المجمعة والمبادئ الواجب إتباعهـــا سواء بالنسبة للشركة الأم أو الشركات التابعة، والتوجيه الثامن الصادر بتاريخ 10 أفريل 1984 والخاص بتأهيل المهنيين المكلفين بعملية المراجعة القانونية.

[1] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، مرجع سبق ذكره، ص 61-67.
[2] فردريك تشاوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين زيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004 ص 386.

في نوفمبر 1995 إتبع الإتحاد الأوروبي إتجاه جديد في التوافق المحاسبي أشار إليه بالإستراتيجية المحاسبية الجديد، وأعلنت المفوضية الأوروبية أن الإتحاد يحتاج إلى تحرك حقيقي حتى يتمكن من أعطاء توجيهات واضحة للشركات الأوروبية التي ترغب في دخول أسواق المال العالمية، حيث قامت لجنة الإتصال التابعة للاتحاد الأوروبي بدراسة درجات توافق معايير المحاسبة الدولية مع توجيهات الإتحاد الأوربي، ووصلت إلى نتيجة مفادها أن هناك توافق شبه تام بينهما إلا في جزئيات بسيطة يمكن التغاضي عنها، مما سمح للشركات الراغبة في التسجيل في البورصات خارج الإتحاد الأوروبي بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية.

4.3.2 الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة، تأسس سنة 1977، يضم 155 عضوا ومنظمة من 118 دولة هدفه الأساسي تطوير مهنة المحاسبة دوليا من خلال إعداد معايير جيدة والتشجيع على استعمالها، وتربطه علاقات جيدة مع عدة هيئات ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم، وقد قام الإتحاد الدولي بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التوكيد؛
- المعايير الدولية لمراقبة الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولي؛
- معايير المحاسبة في القطاع العام.

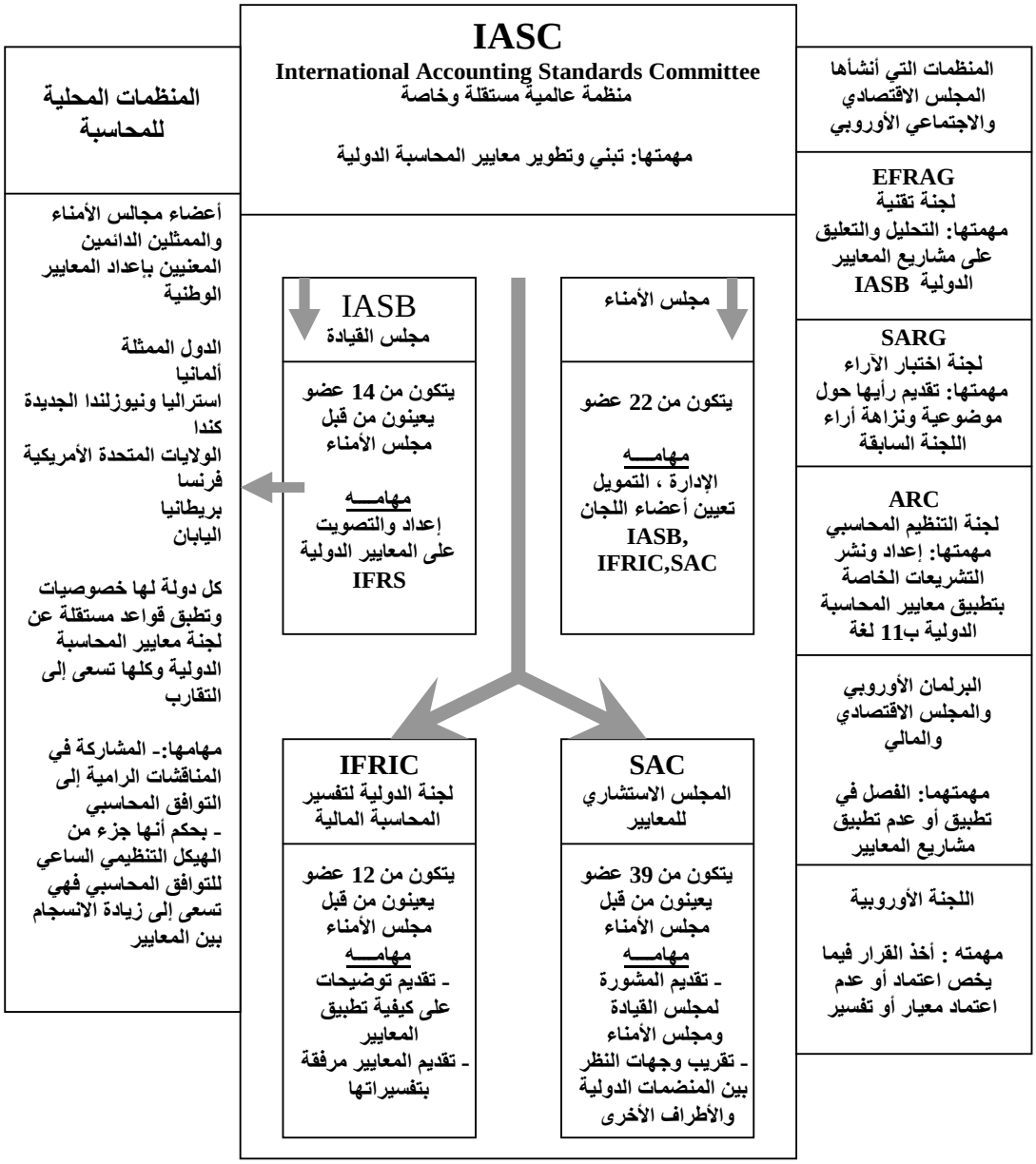
5.3.2 لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات عند إعدادها للقوائم المالية في مختلف أنحاء العالم، شكلت سنة 1973 إثر إتفاق بين المنظمات المحاسبية الفاعلة في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية [1]، وفي عام 1983 إنظمت لهذه المنظمة كل المنظمات المهنية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبة

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 106.

(IFAC) وفي سنة 1999 أصبحت هذه اللجنة تضم 143 منظمة من 104 دولة [1]، والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لهذه اللجنة.

الشكل رقم (05.1): الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية



Source : C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, 4 éditions, Foucher, Paris, France, 2006, P20.

[1] PHILIPPE TOURON, HUBERT TONDEUR, **Comptabilité en IFRS**, Edition D'organisation, Paris France, 2004, P 2.

ومن بين أهم الأهداف التي تسعى إليها هذه المنظمة نذكر مايلي:

- إصدار ونشر المعايير المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم والإفصاح عنها وتعميم استعمالها على المستوى الدولي؛
- المساهمة في إرساء التوافق بين الأنظمة المحاسبية؛
- العمل على أن تحتوي القوائم المالية على المعلومات ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة وبالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية العالمية ومختلف المستعملين.

6.3.2 هيئات أخرى

إضافة للهيئات التي سبق ذكرها، هناك عدة هيئات دولية أخرى إهتمت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي أهمها:

- المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة: تضم هذه المنظمة الهيئات العمومية المنظمة للأسواق المالية لأكثر من 80 دولة، تهدف لضمان تبادل المعلومات وإعداد المعايير التي تحمي المستثمرين، تبد هذه الهيئة إهتماما كبيرات بموضوع التوافق المحاسبي الدولي نتيجة للأثر السلبي بين القيود المحاسبية الوطنية المفروضة على الشركات متعددة الجنسيات، لاسيما فيما يخص التقييم والإفصاح؛
- مجموعة الدول المتقدمة الأربعة زائد واحد: تتشكل هذه المجموعة من ممثلين عن هيئات التوحيد المحاسبي لكل من أستراليا، كندا، ايرلندا الجديدة، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية وهيئة المعايير المحاسبية الدولية كملاحظ، وبالرغم من أن هذه الهيئة لا تقوم بإعداد ونشر المعايير المحاسبية، إلا أن أهميتها تكمن في طبيعة عملها المتمثل في دراسة المواضيع المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الدولية لأهم العمليات التي تختلف في معالجتها للأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء. [1]

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية أصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 126.

المبحث الثالث: تطور المحاسبة محليا

تعتبر المحاسبة أداة هامة تستخدم في تحقيق العديد من الأهداف كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وترشيد القرارات بمختلف أنواعها، وتقديم المعلومات الضرورية لكافـــة المتدخلين سواء خارج أو داخل المؤسسة، وعرفت تطورات متسارعة خصوصا في الآونة الأخيرة نتيجة للتغيرات أو التحولات التي ميزت الاقتصاد العالمي وإتجاهه نحو العولمة واقتصاديات السوق وتحرير التجارة الخارجية.

وفي الجزائر عرفت المؤسسة الاقتصادية منذ الاستقلال العديد من التحولات أثرت على النظام المحاسبي، أين مر بمرحلتين منذ الإستقلال، مرحلة تطبيق النظام المحاسبي العام الفرنسي حتى نهاية سنة 1975، ثم مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إبتداء من 1976/01/01، إلا أن التحول الجذري الذي عرفه الاقتصاد الوطني نتيجة للإنفتاح الاقتصادي وانتقاله من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق إضافة للتطور الذي عرفته النظم المحاسبية دوليا، جعلت هذا المخطط لا يتماشى مع واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

1 المخطط المحاسبي العام (PCG 1957)

وجدت المؤسسة الجزائرية بعد الاستقلال نفسها مجبرة على إتباع النظام المحاسبي الفرنسي والمتمثل في المخطط المحاسبي العام (Plan Comptable Général) لسنة 1957، والذي يرجع تاريخ إعداده إلى سنة 1947. [1]

1.1 الإطار العام المخطط المحاسبي العام

يهدف هذا المخطط للتنسيق بين مختلف المحاسبات، لجعل المحاسبة أداة فعالة لتسيير المؤسسة الاقتصادية، دون إهمال فوائد التنسيق من أجل تزويد الاقتصاد الوطني بالوثائق وكافة المعلومات اللازمة وخاصة للقيام بالإحصائيات الضرورية من أجل دراسة كيفية توزيع الدخل الوطني، ويتكون المخطط المحاسبي العام من عشرة أقسام رئيسية وهي : [2]

- الأقسام من (1) إلى (5) ⟸ حسابات خاصة بالميزانية
- الأقسام من (6) إلى (7) ⟸ حسابات التسيير

[1] حمادي نبيل، **محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقيه في ضل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13-14-15 أكتوبر 2009، ص 02.

[2] ROBERT OBERT, Op.Cit, P 175.

- القسم (8) ⟸ حسابات النتائج
- القسم (9) ⟸ خاص بالمحاسبة التحليلية
- القسم (9) ⟸ حسابات إحصائية تسجل فيها الالتزامات المتحصل عليه وتظهر خارج الميزانية

والجدول التالي يوضح الإطار العام للمخطط المحاسبي العام (PCG)

جدول رقم (01.1): : المخطط المحاسبي العام

محاسبة الحسابات الخاصة	المحاسبة التحليلية للاستغلال	المحاسبة العامة		
		النتائج	**التسيير**	**الميزانية**
القسم 0 : الحسابات التي تسجل فيها الالتزامات المعدلة أو المتحصل عليها.	القسم 9 : حسابات أسعار التكلفة والجرد المستمر والنتائج التحليلية.	القسم 8 : نتائج سلبية (خسائر).	القسم 6 : تكاليف حسب طبيعتها.	أصول: (استخدامات) القسم 2 : القيم الثابتة (تجهيزات + قيم معنوية + مدينون أكثر من سنة). القسم 3 : قيم استغلال (مخزونات المواد والمنتجات النهائية). القسم 4 : حسابات العملاء (زبائن ومدينون آخرون). القسم 5 : حسابات مالية (قروض لأقل من سنة ، الخزينة ...).
		القسم 8 : نتائج إيجابية (أرباح).	القسم 7 : منتوجات حسب طبيعتها.	خصوم : (موارد) القسم 1 : الأموال الدائمة (رؤوس الأموال + الاحتياطات + الديون متوسطة وطويلة الأجل) القسم 4 : حسابات العملاء (الدائنون) القسم 5 : حسابات مالية (دائنون بديون أقل من سنة)

المصدر : حمادي نبيل، محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقيه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13-14-15 أكتوبر، 2009، ص 14.

كان المخطط المحاسبي العام الخيار الوحيد للمحاسبين الجزائريين في تلك الفترة، لكن الواقع الاقتصادي للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني النهج الاشتراكي وكبر حجمها وتطور مجالات نشاطها وتزايد إحتياجاتها إلى معلومات محاسبية أدق من جهة، وتطور الأنظمة المحاسبية دوليا من جهة أخرى أظهر الكثير من النقائص التي واجهها المخطط وأصبح من الضروري البحث على نظام محاسبي جديد يتكيف مع واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2.1 الانتقادات الموجهة للمخطط المحاسبي العام

واجه المخطط المحاسبي العام عدة انتقادات، أدت إلى رفضه حتى في عقر داره من طرف الممارسين الفرنسيين آنذاك ، فقد كان يعاني من عدة نقائص نذكر منها. [1]

1.2.1 جمود المخطط المحاسبي العام

إن أول انتقاد وجه للمخطط المحاسبي العام في تلك الفترة (نهاية الستينات وبداية السبعينات) هو قدمه وعـــدم مسايرته للتطورات، فبعد مرور 13 سنة من إعداده لم يحـــدث عليه إي تعديل أو تكييف وكان قد خلص المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة المكلف بإعداد المخطط المحاسبي الفرنسي إلى ضرورة تعديله بهدف ضمان ملائمته مع ظروف الحياة الاقتصادية وتطور تقنيات المحاسبة مما أسفر على بداية أعمال التغيير في سنة 1972، والتي تجسدت في مخطط جديد سمي بالمخطط المحاسبي المنقح.

2.2.1 عدم توافق المخطط مع توجيهات الاقتصاد الجزائري

كان الاقتصاد الجزائري الموجه نحو المركزية والتخطيط، يحتاج إلى مخطط محاسبي يسمح بجمع المعطيات التي تسهل عملية التخطيط، مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، ... إلخ، في حين لم يكن المخطط المحاسبي العام يلبي هذه الحاجة.

3.2.1 ضعف محتوى المخطط من حيث النصوص والإجراءات

من أهم الانتقادات التي وجهت للمخطط المحاسبي العام ضعف محتواه من حيث النصوص والإجراءات المحاسبية، التي كانت تتصف بالعمومية من جهة ولا تتمتع بالقوة الإجبارية من جهة أخرى فقد جاءت في شكل اقتراحات فقط.

[1] طارق حمزة، **المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية إنتقادية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 112-114.

4.2.1 غياب التجانس في إتجاه أرصدة الحسابات

يتميز المخطط المحاسبي العام بعدم تجانسه من حيث الهيكل الشكلي، فنجد بعض أصنافه تضم حسابات تارة مدينة وتارة أخرى دائنة مما يفقد أرصدة الحسابات إي معنى لها، وخاصة بالنسبة للمجموعة الرابعة (حسابات المتعاملين) والمجموعة الخامسة (الحسابات المالية)، وكمثال على ذلك حساب 46 (مدينين ودائنين مختلفين).

2 المخطط المحاسبي الوطني (PCN)

إن تطبيق الجزائر للمخطط المحاسبي الوطني لم يكن وليد الصدفة، بل كان له ما يبرره خاصة وأن الإطارات الجزائرية التي قامت بهذا العمل في ذلك الوقت غلبت عليها الثقافة المحاسبية الفرنكوفونية ونستطيع تسجيل جهود الجزائر في تصميم وإرساء المخطط من خلال مايلي:

1.2 مراحـــل إعداده

فرض التوجه الاقتصادي الذي تبنته الجزائر في أواخر الستينات من القرن الماضي على النظام المحاسبي التكييف معه، ومحاولة إدراك النقائص التي واجهها المخطط المحاسبي العام المطبق آنذاك، مما دفع بالسلطة السياسية بتكليف وزارة المالية بالشروع ابتداء من شهر ديسمبر من سنة 1969 بهذه المهمة والتي حددت لها آجال أقصاها ستة أشهر (حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19) تقدم بعدها حصيلة عملها، إلا أنها لم تتمكن من ذلك لكون الفترة المتاحة غير كافية. [1]

مع نهاية سنة 1971 قام وزير المالية بمقتضى الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/23 بتعيين لجنة مكلفة بتحضير وإعداد المخطط المحاسبي الوطني، ثم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة والذي نصب رسميا بتاريخ 05 ماي 1972، وأوكلت له مهمة إحلال المخطط الفرنسي العام بمخطط محاسبي وطني وحدد الوزير الأهداف المسندة له وهي :

- استعمال حسابات تتماشى ومتطلبات الشركات والمؤسسات العمومية؛
- السماح للدولة بمراقبة القطاعين الخاص والعام؛
- اعتماد الجرد المستمر في تقييم المخزون؛
- استعمال الحسابات المؤقتة (الوسيطة)؛

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية أصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 147.

- إعطاء معلومات تتيح للمؤسسة إتخاذ القرارات اللازمة لتحسين أداءها على ضوء النتائج المحاسبية؛
- المعرفة السريعة للتكاليف وأسعار التكلفة؛
- يكون وسيلة للتحكم في التنظيم والتوقعات الاقتصادية داخل المؤسسة الجزائرية؛
- يأخذ بعين الإعتبار حاجيات مختلف مستعملي المعلومات المحاسبية (البنوك، الهيئات المركزية هيئات التخطيط، ...)؛
- اعتماد معايير واضحة في إعداد الوثائق المحاسبية؛
- إمداد المحاسبة الوطنية بمعلومات ذات دلالة واضحة ويمكن اعتمادها كمعطيات إحصائية؛
- جعل تحليل وضعية المؤسسة ديناميكي عن طريق إستخراج النتائج في مختلف مراحلها (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الإستغلال ، ...).

تبنى المجلس الأعلى للمحاسبة في شهر نوفمبر من سنة 1973 المخطط المحاسبي الوطني بعد فحصه للمشروع، ثم بتاريخ 29/أفريل/1975 صدر الأمر رقم 75-35 القاضي في مادته الأولى بإلزامية تطبيق المخطط ابتداء من الفاتح من جانفي 1976 من طرف كل الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي، مهما كان شكلها والمؤسسات الأخرى بعد استشارة الوزارات الوصية. [1]

2.2 الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني

المخطط المحاسبي هو مجموعة الحسابات المصنفة والمجمعة في جدول محدد والتي تستعملها المؤسسة لإعداد قوائمها المالية، ونظرا لاختلاف الممارسات حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، إقتضت الضرورة توحيد الحسابات وإعطاءها صبغة وطنية من أجل تبسيط وتوحيد الممارسات المحاسبية في مختلف المؤسسات. [2]

ويمكن استعراض بنية حسابات المخطط الوطني المحاسبي من خلال القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط، أين قسم الحسابات إلى ثمانية أصناف أو مجموعات وهي:

[1] أمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 09 ماي 75، **المتضمن المخطط الوطني المحاسبي**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 37، 1975، ص 502.
[2] عبد الكريم بويعقوب، **أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 45.

- المجموعة (1): الأموال الخاصة
- المجموعة (2): الاستثمارات
- المجموعة (3): المخزونات
- المجموعة (4): الحقوق
- المجموعة (5): الديون
- المجموعة (6): الأعباء
- المجموعة (7): الإيرادات
- المجموعة (8): النتائج

وعلى اعتبار أن الأمر يبدأ باستخدام الأموال الخاصة (1) وتحويلها إلى استثمارات (2) مخزونات (3) وحقوق (4) وإن لم تكفي الأموال الخاصة يتم اللجوء للاقتراض أي الديون (5). [1]

المجموعات (2 ، 3 ، 4) ⟸
المجموعتين (1 ، 5) ⟸
} ⟸ حسابات الميزانية

المجموعتين (6 ، 7) ⟸ حسابات التسيير

المجموعة (8) ⟸ حسابات النتائج

إعتمد على مبدأ الترتيب العشري عند ترقيمه للحسابات الأساسية التابعة لكل مجموعة، مع مراعاته لمبدئي السيولة والاستحقاق عند ترتيب لحسابات الأصول والخصوم.

1.2.2 الأصول

تعرف الأصول على أنها مجموعة عناصر ذمة المؤسسة والتي لها قيمة إيجابية، وهي ممتلكات المؤسسة الآتية من الموارد (الخصوم)، وتعتبر الملكية العامل الرئيسي في إدراج هذه الأخيرة في الميزانية كما تصنف ضمن عناصر الأصول بعض العناصر التي تعتبر في الواقع أعباء لم تقتطع من نتائج النشاط وتدرج ضمن أصول المؤسسة بهدف إطفاءها على عدة سنوات، مثل المصاريف الإعدادية، مصاريف البحث والتطوير، وتم ترتيب عناصر الأصول حسب مبدأ السيولة من الأسفل إلى الأعلى، أي حسب الفترة التي تستغرقها هذه العناصر في التحول إلى سيولة، وبالتالي تم تقسيمها إلى: [2]

- الأصول الدائمة: كل العناصر التي تساهم بصفة دائمة في نشاط المؤسسة (الاستثمارات) وتتفرع إلى

حساب 20: مصاريف إعدادية.
حساب 21: القيم المعنوية.

[1] سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 45.
[2] مداني بن بلغيث، **أهمية أصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، مرجع سبق ذكره ص 151.

حساب 22: الأراضي. حساب 24: تجهيزات الإنتاج.
حساب 25: تجهيزات اجتماعية. حساب 28: استثمارات قيد الإنتاج.
حساب 29: اهتلاكات الاستثمارات. حساب 39: مؤونات تدني المخزون.

- الأصول المتداولة: كل عناصر الذمة التي لا تزيد مدة استعمالها في الحالات العادية عن سنة وتشمل عناصر المجموعة الثالثة والرابعة (المخزونات والحقوق)، وتتفرع المجموعتين إلى:

حساب 30: بضائع. حساب 31: مواد ولوازم.
حساب 33: منتجات نصف مصنعة. حساب 35: منتجات تامة الصنع.
حساب 36: فضلات ومهملات. حساب 37: مخزون لدى الغير.
حساب 38: مشتريات.
حساب 42: حقوق الاستثمارات. حساب 43: حقوق المخزونات.
حساب 44: حقوق على الشركاء. حساب 45: تسبيقات للغير.
حساب 46: تسبيقات الاستغلال. حساب 47: حقوق على الزبائن.
حساب 48: متاح. حساب 49: مؤونات تدني قيم الحقوق.

2.2.2 الخصوم

تعرف الخصوم على أنها مجموعة عناصر ذمة المؤسسة التي لها قيمة اقتصادية سالبة، وهي الموارد التي قدمها أو وضعها الشركاء تحت تصرف المؤسسة، وقد تم ترتيب عناصر حسابات الخصوم حسب مبدأ الاستحقاق من الأسفل إلى الأعلى، وبالتالي تم تقسيمها إلى أموال خاصة وديون قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل. [1]

- الأموال الخاصة: تمثل الأموال التي وضعت تحت تصرف المؤسسة والتي تعتمد عليها بصفة دائمة في تمويل مشاريعها، وتتفرع إلى

حساب 10: رأس مال اجتماعي. حساب 11: رأس مال شخصي.
حساب 12: علاوات المساهمة. حساب 13: احتياطات.
حساب 14: إعانات الاستثمار. حساب 15: فرق إعادة التقييم.
حساب 17: حساب الارتباط بين الوحدات. حساب 18: نتائج رهن التخصيص.
حساب 19: مؤونات الأعباء والخسائر.

[1] نفس المرجع السابق، ص 153.

- الديون: تمثل كل الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة بمقتضى علاقتها مع الغير [1]، وتم ترتيب هذه الحسابات حسب مبدأ الاستحقاق، كما يعكس هذا الترتيب التصنيف الوظيفي حسب طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وحرص معده على أن تكون حسابات حقوق الغير على المؤسسة وحقوق المؤسسة على الغير متناظرة، وتتفرع حسابات المجموعة إلى:

حساب 50: حسابات الأصول الدائنة. حساب 52: دائنو الاستثمارات.

حساب 53: دائنو المخزونات. حساب 54: محتفظات لحساب.

حساب 55: ديون إتجاه الشركاء والشركات الحليفة. حساب 56: دائنو الاستغلال.

حساب 57: تسبيقات تجارية. حساب 58: ديون مالية.

3.2.2 حسابات التسيير

تضم حسابات التسيير كل من المجموعة السادسة المتمثلة في الأعباء والمجموعة السابعة المتمثلة في النواتج، إضافة إلى حسابات المجموعة الثامنة المتمثلة في النتائج والناجمة عن الفرق بين الأعبـــاء والنواتج والتي تتفرع إلى: [2]

حساب 83: نتيجة الاستغلال = الفرق بين أعباء الاستغلال و إيرادات الاستغلال.

حساب 84: نتيجة خارج الاستغلال = الفرق بين أعباء خارج الاستغلال و إيرادات خارج الاستغلال

حساب 80: الهامش الإجمالي.

حساب 81: القيمة المضافة.

حساب 88: نتيجة السنة المالية.

- الأعباء: وهي كل ما ينتج على عاتق المؤسسة أو ما تقوم بتسديده والناجم عن مقابل ما تتحصل عليه خدمات أو مزايا وكل الالتزامات التي تقع على عاتقها، وتصنف حساباتها حسب طبيعتها وتتفرع إلى:

حساب 60: بضاعة مستهلكة. حساب 61: مواد ولوازم مستهلكة.

حساب 62: خدمات. حساب 63: مصاريف العاملين.

حساب 64: ضرائب ورسوم. حساب 65: مصاريف مالية.

حساب 66: مصاريف متنوعة. حساب 68: حصص اهتلاكات.

حساب 69: أعباء خارج الاستغلال.

[1] عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سبق ذكره ، ص 59.

[2] مداني بن بلغيث، **أهمية أصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، مرجع سبق ذكره ص 154.

- النواتج: هي كل ما تتحصل عليه المؤسسة نتيجة قيامها بنشاط معين، وتم تصنيفها حسابات النواتج مثل الأعباء حسب طبيعتها، وتتفرع إلى:

حساب 70: مبيعات البضائع. حساب 71: إنتاج مباع.
حساب 72: إنتاج مخزن. حساب 73: إنتاج المؤسسة لذاتها.
حساب 74: أداء خدمات. حساب 75: تحويل تكاليف الإنتاج.
حساب 77: نواتج مالية. حساب 78: تحويل تكاليف الاستغلال.
حساب 79: نواتج خارج الاستغلال.

4.2.2 القوائم المالية

فرض المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات المعنية بمسك الدفاتر المحاسبية، مهما كان شكلها وحجم نشاطها تلخيص العمليات المحاسبية التي تقوم بها خلال الدورة، من خلال أربعة عشر جدولا بإضافة إلى ميزانية الأصول وميزانية الخصوم اللذين يعطيان مجتمعتين ذمة المؤسسة لحظة إعدادهما، وجدول حسابات النتائج الذي نتحصل من خلاله على الأرصدة الوسيطة للتسيير، وهذه الجداول هي: [1]

الجدول رقم 04: الاستثمارات. الجدول رقم 05: الاهتلاكات.
الجدول رقم 06: المؤونات. الجدول رقم 07: الحقوق.
الجدول رقم 08: الأموال الخاصة. الجدول رقم 09: الديون.
الجدول رقم 10: المخزونات. الجدول رقم 11: اهتلاك البضائع والمواد.
الجدول رقم 12: مصاريف التسيير. الجدول رقم 13: المبيعات والخدمات المقدمة.
الجدول رقم 14: نواتج أخرى. الجدول رقم 15: نواتج التنازل عن الاستثمارات.
الجدول رقم 16: التعهدات الممنوحة والمقدمة. الجدول رقم 17: معلومات مختلفة.

تمكن هذه الجداول كافة مستخدميها بأخذ صورة تفصيلية عن العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، كما تدرج معها ملاحق خاصة بكل التغيرات التي أدخلتها المؤسسة على الطرق المتبعة وتبريراتها، مثل تغير طريقة تقييم المخزون أو حساب أقساط الاهتلاك، لأن هذه التغيرات تعتبر إخلال بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية ولا تسمح بالمقارنة مع نتائج الدورات السابقة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 156.

3.2 الانتقادات الموجهة للمخطط المحاسبي الوطني

عوض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 بهدف إعطاء الدولة أداة ناجعة للتخطيط والتسيير، إلا أن تطبيقه على أرض الواقع كشف عن العديد من الثغرات والنقائص، والتي أصبحت جلية مع إتجاه الجزائر نحو اقتصاد السوق أين أصبح هذا المخطط لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الجديدة بعد أن فتحت الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي بتبنيها للعديد من الإصلاحات الاقتصادية وفي مقدمتها قوانين الخوصصة، مما سمح بدخول الشركات الأجنبية السوق الجزائرية وخصوصا في قطاع المحروقات. [1]

ورغم أن هذه الشركات كانت ملزمة بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني نظرا للعقود المبرمة بينها وبين الجزائر إلا أنها لم تعتمده لوجود عدة مشاكل في التسيير، وعدم مطابقة قوائمه المالية للمعايير المحاسبية الدولية، أين أصبحت هذه الشركات تستعمل محاسبتها الخاصة بها وفي نهاية كل دورة تقوم بإعداد مقاربة بين حساباتها وحسابات المخطط الوطني المحاسبي، ولأن هذه المقاربة لا تتم وفق قواعد وميكانزمات المخطط أصبحت القوائم النهائية المعدة بها الكثير من المغالطات، ومن أبرز النقائص والانتقادات الموجهة له، نذكر مايلي:

1.3.2 التقصير في الإطار المفاهيمي

يعرف الإطار المفاهيمي في نظرية المحاسبة بأنه مجموعة منظمة من الأهداف والمبادئ الأساسية المنسقة فيما بينها، والتي بفضلها يمكن إصدار المعايير المناسبة وتحديد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية[2] ، فالقوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني 1975 في خدمة الدولة باعتبارها الجهة المخولة بتحصيل الضرائب، وأصبح الهدف من المحاسبة هدف جبائي فإعداد الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج يتم في ظل التقيد بالقوانين والإجراءات الضريبية بهدف تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة كما أن المخطط المحاسبي الوطني أعطى أولوية للمعلومات الخاصة بالاقتصاد الكلي والإحصاء عن طريق عرضه وتصنيفه وترتيبه للبيانات المحاسبية، فجدول حسابات النتائج مثلا يسهل عملية حساب الناتج الخام والقيمة المضافة، غير أن هدف المحاسبة على المستوى الدولي هو تلبية احتياجات العديد من مستعملي المعلومات المحاسبية كالمستثمرين ، المساهمين والملاك ... إلخ [3]، كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 ص 16.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 112.

[3] محمد خميسي بن رجم، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقيه في ضل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 13-14-15 أكتوبر 2009، ص 04.

بشكل واضح، و لم يعطي تعريف واضح لبعض المفاهيم كالأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والتكاليف...إلخ.

2.3.2 تصنيف وتبويب الحسابات

وجه للمخطط المحاسبي الوطني العديد من الانتقادات فيما يخص كيفية تبويبه وتصنيفه للحسابات نذكر أهمها: [1]

- اعتمد على تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها، حيث وحسب البعض هذا التصنيف يعطي مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها، على عكس التصنيف الوظيفي المعمول به في البلدان الأنجلوسكسونية، والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، أسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظيفة التجارية، الوظيفة المالية والوظيفة الإدارية دون الحاجة لإعادة معالجة المعلومات المحاسبية ؛

- لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة وبين الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية؛

- معالجة مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية، وليس على أساس أنها قيم معنوية حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية؛

- وجود بعض الاستثناءات في مبادئ التصنيف.

3.3.2 قواعد التقييم

إعتمد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء) ورغم أن هذا المبدأ معمول به في أغلب الأنظمة المحاسبية في العالم، حيث يقر بتسجيل عناصر القوائم المالية على أساس تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج (إذا أنتجتها المؤسسة لذاتها) مع افتراض ثبات وحدة النقود كوحدة قياس محاسبي، إلا أن هذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية على وضعية المؤسسة وبالتالي تكون عملية إتخاذ القرارات غير عقلانية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقييمها كي تتماشى مع الاقتصاد التضخمي.[2]

[1] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.
[2] محمد خميسي بن رجم، مرجع سبق ذكره، ص 08.

4.3.2 نظام الجرد

فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها والملزمة بمسك الدفاتر المحاسبية أن تتبع طريقة الجرد الدائم، رغم أن هذه الطريقة لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات والمبيعات والمخزونات، مع تعدد نشاطها والبعد الجغرافي لبعض وحداتها مما يجعلها تلاقي العديد من الصعوبات في تطبيقها لنظام الجرد الدائم.[1]

5.3.2 القوائم المالية

رغم أن المخطط المحاسبي الوطني ألزم جميع المؤسسات مهما كان حجمها بإعداد 17 جدول كقوائم مالية، إلا أنها تعاني من العديد من النقائص نذكر منها:

- شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، وللقيام بها لابد من الرجوع إلى الجداول الملحقة؛

- لا يقدم جدول حسابات النتائج معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أنه لا يسمح بالتمييز بين النتيجة المحاسبية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي؛

- لا تحتوي القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني على بعض الجداول الهامة، مثل جدول تدفقات الخزينة رغم الأهمية البالغة التي توليها الأنظمة المحاسبية لهذا الجدول، على اعتبار أن الخزينة لها دور هام في نشاط المؤسسة من خلال وظائف جدول تدفقات الخزينة والمتمثلة في وظيفة الاستغلال، وظيفة الاستثمار، وظيفة التمويل.

6.3.2 قصور المخطط المحاسبي الوطني

لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات نذكر منها: [2]

- القرض الايجاري و تكاليف البحث والتطوير؛
- معالجة العمليات بالعملة الأجنبية؛
- الاندماج؛
- العطل مدفوعة الأجر و إلتزامات التقاعد.

[1] SAMIR MEROUNI, **L'application des Norme IFRS en Algérie**, Mémoire de fin d'études Pour l'obtention d'un diplôme de troisième cycle professionnel en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Tipaza, Alger, 2004-2006, P 20.

[2] محمد خميسي بن رجم، مرجع سبق ذكره، ص 09.

خلاصـــة الفصل :

من خلال استعراضنا لتطور المحاسبة دوليا ومحليا من خلال هذا الفصل تبن لنا مايلي :

- المحاسبة مثل غيرها من فروع العلوم الاجتماعية، نشأت مع ظهور الإنسان وتطورت نتيجة للجهود الفكرية والعملية، متأثرة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة خلال كل فترة مستجيبة لتطورات المحيط الذي كانت تستعمل فيه، سواء في المجتمعات البشرية القديمة أين كان دورها لا يتعدى العد والقياس، ووصولا إلى مفهومها الحديث كونها نظام للمعلومات داخل المؤسسة يساعد على إتخاذ القرارات؛

- لعبت التحولات الاقتصادية العالمية خلال الربع الأخير من القرن الماضي، وإتجاه الاقتصاد العالمي نحو الشمولية والعولمة، إضافة إلى الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، دورا بارزا في ظهور وتطور فرع جديد من فروع المحاسبة عرف بالمحاسبة الدولية، هدفه الأساسي إضفاء صبغة دولية على الممارسات المحاسبية من خلال محاولة تقريب وجهات النظر حول الممارسات المحاسبية المختلفة والبحث عن ممارسات تحظى بصبغة القبول الدولي، ولعبت المنظمات الدولية والهيئات المهنية الرائدة دورا كبير في هذا المجال؛

- بعد الاستقلال وجدت الجزائر نفسها مجبرة على تطبيق النظام المحاسبي الفرنسي والمتمثل في المخطط المحاسبي العام والذي عجز عن مواكبة التطورات بعد انتهاج الجزائر النظام الاقتصادي الموجه، مما استدعى ضرورة إصلاحه من خلال تبني نظام محاسبي جديد عرف بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

ونتيجة لسياسات الإصلاح الاقتصادي التي عرفتها الجزائر أواخر التسعينات وتبني سياسات الخوصصة التي أسفرت على دخول شركات أجنبية السوق الجزائرية، لم يستطع هذا المخطط مواكبة تلك التغيرات ووجهة له العديد من الانتقادات، مما أجبر الجزائر على التفكير وتكريس الجهود لإصلاح هذا النظام في خضم جملة الإصلاحات المنتهجة، كللت هاته الجهود بتبني نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي والمالي، والذي أصبح ساري التطبيق إبتداءا من الفاتح من جانفي 2010.

الفصل الثاني

النظام المحاسبي المالي

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي

كان للتحولات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر والانتقال من المخطط إلى اقتصاد السوق وما واكبها من انفتاح اقتصادي وتحرير التجارة الخارجية ودخول الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائرية لاسيما في قطاع المحروقات، آثار بارزة على مهنة المحاسبة في الجزائر أين عجز المخطط الوطني المحاسبي على مواجهة هذه التحولات، وأصبح تعديل النظام المحاسبي الجزائري ضرورة حتمية وملحة لتكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق، وبذلت الجزائر جهودا حثيثة لتعديله من خلال القيام بإصلاحات جذرية، كللت هاته الجهود بصدور النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري التطبيق إبتداءا من الفاتح من جانفي 2010.

تضمن النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات، وعرف الأصول والخصوم والنواتج والأعباء وبعض مكوناتها، وحدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه والتي تشكل في مجملها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول الدولية، كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات ووضح شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها، وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما احتوى على مدونة حسابات تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هاته الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وحدد أنواع الكشوف المالية ومكوناتها وكيفيات عوضها.

المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري على إطار تصوري يشكل دليلا لإعداد وعرض المعايير المحاسبية وتأويلها ، واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات أو الأحداث الاقتصادية التي يقوم بها الكيان * غير معالج بموجبه [1]، واحتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مفاهيم لكل من المحاسبة المالية، الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء والنتيجة الصافية ومجال تطبيق هذا النظام، ونص على مجموعة المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والتي تشكل في مجموعها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول العام، كما حدد مجموعة من القواعد التنظيمية للمحاسبة والتي يجب الالتزام بها ومراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا لهذا النظام.

1. الإطار المفاهيمي

حدد النظام المحاسبي المالي مفهوما للمحاسبة المالية من خلال ماورد في المادة 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي « المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية » [2]، من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج الخصائص التالية للمحاسبة المالية:

- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية؛
- مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي؛
- مخرجات النظام تمثل كشوف تعكس بصدق المركز المالي للكيان؛
- هدف النظام قياس أداء ونجاعة الكيان (جدول حسابات النتائج)، ووضعية الخزينة (جدول التدفقات النقدية)؛
- يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المحاسبية.

* الكيان: هو مجموعة منظمة من الموارد البشرية والمادية، الملموسة وغير الملموسة تمارس نشاط معين، يسعى لتحقيق هدف معين.

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره ، ص 29.

[2] قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 74، 2007 ص 03.

كما عرف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كل من الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء ونتيجة الدورة الصافية من خلال مواد المرسوم التنفيذي 08-156. [1]

1.1 الأصول

الأصول هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع اقتصادية للكيان، ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يستأجرها الكيان لهدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول وتدرج في الميزانية وتنقسم الأصول إلى:

- أصول غير جارية؛
- أصول جارية.

وميزت المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بين الأصول الجارية وغير الجارية بقولها « تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، وأما الأصول التي ليس لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصول جارية » وتحتوي الأصول غير الجارية على مايلي:

- الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية احتياجات الكيان ، مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال إثنى عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

أما الأصول الجارية فتحتوي على مايلي:

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو إستهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية؛
- الأصول التي يتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات القصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال إثنى عشر شهر؛
- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 27 2008، ص 13.

2.1 الخصوم

الخصوم هي الالتزامات الراهنة للكيان الناجمة عن أحداث اقتصادية ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الالتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر أن تحقق للكيان منافع اقتصادية ، وتنقسم الخصوم إلى:

- خصوم غير جارية؛
- خصوم جارية.

فرق المشرع الجزائري بين الخصوم الجارية وغير الجارية من خلال ما جاء في الفقرة الثانية من المادة 22 من المرسوم التنفيذي 08-156 بقوله « تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- يجب تسديدها خلال الإثنى عشرة شهر الموالية لتاريخ الإقفال.

وتصنف باقي الخصوم خصوما غير جارية »

3.1 النواتج (الإيرادات)

تتمثل نواتج السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم نتيجة نشاط الكيان، كما تشمل استعادة خسائر القيمة والاحتياطات، إذا النواتج هي منافع اقتصادية أو مداخيل حققها الكيان نتيجة نشاطه خلال الدورة المحاسبية وتظهر في شكل زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم.

4.1 الأعباء

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور أو إرتفاع خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسائر القيمة، أي أن الأعباء تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج :

- الزيادة في الأصول أو النقصان في الخصوم $\Longleftarrow$ نواتج أو إيرادات.
- النقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم $\Longleftarrow$ أعباء.

5.1 النتيجة الصافية

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج، وتكون النتيجة الصافية ربحا عندما يكون هناك فائض في النواتج مقارنة بالأعباء وخسارة في الحالة العكسية.

- النتيجة الصافية = النواتج – الأعباء.
- النواتج > الأعباء ⟸ النتيجة الصافية ربح.
- النواتج < الأعباء ⟸ النتيجة الصافية خسارة.

2. مجال التطبيق

يقصد بمجال التطبيق، تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، والتي حددها القانون 07-11. [1]

1.2 الكيانات الملزمة بالتطبيق

نصت الفقرة الأولى من المادة 02 من القانون 07-11 على أنه تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، كما حددت المادة 04 من نفس القانون الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي وهي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

[1] قانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 03.

2.2 الكيانات الغير ملزمة بالتطبيق

نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون 07-11 على أنه يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، ويمكـــن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها (يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية) وعـــدد مستخدميها (المستخدمين الذين يعملون ضمن الوقت الكامل) حسب نوعية نشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين الحدود الآتية: [1]

- النشاط التجاري: - رقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار
  - عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء
- النشاط الإنتاجي والحرفي: - رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار
  - عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء
- النشاط الخدمي والنشاطات الأخرى: - رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار
  - عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء.

أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية، حسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية. [2]

3. المبادئ المحاسبية

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها، والتزم المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ماجاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون.

1.3 المبادئ المتعلقة بالملاحظة

وتشمل مايلي:

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، **المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009، ص 91.
[2] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص 29.

1.1.3 مبدأ القيد المزدوج

جاء في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج، أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والأخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، ويجب أن يكـــون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها. [1]

2.1.3 مبدأ الوحدة المحاسبية

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أن كل كيان يجب أن يعتبر كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، فالمحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ونواتجه وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج الشركاء أو المساهمين في رأس المال، إذ كل كيان مهما كانت طبيعته ونوعية نشاطه عند تأسيسه وبداية ممارسة نشاطه يكتسب شخصية معنوية ومادية مستقلة عن شخصية مالكيه. [2]

3.1.3 مبدأ الاستمرارية

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ استمرارية النشاط، حيث نصت على أن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، فإذا لم يتم إعداد الكشوف على هذا الأساس يجب أن تكون الشكوك في استمرارية الاستغلال مبينة ومبررة، مع ضرورة تحديد الأساس المستند إليه في ضبط وإعداد الكشوف المالية في الملاحق، ومن أهم النتائج المترتبة على تبني هذا المبدأ: [3]

- تقيم الأصول بأنواعها على أساس التكلفة التاريخية، فالأصول الثابتة تقيم بسعر التكلفة ناقص تكلفة الاستعمال لهذه الأصول (الاهتلاكات) والأصول المتداولة تقيم بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل؛

[1] قانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 04.
[2] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 11.
[3] مداني بن بلغيث ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر** ، مرجع سبق ذكره ، ص 37.

- الالتزامات المستحقة على المؤسسة تمثل ديون تستحق الدفع في المستقبل، أي في التاريخ المحدد للسداد وهو ما يؤكد فكرة استمرارية الكيان في نشاطه؛

- فكرة استمرارية الكيان في نشاطه يؤكد مفهوم قدرة الكيان على تحقيق الأرباح في المستقبل لذلك فإنه عند الرغبة في تقييم عناصر ذمة الكيان في نهاية السنة نكون أمام حلين، إما أن يكون الكيان في وضعية عسر مالي خطير وفي هذه الحالة يتم تقييم إستثمارات المؤسسة ومخزوناتها بالقيمة المحتملة للتصفية أو أن يكون الكيان في حالة مالية جيدة وفي حالة استمرارية في النشاط وفي هذه الحالة تقييم نفس العناصر السابقة بقيمة منفعتها.

4.1.3 مبدأ الفترة المحاسبية

نصت المواد 12 ، 13 ، 14 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تكرس في مجملها العمل بمبدأ الفترة المحاسبية أو مبدأ إستقلالية الدورات وهي: [1]

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛

- يربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية؛

- يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة.

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية أو المحاسبية بإثنى عشر شهر تغطي السنة المدنية (أي من الفاتح من جانفي إلى الحادي والثلاثون من ديسمبر) إلا أنه يمكن في بعض الحالات الاستثنائية، السماح للكيان بغلق السنة المالية في تاريخ أخر غير 31 ديسمبر، وهذا عندما: [2]

- إرتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية؛

- في الحالات التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من إثنى عشر شهر، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ الغلق ويجب تحديد المدة المقررة وتبريرها في الملحق.

2.3 المبادئ المتعلقة بالقياس

تتمثل المبادئ المتعلقة بالقياس فيمايلي:

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 12.
[2] قانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 06.

1.2.3 مبدأ ثبات وحدة النقود

ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08- 156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما يشكل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوف المالية، فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا غير أنه يمكن ذكر المعلومات الغير قابلة للتحديد الكمي والتقويم النقدي والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي في ملحق الكشوف المالية. [1]

2.2.3 مبدأ التكلفة التاريخية

نصت المادة 16 من نفس المرسوم على إدراج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغيرها من العناصر المماثلة من:

- السلع أو الأصول أو الممتلكات المكتسبة عن طريق الشراء ⟸ تكلفة الشراء (تكلفة الشراء + مصاريف الشراء)؛
- السلع أو الأصول أو الممتلكات المكتسبة كمساهمات عينية ⟸ قيمة الأسهم (عدد الأسهم * القيمة الإسمية للسهم)؛
- السلع أو الأصول أو الممتلكات المستلمة مجانا ⟸ قيمتها الحقيقية عند تاريخ دخولها (أي القيمة السوقية عند تاريخ الإستلام)؛
- السلع أو الأصول أو الممتلكات المستلمة عن طريق التبادل ⟸ إذا كانت مماثلة فتقيم بالقيمة الحقيقية للسلع أو الأصول أو الممتلكات المقدمة للمبادلة، أما إذا كانت غير مماثلة فتقيم بالقيمة الحقيقية للسلع أو الأصول أو الممتلكات المستلمة؛
- السلع أو الأصول أو الممتلكات التي ينتجها الكيان ⟸ تكلفة الإنتاج (تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات)

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 12.

3.2.3 مبدأ الحيطة والحذر

أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه تثقيل بالديون لممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

4.2.3 مبدأ عدم المقاصة

جاء في المادة 15 من القانون 07-11 أنه لا يمكن أجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من النواتج وعنصر من الأعباء، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صافي [1]، أي أن الأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار، فلا يجوز مثلا القيام بمقاصة بين الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والمستحقة رغم أن هذه المقاصة لا تؤثر على الوضعية المالية للكيان في نهاية الدورة المحاسبية، فمبدأ عدم المقاصة هدفه إعطاء صورة صادقة على نشاط الكيان ومعاملاته مع الغير، كما يهدف لمنع فقدان المعلومات المالية وخاصة تلك التي تعتبر مؤثرا على الإفلاس. [2]

3.3 المبادئ المتعلقة بالإتصال

تشمل المبادئ المتعلقة بالإتصال مايلي:

1.3.3 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة

كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة أو مبدأ الأهمية النسبية، فبمقتضى هذا المبدأ تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها إتجاه الكيان، فيجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للأهمية النسبية للمعلومات عند تسجيلهم للأحداث و المعاملات التي يقوم بها الكيان، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق

[1] قانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 04.

[2] A.KADDOURI, A.MIMECHE, Op-cit, P 89.

المعايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية، فيمكن مثلا جمع المبالغ المتماثلة من حيث الطبيعة والوظيفة الناجمة عن نشاط الكيان والتي تكون قليلة أو غير معتبرة. [1]

2.3.3 مبدأ الصدق (الصورة الصادقة)

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية ونجاعة الكيان، ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية. [2]

احترام هذا المبدأ يسمح لمستعملي الكشوف المالية ببناء صورة صادقة وأكثر موضوعية عن الوضعية المالية للكيان، فالصورة الصادقة هي عبارة عن هدف يرجى بلوغه من المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات يمكن من خلال تمثيل الواقع الاقتصادي والمالي للكيان، ويرتكز هذا المبدأ على تغليب المحتوى على الشكل من خلال التركيز على إعطاء صورة أقرب ما يمكن عن الواقع الاقتصادي والمالي للكيان مع نهاية السنة المالية.

3.3.3 مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، ونصت المادة 15 من المرسوم 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي إستثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض الكشوف.

كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بقوله لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني. [3]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 12.
[2] نفس المرجع، ص 13.
[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009، ص 20.

4.3.3 مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني

كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني ولم يكن هذا المبدأ معمولا به في الجزائر فيما قبل، حيث كانت الممارسات المحاسبية تضبط استنادا للإجراءات القانونية والنصوص التشريعية التي لا يمكن الخروج عنها، فعلى سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة الكيان يتم على أساس ملكية هذه العناصر الأمر الذي يتعارض مع الواقع في الحالة التي يحصل فيها الكيان على عناصر ذمته (الاستثمارات) عن طريق القرض الايجاري، فتظهر فقط أقساط الكراء في جدول حسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الاستثمار في الملحق، وتبني هذا المبدأ يعالج هذا الإشكال بتسجيل الاستثمارات التي تم حيازتها بواسطة القرض الايجاري ضمن عناصر الأصول في ميزانية الكيان، وتسجل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم. [1]

4. تنظيم المحاسبة

ينص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مجموعة من القواعد والمبادئ والإجراءات الواجب احترامها والالتزام بها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمس محاسبة مالية وفق هذا النظام عند تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية وإعداد الكشوف المالية وعرضها. [2]

ويمكن حصر هذه المبادئ والقواعد والإجراءات فيمايلي: [3]

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام (مبدأ الانتظام يقصد به التطابق مع التنظيم المكتوب) والمصداقية (المصداقية تعطي صورة موضوعية للكيان دون أخطاء أو تغليط) والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- يشترط في نظام المحاسبة المالية مسك العمليات بالعملة الوطنية، وتحويل العمليات التي تم تدوينها بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات الآتية :

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 12.
[2] مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد SCF المحاسبة المالية الإطار التصوري**، مزور للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008، ص 63.
[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 21.

* تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة؛

* تحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ إتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بعملية تجارية أو في تاريخ وضع العملة الأجنبية تحت التصرف إذا تعلق الأمر بعمليات مالية؛

* عندما نكون أمام عملية تسوية لحسابات دائنة أو مدينة في السنة المالية نفسها، فإن الفوارق الناجمة بسبب تقلبات سعر الصرف تشكل خسائر أو أرباح يجب تسجيلها حسب الحالة في أعباء أو نواتج مالية للسنة المالية؛

* إذا بقيت عناصر نقدية محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية حتى إقفال السنة المالية، فإن تسجيلها الأولي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ، والفواق بين القيم المسجلة أصلا في الحسابات وتلك الناجمة عن التحويل في تاريخ الجرد تشكل أعباء أو نواتج مالية للسنة المحاسبية؛

* إذا كانت العملية المعالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف الكيان بعملية متماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف، وتدعى بعملية تغطية الصرف فإن الأرباح أو الخسائر لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول للتغطية؛

* تسجل فوارق الصرف المتعلقة بعنصر نقدي هو في جوهره جزء مكمل من الاستثمار الصافي لكيان ما في كيان أجنبي، في رؤوس الأموال الخاصة للكشوف المالية المتعلقة بالكيان إلى حين خروج هذا الاستثمار وهو التاريخ الذي تدرج فيه تلك الفوارق في الحساب كنواتج أو أعباء.

- تخضع أصول وخصوم الكيانات المعنية بهذا النظام إلى عملية جرد كمي وقيمي على أساس فحص مادي وبناءا على الوثائق الثبوتية، ويكون هذا الجرد مرة في السنة على الأقل بهدف بيان وضعيتها الحقيقية؛

- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها، وتستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على أوراق، كما يجب أن تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان ونفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة؛

- تمسك الكيانات الخاضعة لتطبيقات النظام المحاسبي المالي عدة دفاتر محاسبية، وتتمثل أساسا في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد، ويتفرع دفتر اليومية ودفتر الأستاذ إلى عدة دفاتر وسجلات مساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان، وتسجل في دفتر اليومية حركات الأصول والخصوم

والأموال الخاصة والأعباء ونواتج الكيان وفي حالة إستعمال دفاتر مساعدة فإن دفتر اليومية يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الوارد في الدفاتر المساعدة، أما دفتر الأستاذ فيتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية؛

- دفتر الجرد ودفتر الميزانية يجب أن يؤشر عليهما ويرقمان من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا، كما يجب أن تحفظ الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية أو الدعامات التي تقوم عليها لمدة عشر سنوات إبتداءا من تاريخ إغلاق السنة المالية، وتمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل في الهامش؛

- يمكن أن تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي شريطة أن تلبي هذه الأخيرة مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

المبحث الثاني: قواعد الإدراج والتقييم وسير الحسابات

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، كما أعطى مدونة للحسابات تشكل بنية النظام المحاسبي المالي، وحدد قواعد الإدراج وسير الحسابات وعالج القواعد الخاصة للإدراج والتقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم، وتطرق للقواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة في حالة العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، مسك الحسابات المدمجة والمجمعة وبعض الحالات الأخرى.

1. القواعد العامة للإدراج والتقييم

تدرج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الحسابات عندما تكون لها كلفة أو قيمة يمكن تحديدها بطريقة صادقة، ومن المحتمل أن تعود منها أو عليها منافع اقتصادية مستقبلية، فلم يعد عامل ملكية عناصر الذمة المحدد الرئيسي لإدراج هذه الأخيرة في الميزانية، بل أصبح الشرط الأساسي للإدراج هو أن هذه العناصر يمكن تقييمها ومن المنتظر أن تحقق منه أو عليه منافع اقتصادية مستقبلية، وعليه يجب إدراج عناصر الأصول التي يسيطر عليها الكيان ولا تمتلكها كالأصول التي يتحصل عليها الكيان عن طريق القرض الايجاري أو عن طريق الكراء ضمن أصول الكيان.

وتقييم العناصر المدرج في الحسابات على أساس تكلفتها التاريخية، إلا أنه يعمد وفقا لبعض الشروط إلى إعادة مراجعة قيمة بعض العناصر بالإستناد على: [1]

- القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة): وهي ما يعادل قيمة أحد عناصر الأصول أو الخصوم بتاريخ التقييم، فبالنسبة للأصول تمثل القيمة الحقيقية للأصل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيعه ضمن ظروف المنافسة العادية، أما بالنسبة للخصوم فتمثل المبلغ الواجب رصده لمواجهة الالتزامات الحالية؛
- قيمة الإنجاز: تمثل تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة مضاف إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عملية الإنتاج (الأعباء المباشرة وغير المباشرة)؛
- القيمة المحينة (القيمة النفعية): تمثل القيمة النفعية للأصل سيولة الأموال المستقبلية المنتظر تدفقاها باستعمال هذا الأصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع، بينما القيمة المحينة للخصوم فهي صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية التزامات النشطات العادية.

[1] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P26.

1.1 التثبيتات العينية والمعنوية

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الاستعمال لأغراض إدارية، والذي من المنتظر أن يستعمل إلى ما بعد السنة المالية، أما التثبيت المعنوي فهو أصل قابل للتجديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للكيان كالمحلات التجارية المكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية، رخص الاستغلال، الإعفاءات ورخص تنمية الحقول المنجمية الموجهة للاستغلال التجاري.

تقيم وتدرج التثبيتات العينية والمعنوية في الحسابات كأصول وفقا للقاعدة العامة للتقييم والإدراج إذا كان من المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ومن الممكن تقييم تكلفتها بصورة صادقة، مع مراعات الأحكام والقواعد الآتية: [1]

- لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات العناصر ذات القيم الضعيفة، حيث تعتبر كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها؛
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية في الحسابات في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من السنة المالية الواحدة؛
- تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت مدد الإنتفاع بها مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة؛
- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى، قياسا بما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم استخدامها.
- تدرج التثبيتات في الحسابات بالتكلفة المنسوبة إليها مباشرة، والمتمثلة بتكلفة الاقتناء ومصاريف النقل والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، أو تكلفة الإنتاج والمتمثلة في تكلفة العتاد وتكلفة اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى بالنسبة للتثبيتات التي ينتجها الكيان لنفسه؛
- تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند إنقضاء مدة الإنتفاع أو تكلفة التجديد إلى كلفة إنتاج أو اقتناء التثبيت المعني إذا كان التفكيك أو التجديد يشكل التزام على الكيان؛
- تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمته الأصل النفقات الملحقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات حسب طبيعتها في شكل أعباء السنة المالية المستحقة، إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى الأصل أو إذا كانت ترفع من قيمته المحاسبية ومن المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع مستقبلية تفوق المستوى الحالي لنجاعته؛

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 08.

- تشكل الأراضي والمباني أصول متمايزة وتعالج كل على حدى حتى لو تم اقتناءها معا فالبنايات هي أصول قابلة للاهتلاك بينما الأراضي تمثل أصول غير قابلة للاهتلاك؛

- تشكل نفقات البحث أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها؛

- تدرج العقارات في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيت عيني، ويمكن القيام بتقييمها مع نهاية كل سنة مالية إما بتكلفتها التاريخية منقوصا منها مجموع الاهتلاكات أو بتكلفتها السوقية وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات إلى حين خروجها أو تغيير وجهة تخصيصها، وفي حالة اختيار طريقة التكلفة السوقية تدرج الخسائر أو الفوائد الناجمة عن تغيير القيمة الحقيقية للعقار في الحسابات ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- تقييم الأصول البيولوجية في الحسابات لدى إدراجها الأولي في الحسابات وفي تاريخ كل إقفال بقيمتها الحقيقية مطروحا منها المصاريف المقدرة في حالة البيع، وإذا استحال تقدير القيمة الحقيقية بصورة صادقة يتم التقييم بكلفتها منقوص منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، وتدرج الخسائر والأرباح الناجمة عن تغير القيمة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية التي يحددها مسبقا بمبلغها المعاد تقييمه منقوص منه مجموع الاهتلاكات، بعد إدراجها الأولي باعتبارها أصلا بتكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات، وتتم عملية إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيت العيني اختلافات كبيرة، ويصحح مجموع الاهتلاكات في تاريخ التقييم مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل؛

- إذا إرتفعت القيمة المحاسبية للأصل عند إعادة تقييمه، فإن الزيادة تسجل في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان (فارق إعادة التقييم)، وإذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى لنفس الأصل سلبية أدرجت سابقا كعبء يتم إدراجها كنواتج، أما إذا إنخفضت فإن هذه الخسائر تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم التي سبق إدراجها في الحسابات كرؤوس أموال خاصة للأصل، ويقيد الرصيد السلبي المحتمل كعبء؛

- الاهتلاك هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصول على مدار عمرها الاقتصادي [1]، وهو إستهلاك للمنافع الاقتصادية للأصول العينية و المعنوية، ويحتسب كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه، وهناك ثلاث طرق لحساب أقساطه وهي الطريقة الخطية، الطريقة المتزايدة والطريقة المتناقصة، ويفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما وإذا كان العكس فيجب على الكيان تقديم كل المعلومات الخاصة بهذا التثبيت في ملحق الكشوف المالية؛

[1] نصر رحال وآخرون، **تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر 17-18 جانفي 2010، ص 08.

- يحذف أي تثبيت معنوي أو عيني من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عند وضعه خارج الاستغلال بصورة دائمة، وتحدد الأرباح والخسائر المتأتية عن طريق الفارق بين نتيجة الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية، وتدرج في الحسابات كنواتج أو أعباء في حسابات النتائج.

2.1 التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية)

التثبيت المالي هو أصل يمثل ديون مستحقة يجب سدادها في أجل سنة واحدة أو سندات أو قيم مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة، وتظهر التثبيتات المالية في الميزانية على أنها أصول مالية غير جارية وتأخذ إحدى الأشكال الآتية: [1]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيد للكيان، ويسمح له بممارسة نفوذه على الشركات التي تصدر السندات أو يمارس الرقابة عليها؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لأن توفر للكيان مردودية مرضية على المدى الطويل دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المماثلة الأخرى التي تمثل أقساط من رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل، التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان، والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير.

وتدرج التثبيتات المالية أو الأصول المالية غير الجارية المملوكة للكيان في الحسابات تبعا لنفعيتها ولدواعي إقتنائها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة، مع مراعات الأحكام والقواعد الآتية:

- تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها الحقيقية بما فيها مصاريف الوساطة، الرسوم غير المستردة والمصاريف البنكية؛
- تسجل في الحسابات الدائنة للكشوف المالية الفردية المشاركات في فروع المؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة والتي لم يتم حيازتها لغرض التنازل عنها في المستقبل القريب بتكلفتها المهتلكة، وتخضع عند تاريخ إقفال السنة المالية لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات الخسائر المحتملة؛

التكلفة المهتلكة للأصول = قيمة الأصل المالي عند الإدراج – التسديدات ± الاهتلاكات – خسائر القيمة أو الديون المعدومة (غير القابلة للتحصيل)

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الاهتلاكات = المبلغ الأصلي – المبلغ عند الإستحقاق

- تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية المتمثلة في:

* السندات التي تم تسعيرها ⟸ السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.
* السندات التي لم يتم تسعيرها ⟸ بقيمتها التفاوضية المحتملة

ويدرج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم في شكل إرتفاع أو إنخفاض في رؤوس الأموال الخاصة والمبالغ المدرجة في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية؛

- يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان حتى حلول أجال استحقاقها بتكلفتها المهتلكة، وتخضع لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات الخسائر المحتملة وفقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.
- عند التنازل الجزئي عن التوظيفات المالية يتم تقييم الجزء المحتفظ به بالتكلفة المتوسطة المرجحة.

3.1 المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

تمثل المخزونات أصولا وتأخذ إحدى الأشكال الآتية:

- منتجات يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
- منتجات نصف مصنعة أو قيد التصنيع بقصد مماثل؛
- مواد أولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

تصنف الأصول في شكل مخزونات (أصول جارية) أو تثبيتات (أصول غير جارية) على أساس وجهتها واستعمالاتها في إطار نشاط الكيان، وتدرج وتقيم المخزونات وفقا للقواعد العامة لتقييم وإدراج الأصول مع مراعات مايلي: [1]

- تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزون لمكانه في حالته الطبيعية وتشمل تكلفة الشراء (سعر الشراء + مصاريف الشراء)، تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين الأعباء المباشرة وغير المباشرة)، المصاريف العامة (المصاريف المالية) والمصاريف الإدارية المنسوبة له

[1] نفس المرجع السابق، ص13.

بشكل مباشر، وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكلف الحقيقية أو التكلفة الموحدة القياسية (تكاليف محددة مسبقا) والتي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية؛

- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، تقيم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مماثلة في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول؛

- تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة الإنجاز الصافي (سعر البيع المقدر- تكلفة التسويق) عملا بمبدأ الحيطة والحذر، وتدرج خسائر القيمة في حساب النتائج كأعباء.

- تقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الصادر أولا وارد أولا أو بالسعر الوسطي المرجح؛

- تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها كنواتج أو أعباء.

4.1 الإعانات

الإعانة العمومية هي عملية تحويل لموارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد بفعل إمتثاله للشروط المرتبطة بأنشطته الماضية أو المستقبلية، وتدرج في الحسابات الخاصة بالكيان وفقا لمايلي:

- تدرج الإعانات كنواتج في حساب النتائج للسنة المالية أو لعدة سنوات حسب وتيرة التكاليف التي تلحق بها والمفترض بالإعانة تعويضها، والإعانة المرتبطة بالتثبيتات أو الأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كنواتج حسب ما يتناسب وقسط الاهتلاك المحتسب، أما الإعانة فتشكل نواتج مؤجلة في عرض الميزانية؛

- تدرج الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر التي حصلت سابقا والتي تشكل دعما ماليا غير مرتبط بتكاليف، في الحسابات كنواتج في تاريخ اكتسابها؛

- تدرج الإعانة الموجهة لتمويل تثبيت غير قابل للاهتلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها هذا التثبيت غير قابل للتصرف، وفي حالة عدم وجود شرط عدم القابلية للتصرف فتسجل الإعانة في شكل نواتج على مدى 10 أعوام حسب الطريقة الخطية؛

- لا تدرج الإعانة العمومية في شكل نواتج أو أصول إلا إذا توفر ضمان مقبول (إمتثال الكيان للشروط الملحقة بالإعانة أو أن الإعانة سيتم إستلامها فعلا)؛

- في الحالات الاستثنائية التي يضطر الكيان فيها لسداد قيمة الإعانة، تدرج هذه التسديدات باعتبارها تغيير لتقدير حسابي فيرجع التسديدات في المقام الأول إلا كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة ويدرج الفائض في الحسابات كعبء.

5.1 مؤونات المخاطر والأعباء

مؤونات المخاطر والأعباء هي خصوم يكون استحقاقها غير مؤكد، تدرج في الحسابات مع نهاية السنة المالية بالمبلغ الذي يمثل أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي هذا الالتزام، وتدرج في الحالات الآتية: [1]

- عندما يكون للكيان التزام راهن ناتج عن أحداث ماضية؛
- عندما يكون من المحتمل خروج موارد لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوق به.

فلا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محل مؤونات أعباء ولا تستعمل أي مؤونة إلا للنفقات التي من أجلها يتم إدراجها أصلا في الحسابات.

6.1 القروض والخصوم المالية الأخرى

تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الاقتناء يعمد إلى إعادة تقييم الخصوم المالية من غير التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التجارية بتكلفتها المهتلكة، وتوزع التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القرض وعلاوة الإصدار أو التسديدات بصورة حسابية على مدة القرض وتشمل التكاليف الملحقة مايلي:

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض؛
- اهتلاك علاوات الإصدار والتسديد؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عملية الإنجاز؛
- فوارق الصرف الناجمة عن القروض بالعملة الأجنبية.

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية إلا إذا أدمجت في كلفة أصل.

[1] نفس المرجع السابق، ص 14.

2. حالات خاصة للتقييم والإدراج

عالج النظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، بعض الحالات التي لها خصوصية في التقييم والإدراج ومسك الحسابات، فبين الإجراءات المحاسبية الخاصة بالعمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، وشرح كيفيات الإدماج وتجميع الكيانات وطرق المعالجة المحاسبية لبعض العمليات كعقود الإيجار التمويلي والعقود طويلة الأجل.

1.2 العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير

تعتبر العمليات التي تمت بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة والعمليات التي قام بها الكيان لحساب أطراف أخرى، عمليات لها طبيعة خاصة لذا تعالج محاسبي وفق إجراءات وقواعد خاصة، كمايلي:

1.1.2 شركات المساهمة

العمليات التي تقوم بها شركات المساهمة والتي تتم بصورة مشتركة وفق إتفاق تعاقدي، يتفق بمقتضاه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، فالتسجيل المحاسبي لدى كل مساهم من المساهمين يتم وفق الشروط التعاقدية والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء مع مراعاة مايلي: [1]

- إذا كانت العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة محاسبيا من طرف مسير وحيد، تدرج الأعباء والنواتج المتعلقة بالعمليات المشتركة مع أعباء ونواتج المسير، ويقتصر كل مساهم على تسجيل قسط النتيجة التي تعود عليه في شكل نواتج أو أعباء؛
- عندما تقتضي العمليات المشتركة مراقبة وملكية مشتركة لأصل أو عدة أصول، يدرج كل مساهم القسط الخاص به من الأصول والخصوم في حساباته زيادة على حصته من النواتج والأعباء؛
- عندما تنجز العمليات المشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل شريك من الشركاء المساهمين على قسط، يجب أن يدرج كل واحد من الشركاء المساهمين في حساباته القسط الذي يعود إليه من الأصول والخصوم والنواتج والأعباء والنتيجة وتدفقات الخزينة للكيانات المشترك.

2.1.2 امتيازات المرفق العمومي

يقصد بامتياز المرفق العمومي أن شخصية عمومية تتخلى لشخصية أخرى مادية أو معنوية على تنفيذ خدمة عامة مقابل مداخيل على مستعملي الخدمة العامة المرتبطة بالامتياز، وتدرج الأصول التي

[1] نفس المرجع السابق، ص 15.

يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز في ميزانية الكيان صاحب الامتياز، ويكفل المستوى المطلوب للطاقة الإنتاجية الخاصة بمنشآت المرفق العام المتنازل عنه باستعمال الاهتلاكات أو عند الاقتضاء، بواسطة مؤونات ملائمة (مؤونات من أجل التجديد).

3.1.2 العمليات المنجزة لحساب الغير

تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفته وكيل في حسابات الأطراف الأخرى ولا يسجل الوكيل إلا الأجر الذي يتلقاه في حساب النتائج، أما بالنسبة للعمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير بإسمه تدرج في حساباته حسب نوعها، نواتج أو أعباء.

2.2 الإدماج (تجميع الكيانات والحسابات المدمجة)

كل كيان له مقر أو نشاط رئيسي داخل الإقليم الوطني ويراقب أو يهيمن على كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة كشوفا مالية مدمجة للمجموعة ككل، وتهدف هذه الحسابات المدمجة أو الموحدة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية وحساب النتيجة لمجموع الكيانات كما لو كانت كيان واحد. [1]

1.2.2 إدماج الفروع

تدمج الفروع محاسبيا وفق طريقة التكامل الشامل كمايلي: [2]

- الميزانية: تأخذ جميع عناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة فتحل محل قيمتها المحاسبية مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة بهذه الكيانات والمحددة حسب قواعد الإدماج؛
- جدول حساب النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموعة محل عمليات الشركة المدمجة (الشركة الأم) باستثناء العمليات المعالجة من قبل الكيانات التي هي جزء من المجموعة فيما بينها؛
- ملحق الكشوف المالية: يشمل على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح للكيان بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموعة، كما يحتوي على جدول لتغير محيط الإدماج يبين جميع العمليات التي أثرت فيه بفعل عمليات الاقتناء والتنازل على السندات.

[1] جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS 2010/2009**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 147.
[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 16.

2.2.2 إدماج الكيانات المشاركة

الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا (الحيازة على الأقل على 20% من حقوق التصويت) فهو ليس كيانا فرعيا ولا كيان أنشئ في إطار عمليات تتم بصورة مشتركة وتدرج المساهمات عند إعداد الحسابات المجمعة حسب طريقة المعادلة كمايلي: [1]

- الميزانية: إحلال الحصة التي تمثلها السندات من رؤوس الأموال ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات وإحتساب حصة المجموعة في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة؛
- جدول حساب النتائج: يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في النتيجة، مع الأخذ في الحسبان في حساب نتيجة الكيان المشارك هذه النتيجة المدمجة.

ولدى دخول أي كيان محيط الإدماج يتم تحديد فارق الإدماج الأول بالفرق بين تكلفة اقتناء السندات والحصة الغير معاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيـــان، ويتكون فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين يعالج كل منهما بطريقة مختلفة.

- فارق التقييم: هو الفرق بين القيمة المحاسبية لعناصر الأصول القابلة للتحديد والقيمة الحقيقية لنفس العناصر بتاريخ اقتناء السندات؛
- فارق الاقتناء (Good Will): هو فارق الإدماج الفائض الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصول القابلة للتجديد.

وفي حالة عدم التمكن من تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يتم إدراجه بمبلغه الكامل ضمن فارق الاقتناء، ويسجل محاسبيا ضمن الأصول الغير الجارية في الميزانية في شكل زيادة في الأصول إذا كان إيجابي وانخفاض إذا كان سلبي، وعند كل عملية جرد يتم مقارنته مع القيمة النفعية للعناصر الغير مادية التي تشكله.

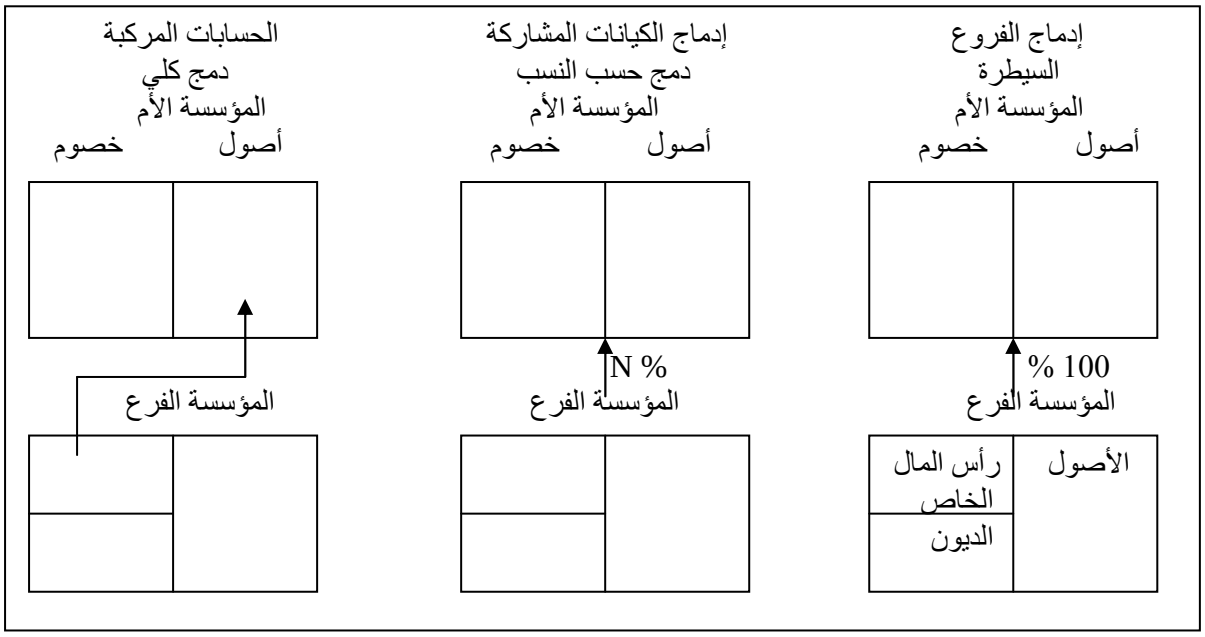
3.2.2 الكيانات المركبة

تقوم الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي لإتخاذ القرار من دون تلك التي تربطها روابط قانونية بالسيطرة، بإعداد حسابات تسمى بالحسابات المركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، يخضع إعدادها وتقديمها إلى نفس القواعد والإجراءات الخاصة بالحسابات المدمجة مع

[1] نفس المرجع السابق، ص 17.

مراعات خصوصية عدم وجود روابط مساهمة في رأس المال، والشكل الموالي يحدد مختلف طرق دمج الحسابات.

الشكل رقم (01.2):طرق دمج الحسابات (الحسابات المدمجة والمجمعة)



Source : JEAN-JACQUES FRIEDRICH, Comptabilité Générale et Gestion des Entreprises Comptabilité Financière, 5 édition, Hachette Supérieur, Paris, France 2007, P 337.

3.2 عقود الإيجار التمويلي

عقد إيجار التمويل هو عقد مبرم بين طرفين، مؤجر ومستأجر، يعطي بمقتضاه المؤجر للمستأجر الحق في إستخدام الأصل محل العقد لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف الإيجار، مع تحويل كلي للمنافع والمخاطر وتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد، وانطلاقا من مبدأ تغليب الواقع العملي على الظاهر القانوني يدرج هذا الأصل في الحسابات وفقا لمايلي: [1]

- عند المستأجر: يدرج الأصل محل العقد في أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بقيمته المحينة أيهما أقل، ويدرج التزام دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم بنفس المبلغ،كما تدرج التسديدات المدفوعة خلال مدة العقد؛

- عند المؤجر الغير منتج والغير موزع: يدرج مبلغ الأصل موضوع عقد إيجار التمويل في أصول الميزانية في الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل (قروض والحسابات الدائنة المترتبة عن عقد إيجار

[1] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص 84.

التمويل) في مقابل الديون الناجمة عن اقتناء هذا الأصل التي تشمل أيضا المصاريف المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ؛

- عند المؤجر المنتج أو الموزع: الأصل المعني بالقرض الايجاري يجلب للمؤجر إيرادين، إيراد عملية البيع العادية والإيراد المالي المرتبط بالقرض الايجاري، أما الدين المرتبط بعقد الإيجار التمويلي فيدرج في الحسابات بالمبلغ الحقيقي وفقا لقواعد التقييم التي يعتمدها الكيان، والأرباح والخسائر الناجمة عن البيع تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية، وتثبت المصاريف المباشرة التي التزام بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد كأعباء عند تاريخ إبرام العقد.[1]

4.2 العقود طويلة الأجل

العقود طويلة الأجل هي عقود خاصة بإنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات تقع تواريخ الإنطلاق والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة (عقود بناء، عقود إصلاح، عقود تقديم خدمات،...)، تدرج في الحسابات الأعباء والنواتج التي تخصها حسب وتيرة تقدم العمليات عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع (طريقة التقدم) إلا إذا كانت طبيعة العملية لا تسمح بذلك ولا يمكن تحديد النتيجة النهائية للعقد، يمكن أن لا تسجل كنواتج إلا المبالغ المعادلة للأعباء المثبتة والتي يكون تحصيلها ممكن (طريقة الإتمام).

3. بنية النظام المحاسبي المالي وسير حساباته

يحتوي النظام المحاسبي المالي على مدونة حسابات مقسمة إلى سبعة أصناف وهي:

الصنف الأول: حسابات الأموال الخاصة.
الصنف الثاني: حسابات التثبيتات.
الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ. ⟸ حسابات الميزانية
الصنف الرابع: حسابات الغير.
الصنف الخامس: الحسابات المالية.

الصنف السادس: حسابات الأعباء ⟸ حسابات التسيير
الصنف السابع: حسابات النواتج

[1] عبد الرزاق خليل، نعيمة عبدي، **قرض الإيجار في الجزائر في ضل النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص 13.

أما الأصناف 0 ، 8 و 9 يمكن للكيان استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير [1] ويتفرع عن كل صنف من الأصناف المذكورة مجموعة من الحسابات التي تتفرع إلى حسابات ثانوية وتعتبر مدونة الحسابات هذه الإطار العام المنظم لمسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، إلا أن المشرع ترك لكل كيان الحرية في تفريع الحسابات حسب الحاجة وطبيعة النشاط.

1.3 حسابات رؤوس الأموال – الأموال الخاصة

أرصدة حسابات الأموال الخاصة دائنة بطبعها وتتفرع إلى الحسابات الفرعية الآتية:

1.1.3 رأس المال والاحتياطات وما يماثلها (حساب 10)

يتجزأ هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية والتي يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني لنشاط كل كيان. [2]

- حساب (101) رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال: يجب أن تتم موائمة اسم هذا الحساب مع الشكل القانوني للكيان؛

* في حالة مؤسسة فردية يسجل الحساب الفرعي (101) أموال الاستغلال دائنا بقيمة الإسهامات عند بداية النشاط أو أثنائه، وعند تاريخ غلق السنة المالية يسجل حساب أموال الاستغلال دائنا عندما يكون رصيد حساب (108) المستغل مدين، ومدينا إذا كان حسب المستغل دائنا؛

* في حالة الشركات يسجل الحساب الفرعي (101) رأس مال الشركة دائنا بمبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة، كما يعرض تطور هذا المبلغ خلال حياة الشركة تبعا لقرارات الهيئات المختصة، فيجعل دائنا بقيمة الزيادة في رأس المال ومدينا عند التخفيض.

- حساب (104) فارق التقييم: يسجل في هذا الحساب رصيد الأرباح والخسائر الغير مقيدة في النتيجة الناجمة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) وفقا للتنظيم؛

- حساب (105) فارق إعادة التقييم: يسجل في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة تقييم التثبيتات والتي تكون موضوعا لإعادة تقييم وفق للشروط القانونية؛

- حساب (106) الاحتياطات: يدرج في هذا الحساب كل أنواع الاحتياطات ويجعل دائنا بها، كما يكون دائنا في حالة اهتلاكات أو خسائر من قيمة الاحتياطات؛

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 28.
[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 52.

- حساب (107) فارق المعادلة: يدرج في هذا الحساب الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المعاد تقييمها وفقا لطريقة المعادلة أكبر من قيمة الاقتناء؛

- حساب (108) حساب المستغل: تسجل فيه الأموال التي وضعها المستغل تحت تصرف الكيان وعمليات السحب والإيداع الخاصة به، كما يجعل دائنا بقيمة الأرباح المتراكمة عن الدورات السابقة ومدينا بقيمة الخسائر؛

- حساب (109) رأس المال المكتوب غير المطلوب: يدرج دائنا مقابل جعل حساب (456) الشركاء-عمليات على رأس المال مدينا عند إستدعاء رأس المال، ويمثل رصيده المدين حقوقا للكيان لدى الشركاء.

2.1.3 الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية (حساب 11 ، 12)

يستعمل الحساب (11) الترحيل من جديد لترحيل جزء من النتيجة بقرار من الهيئة المختصة فيكون دائن في حالة ترحيل ربح ومدين عند ترحيل الخسارة، أما حساب (12) نتيجة السنة المالية فتسجل فيه النتيجة كرصيد لحسابات الأعباء والنواتج، فيجعل دائنا بقيمة الربح ومدينا بقيمة الخسارة ويرصد وفقا لقرار توزيع النتيجة، كما يحول إلى الميزانية الإفتتاحية للسنة الموالية في اليوم الأول من إفتتاحها بالنسبة للمؤسسات الفردية. [1]

3.1.3 النواتج والأعباء المؤجلة (حساب 13)

يتفرع هذا الحساب إلى : حساب (131) إعانات أخرى للتجهيز، حساب (132) إعانات أخرى للإستثمار، حساب (133) الضرائب المؤجلة على الأصول، حساب (134) الضرائب المؤجلة عن الخصوم، حساب (138) نواتج أخرى وأعباء مؤجلة. [2]

تدرج الإعانات الأخرى للإستثمار و الإعانات الأخرى للتجهيز دائنة بقيمة الإعانة مقابل جعل حسابات الصنف الثاني مدينة في حالة تمويل تثبيت أو حسابات الصنف الرابع إذا ترتب عن الإعانة حركة مالية، أما حسابات الضرائب المؤجلة عن الأصول أو عن الخصوم فنظرا لطبيعة الضرائب والوقت الذي تحتسب فيه (نهاية السنة المحاسبية) فهي تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة في مواعيد محددة على أساس مبلغ الضريبة للدورة السابقة، ومع نهاية السنة يعمد إلى حساب الفرق بين ما تم تسديده والمبلغ المستحق فإذا كان المسدد أقل من المستحق يسدد الكيان المقدار المتبقي، أما إذا كان العكس تنتج ضرائب

[1] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.
[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 54.

مؤجلة لا يمكن استرجاعها وتعتبر تسبيقا على الدورة الموالية، فيجعل حساب الضرائب المؤجلة على الأصول مدينا مقابل جعل حساب (692) فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول دائنا، وحساب الضرائب المؤجلة عن الخصوم دائنا مقابل حساب (693) فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم مدينا.

4.1.3 مؤونات الأعباء–الخصوم غير الجارية (حساب 15)

عند تكوين المؤونات تدرج كل على حدى في الجانب الدائن لحساب المؤونات للأعباء أو المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة، مقابل جعل حساب مخصصات الاستغلال أو المخصصات المالية مدينا، وعند حصول العبء ترصد المؤونات المكونة سلفا عن طريق الحسم المباشر للتكاليف، ويكون الفائض المحتمل من مبلغ المؤونة محل إلغاء بالإعتماد على حساب الاسترجاع (78) وفي نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر في مخصصات المؤونات إما بالزيادة أو بالنقصان حيث يجعل حساب مخصصات المؤونات المعني مدينا في حالة الزيادة ودائنا في حالة النقصان أو الإلغاء.

5.1.3 الحسابات الفرعية (16، 17، 18)

يدرج الحساب (16) الإقتراضات والديون المماثلة دائنا بالقيمة الحقيقية بعد طرح مصاريف الإصدار للقروض الإجبارية أو بفوائد عقد الإيجار التمويلي أو بالكفالات المدفوعة للبنوك مقابل إحدى الحسابات الأخرى مدينة حسب الحالة، أما حساب (17) حسابات الديون المرتبطة بمساهمات فيجعل دائنا بقيمة الديون المتعلقة بمساهمات الفروع أو شركات المساهمة والديون المتعلقة بالمساهمات خارج الشركة الأم ويخص هذا الحساب العمليات المالية فقط، وبالنسبة لحساب (18) حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة فيوضع تحت تصرف الكيان لكي يستقبل خلال السنة المالية العمليات التي تمت بين المؤسسات ومع شركات المساهمة ويصفى عند إقفال السنة المالية. [1]

2.3 حسابات التثبيتات

يقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة، وتصنف حسب النظام المحاسبي المالي إلى ثلاثة أنواع وهي:

– التثبيتات العينية: هي الأصول العينية التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو التأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية، والتي يعتزم الكيان استعمالها لأكثر من السنة المالية الواحدة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 55-56.

- التثبيتات المالية: هي الديون المستحقة الواجبة السداد في أجل السنة الواحدة أو السندات أو القيم المماثلة التي قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية؛

- التثبيتات المعنوية: هي أصول قابلة للتحديد، غير نقدية وغير مادية، يراقبها ويستخدمها الكيان في إطار أنشطته العادية.

ويتفرع حساب التثبيتات إلى الحسابات الآتية:

1.2.3 التثبيتات المعنوية وفارق الاقتناء (حساب 20)

ميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من التثبيتات المعنوية: [1]

- التثبيتات المعنوية المولودة بشكل داخلي: يسجل أحد الحسابات الفرعية لهذا الحساب حساب (203) مصاريف التنمية القابلة للتثبيت أو حساب (204) البرامج المعلوماتية ومايشابهها في جانبه المدين، مبلغ تكاليف التثبيت المعنوي الذي أنتجه الكيان لنفسه والمسجلة كأعباء حسب طبيعتها، مقابل جعل حساب (73) الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا، مع مراعات أن المصاريف المتعلقة بأي عنصر من التثبيتات المعنوية والمدرجة كأعباء حسب طبيعتها خلال الدورات السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة أي تثبيت معنوي في تاريخ لاحق؛

- التثبيتات المعنوية الأخرى: تدرج تكاليف الحصول على التثبيتات المعنوية في الجانب المدين لأي حساب فرعي من حساب التثبيتات المعنوية مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنة.

عند وضع التثبيت المعنوي خارج الخدمة أو خروجه تتحدد الأرباح أو الخسائر بالفرق بين نواتج الخروج الصافية والقيمة المحاسبية لهذا التثبيت، يدرج هذا الفارق في الحسابات كنواتج أو أعباء في الحسابين (75) فوائض القيمة عن مخزون الأصول المثبتة غير المالية و (65) نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية، كما يدرج في الحساب الفرعي (207) فارق الاقتناء والذي يمكن أن يكون مدينا أو دائنا عند تجميع المؤسسات في أطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج ويظهر في الميزانية ضمن الأصول المالية الجارية مهما كان رصيده.

[1] نصر رحال، مصطفى عواطي، **تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (مع دراسة حالة)**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بالوادي الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص 03.

2.2.3 التثبيتات العينية (حساب 21)

تدرج في الجانب المدين لهذا الحساب التثبيتات العينية بتاريخ دخولها إما بتكلفة الشراء أو الإنتاج أو بقيمة الأسهم حسب الحالة مقابل جعل حساب (40) الموردون أو حسابات أخرى معينة أو الحساب (73) الإنتاج المثبت أو حساب (45) المجمع والشركاء دائنا، وتتحدد الأرباح أو الخسائر المتأتية من الاستغناء عن التثبيت بالفارق بين نواتج الخروج الصافية والقيمة المحاسبية وتدرج كنواتج أو أعباء في أحد الحسابين (75) أو (65).

3.2.3 التثبيتات في شكل امتياز (حساب 22)

التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع امتياز تسجل من قبل مانح الامتياز وصاحب الامتياز (الوكيل) في الحساب (22) التثبيتات في شكل امتياز، والذي يقسم حسب نفس شروط التثبيتات المسجلة في الحساب (20) و (21) ويمكن أن يقسم هذا الحساب بشكل يسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز موضع امتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز، وتسجل العمليات المرتبطة بالامتياز بمحاسبة صاحب الامتياز بفصلها عن بقية عملياته وفقا لبنود الإتفاق وحاجيات التسيير، ويدرج حساب التثبيتات في شكل امتياز مدينا بقيمة الأصول المالية الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز مقابل جعل الحساب الفرعي (229) حقوق مانح الامتياز دائنا، وعند احتساب كل قسط سنوي للاهتلاك يجعل الحساب (229) مدينا مقابل جعل حساب (282) اهتلاكات التثبيتات الموضوعة موضع امتياز دائنا، ويمثل الرصيد المتبقي في الحساب (229) القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت الموضوع محل امتياز ويرصد هذا الحساب عند إرجاع الملك لمانح الامتياز مقابل حسابات التثبيتات والاهتلاكات المعنية. [1]

4.2.3 التثبيتات الجاري إنجازها (حساب 23)

هدف هذا الحساب إبراز التثبيتات التي لا تزال غير مكتملة بتاريخ غلق السنة المالية، وكذا التسبيقات والمدفوعات على الحساب المقدمة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما، فيسجل في هذا الحساب التثبيتات المسند إنجازها للغير والتثبيتات التي ينتجها الكيان لنفسه والتي لم يستلمها أو لم ينتهي منها عند غلق السنة المالية، فيدرج حساب التثبيتات الجاري إنجازها مدينا مقابل إحدى حسابات الصنف الرابع أو حساب (78) الإنتاج المثبت دائنا حسب الحالة، كما تدرج في الجانب الدائن من هذا الحساب

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 59.

التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت عند تاريخ دفع هذه التسبيقات.

5.2.3 المساهمات والحسابات الدائنة الملحة بالمساهمات والتثبيتات المالية الأخرى

يتلقى حساب (26) مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات في جانبه المدين كلفة اقتناء سندات المساهمة وكذا الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنا، وفي حالة السندات التي قيمتها الإسمية تسدد جزئيا، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين من الحساب (29) في مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنا بالنسبة للجزء المستدعي ويقيد الجزء الغير مستدعي في الحساب الفرعي (269) عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة على أن يتم ترصيده كلما تم التسديد، وعند بيع سندات المساهمة فإن فوائض ونواقص القيمة تسجل كنواتج أو أعباء في الحسابين الفرعيين (75) و (65)، أما حساب (27) التثبيتات المالية الأخرى فيدرج مدينا بقيمة أسهم القيم الثابتة للنشاطات، قيمة الكفالات والضمانات المدفوعة والأسهم أو سندات القيم الثابتة الأخرى مقابل جعل إحدى الحسابات المالية دائنا، وعند إغلاق كل سنة مالية تسجل الفوائد المترتبة وغير المستوفاة أجل استحقاقها في الأقسام الفرعية الملائمة في الحسابات حسب طبيعتها، وتسجل مجموع تسديدات أصول هذه الحسابات الدائنة في الجانب الدائن للحساب الفرعي المعني في مقابل الحسابات المالية.

6.2.3 الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التثبيتات (حساب 28 ، 29)

تقيد الاهتلاكات في الجانب الدائن للحساب (28) اهتلاكات التثبيتات والذي يتفرع إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى التفصيل للحسابين الرئيسيين (20) و (21)، في مقابل تسجل مخصصات الاهتلاكات في الجانب المدين، وعند التنازل عن عناصر التثبيتات أو زوالها يحول حساب الاهتلاك المتعلق بها للحسابات الفرعية للحسابين (20 أو 21)، أما خسائر القيمة فعند ثبوتها يجعل حساب (29) خسائر القيمة عن التثبيتات دائنا مقابل إحدى الحسابات الفرعية للحساب (68) مدينا ويتم إعداد تسوية لحساب خسائر القيمة مع نهاية كل سنة مالية بجعل حساب المخصصات المعني مدينا في حالة الزيادة وجعل حساب (78) دائنا في حالة التخفيض أو الإلغاء، وعند التنازل يرصد حساب المخصصات باستعمال الحساب (78). [1]

[1] نفس المرجع السابق، ص 61.

3.3 حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

أخذ النظام المحاسبي المالي بمعيارين لتصنيف مدونة حسابات المخزونات، الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، الإنتاج المخزن، البضائع) وطبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب الاحتياجات الداخلية للتسيير، وتعالج المخزونات محاسبيا وفقا لطريقة الجرد التي يتبعها كل كيان ، إما الجرد الدوري أو الدائم. [1]

1.3.3 المعالجة المحاسبية وفق طريقة الجرد الدوري

- تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة: خلال الدورة المحاسبية تسجل المشتريات بجعل حساب (38) المشتريات المخزنة مدينا بمبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالشراء مقابل جعل حساب الموردون أو إحدى حسابات الخزينة دائنا، وفي نهاية الدورة نقوم بإلغاء مخزونات بداية الدورة بجعل الحسابات (30) البضائع، (31) المواد الأولية واللوازم و(32) التموينات الأخرى دائنا مقابل جعل حساب (60) المعني مدينا، ثم نقوم بترصيد حسابات المشتريات بجعل حساب (38) المعني دائنا مقابل حساب (60) المعني مدينا، وأخيرا نقوم بالتسجيل المحاسبي لمخزونات نهاية المدة بجعل الحسابات (30، 31 32) مدينة مقابل حساب (60) المناسب دائنا، ويمثل الرصيد المتبقي في الحساب (60) هو ما تم إستهلاكه فعلا؛

- تسجيل المنتوجات المصنعة وقيد التصنيع: أثناء الدورة المحاسبية تسجل المصاريف المتعلقة بعناصر الإنتاج كأعباء حسب طبيعتها، وفي نهاية الدورة المحاسبية نقوم بإلغاء مخزونات بداية الدورة بجعل الحسابات (33) سلع قيد الإنتاج، (34) خدمات قيد الإنجاز و(35) مخزون المنتوجات دائنة مقابل جعل أحد الحسابين الفرعيين للحساب (72) الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون مدينا، ثم نقوم بتسجيل مخزونات نهاية المدة بجعل إحدى الحسابات (33، 34، 35) مدينا مقابل جعل حساب (72) دائنا، مع ملاحظة أن الحساب الفرعي (723) تغيير المخزونات الجارية يعمل مع الحسابين (33 و34) والحساب الفرعي (724) تغيير المخزونات من المنتجات يعمل مع الحساب (35).

2.3.3 المعالجة المحاسبية وفق طريقة الجرد الدائم

- تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة: خلال الدورة المحاسبية تسجل المشتريات كما هو الشأن وفقا للجرد الدوري، وعند استلام المخزونات وتخزينها تقيد الحسابات (30، 31، 32) مدينة مقابل جعل حساب (38) المناسب دائنا، كما تسجل السلع التي تخرج من المخزن بالخصم من حساب

[1] نفس المرجع، ص 62-64.

(60) المناسب، وفي نهاية الدورة تثبت الفوارق المحتملة بين المخزون المادي المقدر والمسجل محاسبيا وبين الظاهر بعد الجرد، فإذا كانت تلك الفوارق مبررة تقيد إذا كانت إيجابية بجعل الحساب المعني من الحسابات (30، 31، 32) مدينا مقابل جعل حساب (60) المعني دائنـــا و إذا كانت سلبية يعكس القيد، أما إذا كانت غير مبررة فإذا كانت إيجابية تسجل بجعل أحد الحسابات (30، 31، 32) مدينا مقابل جعل حساب (757) نواتج استثنائية عن عمليات التسيير دائنا، وإذا كانت سلبية تقيد الحسابات (30 31، 32) دائنة مقبل جعل حساب (657) الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري مدينا؛

- تسجيل المنتوجات المصنعة وقيد التصنيع: خلال الدورة المحاسبية وعند الحصول على المنتوجات تسجل بجعل الحسابات (33، 34 أو 35) مدينة مقابل جعل الحساب (72) المعني دائنا، وفي نهاية الدورة تثبت الفوارق المحتملة وتسجل بجعل الحسابات (33، 34 أو 35) مدينة مقابل جعل الحساب (72) المعني دائنا إذا كانت الفوارق إيجابية وإلا العكس.

3.3.3 المخزونات في الخارج (حساب 37)

تسجل المخزونات التي يحتفظ بها الكيان لدى الغير محاسبيا في الحساب (37) المخزونات في الخارج إلى غاية إستلامها، وفي نهاية كل دورة محاسبية إذا بقيت هاته المخزونات لدى الغير ينبغي على الكيان إعداد كشف تفصيلي للمخزونات المعنية.

4.3.3 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ (حساب 39)

تقيد خسائر القيمة عن المخزونات لدى تشكيلها في الجانب الدائن لحساب (39) والمتفرع وفقا لطبيعة عناصر المخزونات، وفي نهاية كل دورة محاسبية فإن تدني القيم الملحوظة تسجل محاسبيا في حالة خلق أو زيادة في المؤونات بجعل حساب (39) خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ دائنا، مقابل جعل حساب (685) مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول جارية مدينا، أما في حالة التخفيض أو الإلغاء بجعل حساب (39) مدينا مقابل جعل حساب (785) استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات أصول غير جارية دائنا.

4.3 حسابات الغير

تضم هذه المجموعة إلى الحسابات الآتية: [1]

[1] نفس المرجع السابق، ص 64- 71.

1.4.3 الموردون والحسابات الملحقة (حساب 40)

تسجل في هذا الحساب الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع والخدمات ويتفرع على الحسابات الفرعية الآتية والتي يمكن أن تعدل أو توسع حسب حاجات التسيير لكل كيان: حساب (401) موردو المخزونات والخدمات، حساب (403) موردو السندات الواجب دفعها حساب (404) موردو التثبيتات، حساب (405) موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها، حساب (408) موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها وحساب (409) الموردون المدينون_التسبيقات والمدفوعات على الحساب والحسابات الدائنة الأخرى.

ويدرج هذا الحساب أو أحد حساباته الفرعية دائنا في حالة اقتناء سلع أو خدمـــات أو تثبيتات على الحساب مقابل جعل أحد الحسابات المعنية حسب الحالة مدينا، ويكون مدينا عند تسوية المستحقات أو إرجاع المقتنيات أو حالة التسبيقات المدفوعة على الحساب أو التخفيضات والتنزيلات.

2.4.3 الزبائن والحسابات الملحقة (حساب 41)

تسجل في هذا الحساب الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال الكيان ويتفرع إلى الحسابات الفرعية الآتية والتي يمكن أن تعدل أو توسع حسب الحاجة: حساب (411) الزبائن، حساب (413) الزبائن_السندات المطلوب تحصيلها، حساب (416) الزبائن المشكوك فيهم حساب (417) الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها، حساب (418) الزبائن_المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد وحساب (419) الزبائن الدائنون.

ويدرج هذا الحساب أو أحد حساباته الفرعية مدينا عند بيع السلع أو تقديم الخدمات على الحساب مقابل جعل أحد الحسابات المعنية حسب الحالة دائنا، كما يدرج دائنا عند تسويـــة هذه المستحقات أو رجوع البضائع من الزبائن أو التخفيضات والتنزيلات الممنوحة بعد البيع.

3.4.3 المستخدمون والحسابات الملحقة (حساب 42)

هو حساب خاص بالمعالجة المحاسبية لأجور المستخدمين، ويتفرع إلى حسابات فرعية يمكن أن تعدل أو توسع حسب حاجات التسيير لكل كيان، وهناك طريقتين للمعالجة المحاسبية للأجور هما:

- يقيد في الجانب الدائن من الحساب الفرعي (421) المستخدمون_الأجور المستحقة مبلغ الراتب الإجمالي للأجور الواجب دفعها للمستخدمين مقابل جعل الحساب (631) أجور المستخدمين مدين، ويدرج الحساب (421) مدينا بنفس المبلغ مقابل جعل الحسابات الخاصة بالإقتطاعات

والتسبيقات دائنة، حساب (422) أموال الخدمات الاجتماعية، (425) المستخدمون_التسبيقات والمدفوعات على الحساب ، (431) الضمان الإجتماعي، (432) تنظيمات إجتماعية أخرى (442) الدولة_الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل دائنة، والمتبقي يسجل في الجانب الدائن لحسابات الخزينة حسب طريقة الدفع وهو ما يمثل الدفعات الصافية التي يتحصل عليها المستخدمون؛

- يقيد في الجانب المدين من الحساب (631) مبلغ الراتب الإجمالي الواجب دفعه للمستخدمين مقابل جعل الحسابات (422، 425، 431، 432، 442) دائنة، والباقي الذي يمثل الدفعات الصافية التي يتحصل عليها المستخدمون تقيد دائنة في الحساب (421)، ثم يجعل الحساب (421) مدين بنفس المبلغ مقابل جعل أحد حسابات الخزينة دائنا.

4.4.3 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة (حساب 43)

يدرج في الجانب الدائن من هذا الحساب المبالغ المستحقة من الكيان على مختلف الهيئات الاجتماعية (اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل والتقاعد ...) مقابل جعل حساب الأعباء مدينا، وكذلك المبالغ الواجب تسويتها مع الهيئات المذكورة أعلاه والتي يتحملها المستخدم مقابل جعل حساب (631) المستخدمون_الرواتب المستحقة مدين، ويقيد في الجانب المدين لهذا الحساب التسديدات التي تمت لهذه الهيئات فيرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي للاشتراكات.

5.4.3 الدولة والحسابات الملحقة (حساب 44)

العمليات الواجب تسجيلها في الحساب (44) الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة هي على العموم العمليات التي جرت مع كيانات تعتبر سلطة عمومية، ويرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي للمستحقات مع ضرورة تسجيل التسويات الضرورية، كما يمكن أن تحول هذه العمليات الواردة في الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

6.4.3 المجمع والشركاء (حساب 45)

تدرج في هذا الحساب العمليات التي تتم بين الشركاء والكيان والعمليات التي تتم بين الفروع فيما بينه وبينها وبين الشركة الأم، ويتفرع هذا إلى الحسابات الآتية:

- حساب (451) عمليات المجمع: يسجل هذا الحساب مدينا بالأموال التي يقدمها الكيان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبصورة مؤقتة لكيانات المجموعة، ويدرج دائنا بالمبلغ التي تضعها كيانات المجموعة تحت تصرفه؛

- حساب (455) الشركاء_الحسابات الجارية: تدرج في جانبه الدائن المبالغ التي يضعها أو يتركها الشركاء تحت تصرف الكيان مؤقتا؛

- حساب (456) الشركاء_العمليات على رأس المال: يسجل دائنا بمبالغ المساهمات المقدمة من الشركاء، على أن يرصد في حسابات رؤوس الأموال المعنية؛

- حساب (457) الشركاء_الحصص الواجب دفعها: يدرج هذا الحساب دائنا بمبالغ الإرباح التي قررت الجهات المختصة توزيعها على الشركاء، مقابل جعل حساب (12) نتائج السنة المالية أو حساب (106) الاحتياطات أو حساب (11) الترحيل من جديد، مدينة؛

- حساب (458) الشركاء_العمليات المنجزة بالاشتراك معا أو في تجمع: تدرج فيه عمليات وضع الأموال بين الشركاء المساهمين في إطار شركات مساهمة أو شركات مماثلة.

7.4.3 مختلف الدائنين ومختلف المدينين (حساب 46)

يقسم هذا الحساب حسب حاجات التسيير لكل كيان، ويمكن أن يتفرع إلى الحسابات الآتية:

- حساب (462) الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات: يدرج هذا الحساب مدينا بقيمة سعر التنازل عن التثبيتات مقابل أحد حسابات الخزينة دائنا، ويدرج دائنا مقابل جعل حسابات الخزينة مدينا عند التحصيل؛ [1]

- حساب (464) الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفات وأدوات مالية: يجعل هذا الحساب دائنا بمبلغ الاقتناء مقابل جعل حساب (50) القيم المنقولة للتوظيف مدينا ويدرج مدينا مقابل أحد الحسابات المالية دائنا عند التسوية؛

- حساب (467) الحسابات المدينة الأخرى والحسابات الدائنة الأخرى: يستقبل العمليات التي تتم معالجتها بصفة وكيل؛

- حساب (468) الأعباء الأخرى الواجب دفعها والنواتج المطلوب إستلامها: يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة المحاسبية لتسوية بعض العمليات العالقة مثل الرسم على القيمة المضافة ويرصد عند التسوية.

8.4.3 الحسابات الإنتقالية أو الإنتظارية (حساب 47)

يوضع هذا الحساب تحت تصرف الكيان ليتلقى أثناء الدورة المحاسبية العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين أو العمليات التي تتطلب معلومات إضافية، وكل العمليات التي تسجل

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 62.

في هذا الحساب، يتم تحويلها بالقيد في الحسابات الختامية في أقرب الآجال ولا يظهر هذا الحساب في الكشوف المالية الختامية للكيان.

9.4.3 الأعباء أو النواتج المعاينة مسبقا والمؤونات (حساب 48)

يتفرع هذا الحساب حسب الحاجة ويشمل الحسابات الفرعية الآتية:

- حساب (481) المؤونات_الخصوم الجارية: عند نهاية الدورة المحاسبية فإن الخصوم الجارية التي يكون مبلغها غير مؤكد تسجل محاسبيا بإنشاء مؤونات لها، بجعل الحساب (481) دائنا مقابل جعل حساب (68) المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مدينا، وعند تحقق التكلفة التي تكون موضوع مؤونة يرصد هذا الحساب؛
- حساب (486) الأعباء المعاينة مسبقا وحساب (487) النواتج المعاينة مسبقا: يستقبل الحسابين عند إغلاق السنة المحاسبية التكاليف والإيرادات المتعلقة بالسنة المالية اللاحقة المعاينة مسبقا وتصحح هذه الحسابات أثناء السنة المالية حيث يتم نقلها وفقا لمبدأ إستقلالية الدورات المحاسبية. [1]

10.4.3 خسائر القيمة عن حسابات الغير (حساب 49)

عندما نكون أمام نقص محتمل في حسابات الغير يتم قيده في الجانب الدائن لأحد الحسابات الفرعية للحساب (49) والمتفرع حسب طبيعة الحسابات الدائنة، وفي نهاية كل دورة محاسبية تضبط حسابات خسائر القيمة عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب المخصصات المطابق عندما يرتفع مبلغ خسارة القيمة أو القيد في الجانب الدائن لحساب (78) الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات في حالة التخفيض أو الإلغاء، وعند حلول تاريخ تسديد الدين الذي كان موضوع خسائر القيمة، فإن خسارة القيمة المثبتة سابقا ترصد بالقيد في الجانب الدائن للحساب (78)، وإذا تبين بأن الدين قابلا للاسترداد تقيد خسارة القيمة في مبلغ الدين ويقيد الفارق المحتمل في حساب (654) خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل.

5.3 الحسابات المالية

تضم المجموعة الخامسة الحسابات المالية الحسابات الآتية: [2]

[1] نفس المرجع السابق، ص 64.
[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 71-73.

1.5.3 القيم المنقولة للتوظيف (حساب 50)

الأصول المالية للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق أرباح على المدى القصير، ويدرج هذا الحساب مدينا بتكلفة اقتناء السندات مقابل جعل حسابات الغير أو حسابات الخزينة دائنة، وفي حالة سندات التوظيف التي تسدد قيمتها الإسمية جزئيا فإن القيمة الكلية لهاته السندات تقيد في الجانب المدين لهذا الحساب مقابل جعل الحساب الفرعي (509) التسديدات الباقي القيـــام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة دائنا بالجـــزء غير المســـدد وأحـــد حسابات الغير أو حسابات الخزينة دائنا بالجزء الجزء المسدد، أما سندات التوظيف القابلة للتفاوض فورا والمقيمة بقيمتها السوقية عند تاريخ إقفال الحسابات فالفارق بين هذه القيمة والقيمة المحاسبية يسجل في الجانب المدين للحساب (50) مقابل جعل حساب (765) فارق التقييم عن أصول مالية_فوائض القيمة دائنا إذا تعلق الأمر بزيادة القيمة،كما يسجل الحساب (50) دائنا مقابل جعل الحساب (665) فارق التقييم عن أصول مالية_نواقص القيمة إذا تغلق الأمر بنقص القيمة، وعند التنازل فإن رصيد حساب (50) يجعل مدينا، ويجعل سعر التنازل دائنا ويغطى الفرق بين القيمة المحاسبية للحساب (50) وسعر التنازل بجعل الحساب (667) الخسائر الصافية عن التنازل عن أصول مالية مدينا في حالة الخسارة والحساب (767) الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية دائنا في حالة الربح، وعند إقفال السنة المحاسبية تقيد الفوائد المنتظرة التي لم يحن أجل استحقاقها على القيم المنقولة للتوظيف بالجانب المدين للحساب الفرعي (518) الفوائد المنتظرة ويرصد هذا الحساب عند حلول أجل الإستحقاق.

2.5.3 البنوك والمؤسسات المالية والأدوات المالية المشتقة (حساب 51 ، 52)

يدرج الحساب (51) البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها مدينا بالمبالغ المالية المستلمة ودائنا بالمبالغ المالية المصروفة أو المدفوعة، ويستعمل الكيان لكل حساب مالي يحوزه تقسيما فرعيا منفصل عن هذا الحساب، أما الحساب (52) الأدوات المالية المشتقة فعند إقتنائها يتم تسجيلها بكلفة الاقتناء في الجانب المدين لهذا الحساب مقابل جعل الحسابات المالية المعنية دائنة، وبالنسبة للأدوات المالية المتفرعة القابلة للتداول فورا والمقيمة بقيمتها السوقية عند تاريخ إغلاق السنة فإن الفارق بين القيمة السوقية والقيمة المحاسبية يعالج محاسبيا بنفس طريقة معالجة القيم المنقولة للتوظيف.

3.5.3 الحسابات (53، 54، 58)

تعالج المبالغ النقدية التي يقبضها الكيان بإدراجها في الجانب المدين للحساب (53) الصندوق والمبالغ النقدية التي يخرجها فتسجل دائنة، أما الحساب (54) وكالات التسبيقات والإعتمادات فتسجل

فيها المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها عون من أعوان الكيان (Le Régisseur)، وينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية، حساب (541) وكالات التسبيقات يستقبل في جانبه المدين الأموال المستلمة لمحاسبي الوكالات بجعل حساب الصندوق دائنا ويجعل دائنا بمبالغ المصاريف المنجزة للكيان عن طريق جعل حسابات الغير أو الأعباء مدينة، وحساب (542) الإعتمادات فتدرج فيه الإعتمادات المفتوحة في البنوك بإسم الغير أو عون من أعوان الكيان ويتم ترصيده عند إنجاز الإعتماد، وفيما يخص حساب (58) التحويلات الداخلية فهو حساب عبور يستعمل في عمليات التحويل الداخلية مثل تحويل مبالغ من حساب البنك إلى حساب الصندوق أو العكس، ويتم ترصيده بعد إنتهاء هذه العملية.

4.5.3 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية (الحساب 59)

طبيعة الحساب (59) خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية وتسييره يشبهان طبيعة وتسيير الحساب (49) فهما حسابان لتصحيح القيمة يسمحان بإعادة القيمة المحاسبية لأحد الأصول إلى قيمتها القابلة للتحصيل، فالأصول المالية الجارية كغيرها من الأصول إذا لم يعد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة عند إقفال السنة المحاسبية تفقد قيمتها إذا كانت قيمتها المحاسبية أعلى من القيمة القابلة للتحصيل.

6.3 حسابات الأعباء

تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة وتصنف إما حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة وهذا بحسب طبيعة واحتياجات كل كيان، إلا أن الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة ينبغي عليه إعداد جداول ملحقة تعرض فيها الأعباء حسب الطبيعة. [1]

1.6.3 حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها

- المشتريات المستهلكة (حساب 60): يختلف تسيير حساب المشتريات المستهلكة باختلاف نظام الجرد المعمول به، وقد تعرضنا إلى تسيير هذا الحساب عند دراسة حسابات المخزونات (الصنف الثالث)؛

- الخدمات الخارجية (الحساب 61 ، 62): تدرج في الحسابين وفي الجانب المدين التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات، وكثرة أصناف التكاليف أدت إلى إستعمال حسابين عادة ما يكونان مجتمعين على خط واحد ضمن حساب النتائج؛

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 69.

- أعباء المستخدمين (حساب 63): يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتراكات المرتبطة بالأجور، كما تقيد في جانبه المدين المستحقات العينية في الحساب الفرعي (638) أعباء المستخدمين الأخرى مقابل جعل الحساب (758) النواتج الأخرى للتسيير دائنا؛

- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة (حساب 64): هي أعباء تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية والمدفوعات التي تقررها السلطة العمومية، ولا تدرج الضريبة على الأرباح ضمن هذا الحساب؛

- الأعباء العملياتية الأخرى (حساب 65): تشكل العناصر المدرجة في هذا الحساب نتاج النشاط العادي للكيان؛

- الأعباء المالية (حساب 66): يتفرع هذا الحساب حسب احتياجات التسيير لغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء المالية، ويدرج حسابه الفرعي (661) أعباء الفوائد مدينا بمجموع الفوائد على الإقتراض والديون وعمليات التمويل المرتبطة بالفترة المحاسبية، كما يسجل في الجانب المدين للحساب الفرعي (665) فارق التقييم على أصول مالية_نواقص القيمة في مقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية عند تقييمها بقيمتها الحقيقية، أما الحساب الفرعي (664) الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات فيستقبل الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات التي لا يمكن تحصيلها؛

- العناصر غير العادية.الأعباء (حساب 67): يسجل في هذا الحساب الأعباء الاستثنائية مثل أعباء الكوارث، وينبغي إعداد ملحق خاص بها عند إعداد الكشوف المالية؛

- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات خسائر القيمة (حساب 68): يدرج هذا الحساب مدينا مقابل حساب الاهتلاك أو خسائر القيمة والمؤونات المعنية؛

- الضرائب على الأرباح وما يماثلها (حساب 69): يقيد في جانبه المدين المبلغ المستحق باسم الأرباح الخاضعة للضريبة التي تبقى على عاتق الكيان؛

2.6.3 حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة

تطبق نفس مبادئ سير الحسابات، ويتم التصنيف حسب الوظيفة حسب خصوصيات كل كيان فهناك عدة طرق للتصنيف نذكر منها:

- تجميع حسب الوظيفة الاقتصادية أو النشاط (المشتريات، الإنتاج، التوزيع الإدارة، ...)؛
- تجميع حسب وسيلة الاستغلال (أنواع الورشات)؛
- تجميع حسب المنتوجات أو الخدمات (الخزن، المصنع، المكتب، ...)؛

- تجميع حسب مراكز المسؤولية (المديرية العامة، المديرية التجارية، المديرية المالية مصلحة الدراسات، ...)؛
- تجميع حسب المناطق الجغرافية.

7.3 حسابات النواتج

تكون أرصدة حسابات النواتج عادة دائنة وتتفرع إلى الحسابات الفرعية الآتية:

- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة (70): تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحساب (70) حسب طبيعتها بالسعر الصافي مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة المحصل بعد إقتطاع التنزيلات والتخفيضات، ويتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية وفقا لاحتياجات كل كيان؛
- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون (72): يقتصر إستعمال هذا الحساب على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزن ، ويمثل رصيده قيمة المنتوج المخزن النهائية؛
- الإنتاج المثبت (73): يسجل في هذا الحساب في جانبه الدائن تكلفة إنتاج عناصر الأصول العينية أو المعنوية التي أنتجها الكيان لذاته والمسجلة ضمن الأصول غير الجارية بقيمة الأعباء التي تم تسجيلها حسب طبيعتها؛
- إعانات الاستغلال (74): يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال التي تحصل عليها الكيان، مقابل جعل حسابات الغير أو حسابات الخزينة مدينا؛
- نواتج العمليات الأخرى (75): يدرج في الجانب الدائن لهذا الحساب العناصر المكونة لناتج النشاط العادي للكيان؛
- النواتج المالية (76): يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب عوائد القروض التي يمنحها الكيان وعوائد أصوله المالية، كما يسجل في الجانب الدائن لحسابه الفرعي (765) فارق إعادة التقييم عن الأصول المالية_فوائض القيمة، عند إعادة تقييم الأصول أو الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية إذا كان هذا التقييم يظهر فائضا، مقابل جعل حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية مدينة، ويقسم حسب الحاجة لإظهار طبيعة أو أصل الأعباء؛
- العناصر غير العادية_نواتج (77): لا يستعمل هذا الحساب إلا في ظروف استثنائية لتسجيل الأحداث غير العادية؛
- الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات (78): يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مقابل جعل حساب خسائر القيمة والمؤونات المعنية مدينا عند تخفيض المؤونات أو إلغائها نهائيا.

المبحث الثالث: الكشوف المالية

الكشوف المالية هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية هدفها إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للكيان ونجاعته وسيولة خزينته في نهاية السنة المالية [1]، ووفقا للنظام المحاسبي المالي جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية مجبرة على تقديم في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ غلق السنة المالية كشوفا مالية تضم (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملحق)، فالكشوف المالية ينبغي أن تقدم موقفا صحيحا وصادقا وعادلا عن الوضعية المالية للكيان وأداءه ونجاعته، وتعكس أي تغيير في مركزه المالي نتيجة لمعاملاته والآثار المترتبة عنها، كما أن المعلومات الواردة في الكشوف يجب أن تقدم بالعملة الوطنية وتسمح بإجراء مقارنة بينها وبين المعلومات الخاصة بالسنة المالية الماضية.

1. الميزانية

الميزانية هي كشف ملخص لأصول الكيان وخصومه وحقوق المساهمين عند تاريخ إغلاق السنة المحاسبية فتقدم موجودات الكيان والتزاماته، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، كما يجب أن يبرز عرض الميزانية التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية.

1.1 الأصول

هي موارد يسيطر عليها الكيان، نتيجة لأحداث ماضية ويتوقع منها منافع مستقبلية وتشمل:

- التثبيتات المعنوية والعينية؛
- المخزونات؛
- التثبيتات المالية؛
- الاهتلاكات، المساهمات وأصول الضرائب؛
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

[1] YAHIA SAIDI, **Présentation des états Financiers dans Le Nouveau Système Financier comptable Algérien 2009**, Premier Séminaire Scientifique International sur Le Nouveau système comptable Financier en Vertu de les normes comptables internationales, Institut des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, Centre universitaire el oued, Algérie, 17-18/01/2010, p 10.

2.1 الخصوم

هي الالتزامات الحالية للكيان الناشئة عن الأحداث الماضية، والتي من شأنها أن تؤدي إلى خروج موارد يتوقع منها الكيان أن تحقق له منافعا مستقبلية وتشمل مايلي:

- رؤوس الأموال الخاصة؛
- الخصوم غير الجارية؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة؛
- المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

2. جدول حساب النتائج

جدول حساب النتائج هو كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويكشف من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة (النواتج – الأعباء = النتيجة الصافية)، ويجب أن يتضمن حساب النتائج على الأقل على المعلومات التالية: [1]

- حوصلة الأعباء حسب طبيعتها والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية (الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال)؛
- نواتج الأنشطة العادية؛
- النواتج المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (نواتج، أعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 24.

3. جدول سيولة الخزينة

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، ويعطي صورة صادقة عن دخول وخروج الموجودات المالية الحاصلة أثناء الدورة المحاسبية والمعلومات التي تخص استخداماتها، ويقدم مايلي:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية، أي الأنشطة التي تولد تدفقات نقدية من غير الأنشطة المرتبطة بالاستثمار والتمويل؛
- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار، أي العمليات المرتبطة بسحب وتحصيل أموال واقتناء أو بيع أصول طويلة الآجل؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل، أي الأنشطة التي تنتج عنها تغيرات في حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض؛
- تدفقات متأتية من فوائد وحصص أسهم.

وهناك العديد من النماذج لجدول سيولة الخزينة صادرة عن هيئات مالية وجامعات متخصصة وفرق بحث ومحللين وغيرهم، ولكل نموذج خصوصياته في التحليل تتناسب مع كل حالة، إلا أن المشرع الجزائري أعطى طريقتين لعرض جدول تدفقات الخزينة، الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة. [1]

1.3 الطريقة المباشرة

الطريقة المباشرة والتي أوصى بها المشرع الجزائري، ترتكز أساسا على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب ، ...) قصد الحصول على تدفق الخزينة الصافي ومقارنته مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية، ويتكون جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة من ثلاثة أجزاء رئيسية للتدفقات وهي:

- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال = التحصيلات المقبوضة من الزبائن – المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين – الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة – الضريبة على النتائج المدفوعة ± تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية؛

[1] نصر الدين بن نذير، عمار بوشناق، **جدول تدفقات الخزينة**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ضل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13-14-15 أكتوبر 2009، ص 04.

* التحصيلات المقبوضة من الزبائن: هي حساب (70) ماعدا حساب (709) التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة + الرسم على القيمة المضافة على المبيعات – التغير في رصيد حساب (41) الزبائن والحسابات الملحقة (رصيد أخر المدة – رصيد أول المدة)، وهنـــاك تحصيلات أخرى معنية بهذا العنصر وهي حساب (74) + حساب (757) نواتج استثنائية عن عمليات التسيير + حساب (758) نواتج أخرى للتسيير الجاري + التغير في حساب (487) نواتج مسجلة مسبقا؛

* المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين: حساب (60) ماعدا حساب (609) التخفيضات والتنزيلات المتحصل عليها من المشتريات + الرسم على القيمة على المشتريات + حساب (61) + حساب (62) + الرسم على القيمة المضافة على الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى – التغير في رصيد حساب (401) موردو المخزونات والخدمات – التغير في حساب (467) الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة +حساب (63) – التغير في حساب (42)– التغير في حساب (43)، وهناك مبالغ مدفوعة أخرى معنية بهذا العنصر وهي حساب (64) + حساب (65) – التغير في رصيد حساب (445) الدولة.الرســـوم على رقم الأعمال – التغير في رصيـــد حساب (486) الأعباء المسجلة مسبقا؛

* فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة: تتمثل في حساب (66)؛

* الضريبة على النتائج المدفوعة: حساب (695) الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية – التغير في رصيد حساب (444) الدولة.الضرائب على النتائج؛

* تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية : الفارق بين الحسابين (77 و 66).

– تدفقات الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار = – تسديدات لحيـــازة قيم ثابتة مادية ومعنوية + التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنويـــة – تسديدات لحيـــازة قيم ثابتة مالية + التحصيلات عن عمليات التنـــازل عن القيم الثابتة المالية + الفوائد المحصلة من توظيفات الأمـــوال + الحصص والأقساط المقبوضة من النواتج المستلمة؛

* تسديدات لحيـــازة قيم ثابتة مادية ومعنوية: التغير في القيم الثابتة المادية والمعنوية للسنة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية؛

* التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية: تتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية؛

* تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية: التغير في القيم الثابتة المالية؛

* التحصيلات عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية: تتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المالية؛

* الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال : تتمثل في النواتج المالية حساب (76).

- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل = التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم – الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها + التحصيلات المتأتية من القروض – تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.

* التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم: تتمثل في التغيير في حساب (101) رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة + التغير في حساب (103) العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة؛

* الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها: حساب (12) – التغير في حساب (106) المساهمات؛

* التحصيلات المتأتية من القروض: تمثل التغير في حساب (16) – تسديدات القروض في السنة المالية؛

* تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة: وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية – التغيير في حساب (16).

2.3 الطريقة غير المباشرة

الطريقة غير المباشرة في تقديم جدول سيولة الخزينة المحدد من قبل المشرع الجزائري تقوم على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار:

- آثار المعاملات التي لا تؤثر في الخزينة (الاهتلاكات، تغيرات الزبائن، تغيرات الموردين المخزونات ، ...)؛
- التسويات مثل الضرائب المؤجلة؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل والتي تقدم كل على حدا.

الاختلاف بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة في إعداد وعرض جدول سيولة الخزينة ناجم عن كيفية تقديم التدفقات المتأتية من أنشطة الاستغلال، فالطريقة المباشرة تقدم هذا النوع من التدفقات في شكل عناصر رئيسية قصد إبراز التدفق الصافي المالي، بينما الطريقة الغير مباشرة فتعتمد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من آثار المعاملات التي لا تؤثر في الخزينة، كالاهتلاكات التي لا يرافقها تدفق نقدي حقيقي والزبائن والموردين الذين يتحولان إلى تدفقات نقدية خارجية أو داخلية بعد فترة معينة، ومنه

سنعمد إلى عرض كيفية حساب تدفقات الخزينة المرتبطة بأنشطة الاستغلال بالطريقة الغير مباشرة باعتبار أن النوعين الآخرين من التدفقات تم عرضهما.

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة للاستغلال = صافي نتيجة السنة المالية + الاهتلاكات والمؤونات – الضرائب المؤجلة – تغير المخزونات – تغير الزبائن والحسابات الدائنة ± قيمة التنازل الصافية عن الاستثمارات ، ويتم إحتساب العناصر المكونة لهذه التدفقات كالآتي:

- الاهتلاكات والمؤونات: وتتمثل في حساب (68) المخصصات أخرى؛
- تغير الضرائب المؤجلة: التغيير في حساب (442) دولة.الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى؛
- تغير المخزونات: التغيير في حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ – التغيير في حساب (39) خسائر القيمة عن المخزونات؛
- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى: التغير في حساب (41) + حساب (42) + حساب (43) – التغير في حساب (49) خسائر القيمة عن حسابات الغير؛
- تغير الموردون والديون الأخرى: التغير في حساب (40)؛
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب: تمثل سع التنازل – القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها، فإذا كانت فائضا طرح وإذا كان عجز فيضافا للحصول على تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال.

4. جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، ويجب أن يحتوي على الأقل عن معلومات مرتبطة بحركة العناصر الآتية:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال؛
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال ضمن تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديدات، ...)؛

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. [1]

5. ملحق الكشوف المالية

يحتوي ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، والكفيلة بالتأثير على القرارات التي يتخذها مستعملي الكشوف عن ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته المالية ونتيجة نشاطه.

- معلومات عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد الكشوف كلما كانت هامة؛
- المعلومات المكملة لفهم أفضل للكشوف المالية؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع والشركة الأم؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة أوضح وأشمل.

وهناك العديد من نماذج الجداول التي يمكن إدراجها في الملحق مثل جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية، جدول الاهتلاكات، جدول المؤونات، جدول خسائر القيمة عن التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية، كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية وجدول المساهمات.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 26.

خلاصـــة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي الجزائري على اعتبار أنه يجيب على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية من خلال وظيفة القياس ووظيفة إيصال المعلومات المحاسبية والمالية، فعملية حصر وتصنيف وتسجيل الأحداث الاقتصادية والمالية يجب أن تتم على أساس المبادئ المحاسبية لضمان التجانس في إعداد وتقديم المعلومات سواءا بالنسبة للمؤسسة لتمكينها من القيام بعملية المقارنة الدورية من سنة إلى أخرى أو لمجوع المؤسسات بهدف ضمان صحة المقارنة فيما بينها.

وما يمكن استنتاجه من خلال عرضنا للنظام المحاسبي المالي الجزائري هو:

- التزامه وتقييده التام بجميع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول والإجماع الدولي العام، حيث تمت الإشارة إليها صراحة؛

- يعتبر الشرط الأساسي لإدراج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الحسابات هو أن تكون لها قيمة يمكن تحديدها بصورة صادقة ومن المحتمل أن تعود منها أو إليها منفعة اقتصادية مستقبلية، فلم تعد ملكية الأصل شرطا لإدراجه في الحسابات؛

- كقاعدة عامة تقيم عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء عند إدارجها الأولي في الحسابات وفقا لتكلفتها التاريخية إلا أنه يعمد إلى مراجعة أو إعادة التقييم وفقا للقيمة الحقيقية أو القيمة المحينة لتفادي الفوارق المحتملة بين هاته القيمة والقيمة المحاسبية؛

- احتوى النظام المحاسبي المالي الجزائري على مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام تشكل الإطار العام لمسك المحاسبة المالية وفقه، إلا أنه ترك المجال لتوسيعها أو تعديلها حسب احتياجات كل كيان.

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجزائري نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات التي وجهت للمخطط الوطني المحاسبي وخاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بضرورة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية وعليه سنحاول دراسة مدى التزام هذا النظام بالمعايير الدولية.

الفصل الثالث

النظام المحاسبي المالي

ومعايير المحاسبة الدولية

الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

تهدف المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات إلى إنتاج معلومة مفيدة لعملية إتخاذ القرار، وترتبط منفعة المعلومة بقدرتها على إشباع حاجات معينة في ظروف معينة، كما ترتبط منفعتها من وجهة نظر مستعمل معين بمقدار إرتباطها بمواضيع ذات أهمية للمنتفع، وتتحدد طبيعة المعلومات التي على النموذج المحاسبي الوفاء بها في الإجابة على احتياجات مختلف مستعمليها، حسب درجة أهمية وقدرة هذه الأطراف على الحصول عليها، وفي ظل التطورات الاقتصادية التي يشهدها عالمنا المعاصر وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى وتطورها وتوسع مجالات نشاطها ونطاقها الجغرافي، أصبح من الضروري أن تستجيب المحاسبة لإحتاجات هاته الأطراف لمعلومات مفيدة وذات جودة عالية وقابلة للمقارنة، والتي لا يمكن توفيرها في ظل اختلافات الممارسات المحاسبية، مما دفع بالعديد من الهيئات الحكومية والمنظمات المهنية ببذل الجهود لتقريب وجهات النظر والتفكير في كيفية الابتعاد عن الممارسات المتباينة من خلال محاولة التوفيق بين المعايير المحاسبية المتبعة محليا، بإصدار معايير محاسبية دولية تحظى بالإجماع أو القبول العام.

وتمثل معايير المحاسبة الدولية مجموعة من القواعد المحاسبية، يتم الإتفاق عليها والتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس العمليات والأحداث والظروف التي توثر على المركز المالي للكيان ونتائج أعماله، وتهدف إلى إنتاج معلومات ذات جودة عالية وإيصالها إلى الأطراف المستفيدة منها، ورغم أن معايير المحاسبة الدولية غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية، فمنذ ظهور إتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية، ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في للقوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها، في ظل سعيها للوصول إلى الأسواق المالية الدولية وتقديمها لمختلف التسهيلات لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، وعليه قامت الجزائر بعدة إصلاحات نتج عنها تبني نظام محاسبي مالي جديد، سنحاول من خلال هذا الفصل بعد تصنيف معايير المحاسبة الدولية إلى مجموعات حسب طبيعتها كي نستطيع معالجتها وتقديم أهم ما جاء في كل معيار إجراء مقارنة بين هذه الأخير والنظام المحاسبي المالي من خلال النصوص القانونية الصادرة، لمعرفة مدى التزام هذا النظام بالمعايير الدولية والبحث على أهم نقاط الخروج عنها، وبحكم تميز هذه المعايير بتغيرها المستمر فأحيانا تعدل بعض المعايير وأحيانا يتم سحب بعضها أو يتم استبدالها، فعملية المقارنة لن تأخذ التعديلات التي مست هذه المعايير بعد نوفمبر 2007 تاريخ صدور النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم

نظرا لتأثير العولمة والتكتلات الاقتصادية على الإقتصاديات المحلية التي أدت إلى تلاشي الحدود الجغرافية والاقتصادية، وبالتالي لم تعد المعلومات المالية المتحصل عليها من الأنظمة المحاسبية المحلية كافية للإجابة على تساؤلات المستعملين، مما دفع بمختلف دول العالم إلى السعي لكسب المزيد من المزايا بالانفتاح وتقديم تسهيلات لجذب الاستثمار الأجنبي، وجعل الحاجة ماسة لإيجاد توافق بين المعايير المعمول بها محليا والمعايير الدولية، وتكمن أهمية المعايير الدولية في محاولة الابتعاد عن الممارسات المحاسبية المتباينة وإيجاد توافق دولي بحثا على سبل الحصول على قوائم مالية قابلة للمقارنة، وتتضمن معلومات تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد على إتخاذ قرارات راشدة من قبل المستخدمين.

1. ماهية معايير المحاسبة الدولية

تكمن أهمية معايير المحاسبة الدولية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، مما يساعد في ظل الارتباط بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات على إنتاج قوائم مالية قابلية المقارنة دولي، للإجابة على احتياجات المستثمرين للمعلومات في ظل تباين الممارسات المحاسبية المحلية والذي أصبحت عائقا أمام الاستثمار الدولي، فتبني وتطبيق هذه المعايير يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية تتصف بصفة القبول العام الدولي.

1.1 مفهوم المعايير المحاسبية

لغويا يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة للاتينية (Norma) والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحا فترادف استعمال كلمة (Norme) مع مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة، وتعددت وجهات النظر إتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضييق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة، وهناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة، ويرى ليتلتون (Littleton) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة [1]، في حين يرى الشيرازي أن المعايير المحاسبية تمثل أحكاما خاصة

[1] يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، الأردن،2001، ص 34.

بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث [1]، وانطلاقا مما سبق يمكن القول بأن المعايير هي قواعد أو إجراءات أو سياسات تصدرها هيئات مهنية أو قانونية لتحديد ما يجب أن تكون علية التطبيقات العملية في المحاسبة.

2.1 خصائص المعايير المحاسبية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها: [2]

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير، لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛
- قوتها التي إكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه؛
- غير إجبارية، لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.

3.1 أهمية المعايير المحاسبية

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير مناسبة أو تؤدي إلى استعمال طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة ويصعب فهمها من قبل مستخدميها الداخليين أو الخارجيين، كما يؤدي غياب المعايير إلى اختلاف أسس معالجة العمليات والأحداث وعليه تتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال: [3]

- تحديد وقياس الأحداث المالية للكيان؛
- إيصال نتائج القياس لمستعملي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس،
- تمكن مستخدمي القوائم من إتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة؛

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 253.
[2] مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 134.
[3] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 371.

- إعداد قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة سواءا محليا أو دوليا.

4.1 أسباب ظهور المعايير المحاسبية

حسب المنظمة الدولية للمعايرة، فإن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلول ممكنة وقابلة للتحقيق ومتكررة لأسئلة أو مشكلات مطروحة من قبل، تخص العلوم بصفة عامة وعليه يمكن حصر أسباب وجود معايير دولية في مجال المحاسبة في العناصر الآتية: [1]

- الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة من خلال الابتعاد عن التناقضات القائمة؛
- انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي؛
- تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة؛
- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي؛
- تخفيض التكاليف وتدعيم المرور إلى الأسواق المالية،
- تسهيل الإتصال بين المتعاملين الإقتصاديين.

إن الحلول النموذجية التي طرحتها المعايير المحاسبية الدولية لحل المشاكل المتكررة، تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة في إطار توحيد الطرق وتفادي التناقضات والاختلافات، وحذف كل أشكال المخاطر المحتملة الناجمة عنها.

5.1 مسار إعداد المعايير المحاسبية

تصدر معايير المحاسبة الدولية (IAS) عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وأصبحت تسمى بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) منذ سنة 2001 تاريخ هيكلة المجلس، تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي: [2]

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، يتم على إثره تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس ويضم ممثلين عن هيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل؛
- بعد استعراض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل بتقديم أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري (IASC)، ومن ثم يعرض على المجلس النقاط التي سوف يتناولها؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 375.

[2] FRYDLENDER ALAIN, PAGEZY JULIEN, **S'initier aux IFRS**, Editions de la performance / Editions Francis Lefebvre, Paris, France, 2004, P11

- بعد تلقي فوج العمل رد على اقتراحاته، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة وتبريراتها، وبعد موافقة المجلس يوزع المشروع بشكل واسع لإثرائه، ومن ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر؛

- بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ ويعرضها على المجلس للمصادقة؛

- بعد المصادقة يقوم فوج العمل بإعداد مشروع المعيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد تمت المصادقة عليها بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس؛

- بعد تلقي ودرس الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد المشروع النهائي للمعيار، وبعد عرضه يعتمد إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

2. هيئة إعداد معايير المحاسبة الدولية

مع وجود العديد من الاختلافات والتباين في الممارسات المحاسبية بين الدول في ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة التي يشهدها العالم، وبروز التكتلات الاقتصادية الكبرى وتعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات وازدهار التجارة الخارجية في ظل العولمة، أدت بالمهتمين بمهنة المحاسبة إلى بذل جهود حثيثة في سبيل الوصول إلى توافق دولي حول الممارسات المحاسبية، من خلال تبادل وجهات النظر حول السياسات المحاسبية السائدة محليا، ومحاولة توفيقها من خلال الابتعاد عن الاختلاف، ولعبت عدة منظمات وجمعيات مهنية دورا بارزا في هذا المجال وفي مقدمتها هيئة معايير المحاسبة الدولية.

1.2 هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

تأسست هيئة المعايير المحاسبة الدولية سنة 1973 بموجب إتفاقية وقع عليها مندوبي تسعة دول وإتخذت من بريطانيا مقر لها، تولت وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية 2000، أين تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعضها فانخفض عددها إلى 30 معيار، وفي عام 1977 شكله هذه اللجنة لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها فوصلت التفسيرات التي نشرتها حتى سنة 2000 أربعة وثلاثين تفسيرا، تم فيما بعد دمج الكثير منها ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة، وفي عام 1998 أصبح عدد أعضاء اللجنة 143 عضوا يمثلون

تنظيمات محاسبية من 101 دولة، مع تعديل مسماها لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) حيث صدارة سبعة معايير منها إلى غاية 2007، وأعيد مراجعة 17 معيارا من معايير المحاسبة الدولية. [1]

2.2 الهيكل الجديد لهيئة المعايير المحاسبة الدولية

عرف القانون الأساسي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية مراجعة هيكلية تمخض عنها تغير في هياكله بدأ العمل بها بتاريخ 01 أفريل 2001، وتقرر حسب التوصية الواردة في القانون الأساسي المادة الرابعة تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، وانطلاقا من القانون الأساسي الجديد الذي أدخلت بموجبها إصلاحات جذرية على هياكل هيئة المعايير المحاسبية الدولية فأصبحت تتكون من الهيئات التالية: [2]

1.2.2 اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية IASC-Fondation

تتشكل هذه اللجنة من 19 إداريا يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين، ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية والتنوع في الأصول الجغرافية، حيث تتكون هذه اللجنة من 06 أعضاء من أمريكيا الشمالية، 06 أعضاء من أوروبا 04 أعضاء من أسيا و 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية شرط احترام التوازن الجغرافي الكلي، كما يترك تعيين 05 أعضاء من بين 19 عضو للفدرالية الدولية للمحاسبين (IFRC) شريطة التشاور مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، ويتم تعيين الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة ويتمثل دورها الأساسي في:

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة؛
- إعداد ونشر التقارير السنوية عن النشاط؛
- تعيين أعضاء كل من المجلس الإستشاري للمعايير (SAC) وللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC)؛
- تقييم استراتيجية وفعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

2.2.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يعمل هذا المجلس تحت كنف اللجنة (IASC-F) ويتشكل من 14 عضو يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضوا منهم مهامهم ويسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 31.
[2] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 128.

ويتقاضون على ذلك أجرا، ويعين أعضاء المجلس لمدة خمس سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، وتكمن مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية فيمايلي:

- إعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة للتأكد من قابلية المعايير للتطبيق.

3.2.2 المجلس الإستشاري للمعايير (SAC)

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضوا على الأقل يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يرأسهم رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتتمثل مهام المجلس في توجيه الأعمال، كما يشكل فضاء للربط بين مجلس معايير المحاسبة الدولية وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومة المالية الدولية.

4.2.2 اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC)

تتكون هذه اللجنة من 12 عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة، وإعداد ونشر مشاريع تفاسير لإثرائها بين جمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما تنسق هذه اللجنة مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية.

3. تطور معايير المحاسبة الدولية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية بمثابة قواعد وأسس تضبط الأعمال والممارسات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، إلا أنها غير ملزمة وتمتاز بمرونتها وقابليتها للتغيير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتعديلها يعتبر عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها فمنذ ظهورها عرفت حركية حيث تم تعديل الكثير منها وسحب بعضها وإدماج البعض الأخر في معيار مشابه.

1.3 التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية

نظرا للتطور والنمو الهائل للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات وتزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات، أصبح من الضروري إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية في إعدادها للقوائم المالية، ومنذ بروز الشركات متعددة الجنسيات وظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد والتوافق المحاسبي، وترجع فكرة التوحيد المحاسبي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904 تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية للدول الكبرى [1]، وفي أوت من سنة 1966 طرح لورد تنسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين القانونيين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) وفي جانفي سنة 1967 أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) والمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين (CICA) وطبعا (ICAEW) عن تأسيس مجموعة الدراسات، مع تعيين روبرت تروبلاد رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رئيسا لها، واستمر نشاط المجموعة عشر سنوات وحلت سنة 1977، وأثناء نشاطها نشرت 20 وثيقة على شكل دراسات مقارنة، سميت الآراء المذكورة فيها بالاستنتاجات. [2]

إذا فمنذ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين ازداد الإهتمام بفكرة إيجاد توافق دولي في المعايير المحاسبية، وتم عقد العديد من الندوات والمؤتمرات والاجتماعات لتنظيم مهنة المحاسبة ومناقشة المشاكل وتبادل الخبرات ووجهات النظر من أجل التقليل من الاختلافات بين المعايير المحاسبية السائدة وتضييق دائرة الفروقات، وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي المحاسبي العاشر في سيدني بأستراليا، حضره 4341 مندوبا عن 59 دولة وإتخذت فيه قرارات هامة، وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشاكل المحاسبية الدولية والاختلاف بين الممارسات المحاسبية للبلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والإتحاد الدولي للمحاسبين، واتجهت العديد من الدول طواعية للتوفيق بين معاييرها المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية التي تعدها لجنة معايير المحاسبة الدولية لكي تستطيع مواكبة العولمة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 429.
[2] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية**، الإسكندرية، مصر، 2006 ص 19.

2.3 التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية

تتميز معايير المحاسبة الدولية بالمرونة وقابلية التعديل استنادا للتغير في الظروف الاقتصادية فوضع المعايير وتعديلها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فتغير المعايير المحاسبية الدولية قد يحدث بسبب ظهور معايير محلية كالمعايير البريطانية أو الأمريكية يعالج بعض الأمور المستجدة كما حصل في معالجة الانخفاض في قيمة الأصول والشهرة باستبدال معالجة الانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم، حيث كان مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB السباق في طرح هذين الموضوعين وتبعه في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويمكن أن يكون التعديل إستجابة لمطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية، زيادة إلى دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة المبذولة لإثراء النظرية المحاسبية أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية، وأخيرا تظل مشكلة الارتقاء بمستوى الإفصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية والدقة في المعلومة المحاسبية من أهم أسباب التعديل ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي: [1]

- تعديل المعايير: حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، والأمثلة على ذلك متعددة حيث تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01؛
- إلغاء بعض البدائل المحاسبية: حيث يعتبر تعدد البدائل من أهم الإنتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، ويؤدي إلى اختلاف في النتائج المحاسبية ولعلى أهم هذه التعديلات تعديل معيار المحاسبة الدولي الثاني في أساليب تقييم المخزون وتعديل معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون قبل أن يستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث، اندماج الأعمال في طريقة المحاسبة عن الاندماج؛
- تعديل التعريفات: من أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار؛
- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حصل في التعديل الأخير لمعيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل إلى أعلى ومن أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة؛
- دمج التفسيرات في المعايير: ومن أمثلة ذلك دمج التفسير (SIC18) في المعيار المحاسبي الأول ودمج (SIC1) في المعيار المحاسبي الثاني؛

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 35.

- دمج بعض المعايير: لوجود عامل مشترك بينها مثل دمج المعيار المحاسبي الدولي الثالث في المعياريين السابع والعشرون والثامن والعشرون ودمج المعيار المحاسبي الدولي الرابع في المعيار الأول؛

- سحب بعض المعايير: وذلك لعدم الإتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل مع المعيار الخامس عشر المتعلق بالمعلومات التي تعكس أثار تغيرات الأسعار؛

- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة: كما حصل مع المعيار الثاني والثلاثون المتعلق باندماج الأعمال حيث حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث بذات التسمية.

3.3 تصنيف المعايير المحاسبية الدولية

لكي نتمكن من الإلمام بجميع الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية، قمنا بتجميع المعايير في أصناف كل صنف متعلق بجانب أو موضوع معين على النحو المبين في الجدول التالي.

جدول رقم (01.3): تصنيف المعايير المحاسبية الدولية

المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية		
الصنف الأول: المعايير المتعلقة بالقوائم المالية		
إسم المعيـــــــــــــــــار	N° IAS	N° IFRS
عرض القوائم المالية	01	
قائمة التدفقات النقدية	07	
السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء	08	
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	10	
تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة		01
الصنف الثاني: المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية الإضافية		
التقارير حول القطاعات	14	
الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	24	
ربحية السهم	33	
التقارير المالية المرحلية	34	

الصنف الثالث: البيانات المالية الموحدة		
القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	27	
الاستثمار في الشركات الزميلة	28	
الحصص في المشاريع المشتركة	31	
اندماج الأعمال		03
الصنف الرابع: المعايير القطاعية		
عقود التأمين		05
المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد	26	
الزراعة	41	
استكشاف وتقييم الموارد المعدنية (الطبيعية)		06
المعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي		
الصنف الخامس: تقييم الأصول غير المالية		
إسم المعيـــــــــــــــار	N° IAS	N° IFRS
المخزونات	02	
الممتلكات والمصانع والمعدات	16	
الأصول غير الملموسة	38	
الانخفاض في قيمة الأصول	36	
العقارات الاستثمارية	40	
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة		05
الصنف السادس: تقييم الخصوم غير المالية		
عقود الإيجار	17	
منافع الموظفين	19	
تكاليف الاقتراض	23	
المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	37	

الصنف السابع: تقييم الأصول والخصوم المالية		
الأدوات المالية (العرض)	32	
الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)	39	
الأدوات المالية (الإفصاح)		07
المدفوعات على أساس الأسهم		02
الصنف الثامن: تقييم النتائج		
عقود الإنشاء	11	
ضرائب الدخل	12	
إيرادات الأنشطة العادية	18	
محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20	
الصنف التاسع: التغير في قيمة العملة وأسعار الصرف		
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21	
التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	29	

المصدر : من إعداد البحث بالاعتماد على

BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS Et Les Perspectives De Leur Adoption En Algérie, *Mémoire de Magister* ès *Sciences de Gestion* Option Monnaie et Finances, Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion, Université d'Alger 2006/2007

المبحث الثاني: المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية

تمثل المعلومة المالية الأداة المحركة لأي مشروع إقتصادي وتعد عنصر ربط وتنسيق فعالا بين الكيان وفروعه ووسيلة إيتصال هامة مع محيطه، وباعتبار أن الهدف الأساسي من المحاسبة هو توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدميها في إتخاذ القرار، إهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمعلومة المالية وكيفية عرضها وخصص لها العديد من المعايير محاولة منه لإيجاد توافق دولي حول كيفيات إعداد وعرض القوائم المالية باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومات.

1. معايير عرض المعلومات المالية

يمكن تعريف إطار عرض المعلومات المالية بأنه الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها وعناصر القوائم المالية ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، لذا تعتبر المعلومات الواجب الإفصاح عنها جزء من كل معيار ومرجعا لما لم يتم التطرق إليه في المعايير، ومع ذلك فقد صدر عن المجلس معايير خاصة بكيفيات إعداد وعرض القوائم المالية والمعلومات التي يجب أن تشملها بالإضافة إلى المعايير الخاصة بالمعلومات المالية الإضافية.

1.1 القوائم المالية

تشمل معايير إعداد وعرض القوائم المالية معيار المحاسبة الدولي الأول عرض القوائم المالية معيار المحاسبة الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية، معيار المحاسبية الدولي الثامن السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء، معيار المحاسبة الدولي العاشر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الأول تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة.

1.1.1 عرض القوائم المالية IAS1

يهدف المعيار إلى وصف أسس عرض القوائم المالية لضمان قابليتها للمقارنة، ولكي تكون ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية، ويطبق المعيار على جميع الكيانات التي تعرض قوائمها وفق معايير المحاسبة الدولية، ويرتكز على المحاور الرئيسية الآتية : [1]

- تحديد أسس عرض القوائم المالية مع التأكيد على قابليتها للمقارنة؛

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008 ص 20.

- التعرف على الإطار العام لعرض القوائم المالية، أشكالها، طرق إعدادها، مزاياها والحد الأدنى من المعلومات التي يتم عرضها؛
- وضع أساس يتم من خلاله تصنيف مكونات القوائم المالية وتحديد السياسات المحاسبية الواجب إتباعها في أعداد القوائم المالية؛
- التعرف على الصفات النوعية التي يتم أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. [1]

والقوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للكيان وأدائه خلال فترة معينة، تهدف إلى توفير معلومات حول نتيجة أعماله ومركزه المالي وتدفقاته النقدية خلال تلك الفترة، ويجب أن تضم القوائم المالية لأي كيان، ميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة حسب معيار المحاسبة الدولي الثامن وملحق يشمل الطرق والسياسات المحاسبية والتوضيحات.

أولا. الميزانية

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي الأول شكل أو نموذج للميزانية بل أعطى الحد الأدنى من المكونات التي يجب أن تشملها (مع إمكانية إضافة عناصر أخرى) وهي التثبيتات العينية، التثبيتات المعنوية، الأصول المالية، المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة، المخزونات، الزبائن والمدينون الآخرون النقدية وشبه النقدية، الموردون والدائنون الآخرون، أصول وخصوم الضريبة، المؤونات، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الحقوق ذات الأقلية، رأس المال الصادر والاحتياطات والأصول المعروضة للبيع [2]، ووفق هذا المعيار يختار الكيان في عرضه للميزانية بين التمييز بين الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة أو تقديم الأصول والخصوم على أساس الاستحقاق، إلا أن هذا المبدأ يبقى مهما حتى ولو اختار الكيان طريقة التمييز بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.

ثانيا. جدول حساب النتائج

لم يحدد المعيار شكل أو نموذج لجدول حساب النتائج بل حدد قائمة بالعناصر التي يجب أن تدرج فيه ويجب أن يشمل نواتج الأنشطة العادية، نتيجة النشاط، الأعباء المالية، الحصص في النتيجة الصافية للمؤسسات المشاركة والشركات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة، الأرباح والخسائر بعد خصم ضرائب العمليات الغير منتهية، أعباء الضرائب على الأرباح نتيجة الأنشطة العادية، النتيجة الإجمالية

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 94.

[2] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P32.

والنتيجة الصافية، ويمكن للكيان عرض الأعباء إما حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها، إلا أن الكيانات التي تقدم حسابات النتائج حسب الوظيفة يجب أن تقديم معلومات حول طبيعة الأعباء في الملحق.

ثالثا. جدول تغيرات الأموال الخاصة

يجب على كل كيان أن يعرض وبصفة مستقلة قائمة يظهر فيها النتيجة الصافية للدورة، النتائج والأعباء والأرباح والخسائر التي تعود بشكل مباشر على رؤوس الأموال الخاصة، تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجلة وفق المعيار IAS8 والتي لها تأثير على رؤوس الأموال الخاصة، حركات رؤوس الأموال، رصيد الأرباح المتراكمة الغير موزعة في بداية ونهاية الدورة المحاسبية والحركات خلال الدورة ومطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية ورؤوس الأموال وعلاوة الإصدار والإحتياطات في بداية ونهاية الفترة مشيرا إلى التغيرات كل على حدا.

رابعا. الملحق

يحتوي على الإيضاحات الخاصة بالقوائم المالية ويكون مهيكل وفق مايلي: [1]

- الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الغير معروضة في القوائم المالية؛
- تقديم معلومات حول أساس إعداد وعرض البيانات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة الأحداث الهامة؛
- تقديم المعلومات الإضافية اللازمة لفهم مكونات القوائم المالية؛
- تقديم المعلومات الإضافية الأخرى بما فيها الحالات الطارئة والمعلومات غير المالية.

من خلال عرضنا للمعيار المحاسبي الدولي الأول ومطابقته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول عرض الكشوف المالية [2]، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بما جاء في نص هذا المعيار إلا أنه قدم نماذج قاعدية للكشوف المالية يجب تكييفها واعتمادها مع طرف كل كيان.

2.1.1 قائمة التدفقات النقدية IAS7

يهدف المعيار إلى ضمان توفير معلومات حول التغيرات في النقدية وشبه النقدية للكيان خلال الفترة المحاسبية من خلال قائمة التدفقات النقدية، لمساعدة مستخدمي القوائم المالية للحكم على قدرة

[1] BRUN STEPHAN, **L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Gualiano Editeur Paris, France, 2004, P54.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 22.

الكيان على توفير النقدية، وتستخدم قائمة التدفقات النقدية غالبا كمؤشر للتنبؤ بمقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية وأثر التغير في الأسعار، وتشمل التدفقات الداخلية والخارجية النقدية وشبه النقدية، فالنقدية تتمثل في الأرصدة لدى البنوك، المبالغ المرصودة في الصندوق والودائع تحت الطلب بما فيها الودائع المصرفية التي تسدد عند الطلب الأول، أما شبه النقدية فهي الالتزامات قصيرة الأجل القابلة للتحول بسهولة إلى نقود والتي يكون خطر تغير قيمتها هين، ويتم عرض التدفقات النقدية للدورة وفق طبيعة النشاط كمايلي: [1]

- التدفقات الناجمة عن الأنشطة العملياتية: وهي التدفقات الناتجة عن النشاط الرئيسي للكيان والنشاطات الأخرى باستثناء الأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛
- تدفقات الأنشطة الاستثمارية: هي جميع التدفقات الناجمة عن إقتناء أو بيع أصول طويلة الأجل والالتزامات الأخرى التي لم تصنف كشبه نقدية؛
- تدفقات الأنشطة التمويلية: هي التدفقات الناجمة عن الأنشطة التي تنتج عنها تغيرات في حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض.

ويقضي المعيار بتقديم الكيان لتدفقاته الناجمة عن الأنشطة العملياتية إما باستخدام الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة إلا أنه يفضل الطريقة المباشرة، كما نص على ضرورة ترجمة التدفقات النقدية للشركات التابعة الأجنبية باستخدام سعر الصرف السائد عند تاريخ حدوثها.

من خلال عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي السابع ومقارنته بما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول جدول سيولة الخزينة [2]، يمكن ملاحظة أن النظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار وأوصى باستخدام الطريقة المباشرة في تقديم التدفقات الناشئة عن الأنشطة التمويلية، كما قدم نموذجين لجدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة، الطريقة الغير مباشرة) يجب تكييفه مع كل كيان.

3.1.1 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء IAS8

من أجل زيادة وتعزيز ملائمة وموثوقية البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية ولزيادة قابليتها للمقارنة جاء معيار المحاسبة الدولي الثامن لتحقيق الأهداف التالية: [3]

[1] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P38.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 123.

- تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والتي تمثل الإجراءات والقواعد والمبادئ المتبعة في إعداد القوائم المالية؛
- توضيح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية؛
- بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الأخطاء التي حدثت في الفترات السابقة وتم اكتشافها خلال الفترة الحالية.

أولا. تغيير السياسات المحاسبية

يحتاج مستخدمو القوائم المالية أن يكون بإمكانهم إجراء المقارنة خلال الفترات الزمنية المختلفة ليتعرفوا على تطور الأداء المالي ونجاعة والتدفقات النقدية للكيان، لذا عادة ما يعمد إلى تطبيق نفس السياسات المحاسبية خلال كل فترة، وحدد هذا المعيار حالتين فقط يجوز للكيان عند حدوثهما التغيير في سياساته المحاسبية المتبعة:

- في الحالة التي يتطلبها تطبيق قانون أو تعديل أو تطبيق معيار محاسبي دولي جديد أو تفسيرات جديدة؛
- إذا كان هذا التغيير من شأنه أن يؤدي إلى عرض أكثر ملائمة للأحداث والعمليات وينتج عنه معلومات أكثر مصداقية عن المركز المالي والأداء والتدفقات المالية للكيان.

ووفق هذا المعيار تطبق التغيرات في السياسات المحاسبية المنتهجة بشكل طوعي بأثر رجعي ما لم يكن هذا مستحيلا أو الآثار الناجمة عن التعديل والتي تعود للفترات السابقة غير قابلة للتحديد أو غير مجدية، أما التغيرات التي يمليها تطبيق قانون أو معيار محاسبي جديد فتتم وفق الأحكام الانتقالية لهذا المعيار والتي تقضي عادة بعرض معلومات مقارنة، إلا إذا كانت غير مجدية فتطبق عندها السياسات الجديدة بتعديل أرصدة الميزانية الافتتاحية وجدول تغيرات الأموال الخاصة للفترة اللاحقة.

ثانيا. التغيير في التقديرات المحاسبية

يعرف التغيير في التقدير حسب معيار المحاسبة الدولي الثامن على أنه تعديل في القيمة المحاسبية للأصول أو الخصوم أو القيمة المستهلكة لأصل، والناتجة عن تقييم الوضع الحالي أو النافع المستقبلية المرتبطة به، نتيجة لظهور معلومات جديدة أو تطورات لم تكن موجودة في السابق من غير تلك المرتبطة بتصحيح الأخطاء، وينبغي تطبيق الآثار المترتبة عنها بأثر مستقبلي وتدرج في حساب النتائج، ويجب على الكيان أن

يفصح في الملحق عن معلومات حول طبيعتها وأثارها على نتيجة الدورة والآثار التراكمية على نتائج الدورات اللاحقة أن أمكن.

ثالثا. تصحيح الأخطاء

الأخطاء المحاسبية هي عبارة عن حذف أو إدراج بند في القوائم المالية للكيان لفترة أو فترات سابقة ناتج عن سوء استخدام لمعلومات موثوقة، وتتضمن أخطاء الفترات السابقة كل من أخطاء الحساب وأخطاء تطبيق السياسات وسوء التفسير والإحتيال، وحسب هذا المعيار تصحح الأخطاء وتعالج بأثر رجعي كما لو أن الخطأ لم يحدث، كما يجب على الكيان تقديم معلومات في الملحق عن طبيعة الخطأ ومبلغ التصحيح للدورة ومبلغ التصحيح للدورات السابقة المدرج في القوائم المالية وحقيقة أن القوائم تم تعديلها أو أن ذلك غير ممكن.

من خلال عرضنا للمعيار المحاسبي الدولي الثامن وعلى ضوء ما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لا سيما ما تعلق بتغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بقواعد المعالجة التي نص عليها هذا المعيار. [1]

4.1.1 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية IAS10

يهدف المعيار إلى بيان متى ينبغي على الكيان تعديل قوائمه المالية لتعكس الأحداث الواقعة بعد غلق السنة المالية، والمعلومات الواجب الإفصاح عنها حول تاريخ نشر القوائم المالية والأحداث بعد تاريخ الغلق، ويتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية إذا دلت أحداث بعد تاريخ الغلق، على أن تطبيق مبدأ الاستمرارية غير مناسب أو أن استمرارية نشاط الكيان لم تعدة قائمة، وميز المعيار بين نوعين من الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق وأعطى أمثلة عنها: [2]

- أحداث تتطلب التعديل: وهي تلك الأحداث الواقعة بعد تاريخ الإغلاق والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة و لم تكن معروفة عند إعداد القوائم المالية، لذا يجب تعديل القوائم لتعكس تلك الأحداث بعد تاريخ الإغلاق وقبل نشر القوائم المالية؛

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[2] Règlement (CE) No 1126/2008 de La Commission du 3 novembre 2008, **Norme Comptable International 10 Événements postérieurs à la date de clôture**, Journal officiel de l'Union européenne, 2008, P 05.

- أحداث لا تتطلب التعديل: تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق والتي لا تعبر عن ظروف كانت سائدة لذا فلا تتطلب أي تعديل، وإذا كانت على درجة كبيرة من الأهمية يجب على الكيان تقديم معلومات حول طبيعتها والآثار الناتجة عنها.

من خلال عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي العاشر وعلى ضوء ما جاء في المادة 13 والفقرة الثانية من المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-165، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بما ورد في هذا المعيار إلا أنه حدد أجال أقصاها ستة أشهر من تاريخ غلق السنة المحاسبية لنشر القوائم المالية.[1]

5.1.1 تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة IFRS1

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي الأول إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية المعدة على أساس معايير المحاسبة الدولية لأول مرة والقوائم المالية الانتقالية، يجب أن تحتوي على معلومات ذات جودة عالية وتحقق مايلي: [2]

- الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة للفترات المعروضة؛
- توفر نقطة بداية ملائمة؛
- يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

ويتطلب تطبيق هذا المعيار مايلي: [3]

- إعداد الميزانية الإفتتاحية استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية في تاريخ الانتقال؛
- قياس بنود القوائم المالية استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية؛
- التعرف على الأصول والخصوم والنواتج والأعباء المعترف بها وفق المبادئ المحاسبية السابقة والتي يجب عدم الاعتراف بها وفق معايير المحاسبة الدولية والعكس؛
- تحديد عناصر القوائم المالية التي يجب إعادة تصنيفها وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- تحديد السياسات والمفاهيم المحاسبية المستخدمة والتي تم التوقف عن استخدامها وكذالك السياسات والمفاهيم المحاسبية التي تم تبنيها وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- التعرف على الإعفاءات الاختيارية والاستثناءات الإلزامية من التطبيق بأثر رجعي؛
- تلبية كافة متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالعرض والإفصاح بما فيها إعادة تصنيف بنود القوائم المالية لتتلاءم مع ما ورد في معايير المحاسبة الدولية؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 703.
[3] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 68.

- عرض المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة (سنة على الأقل وفق معيار المحاسبة الدولي الأول) بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، أي عرض قوائم مالية معدة وفق السياسات المحاسبية السابقة وتعديلها لتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للسنة التي تسبق أول تطبيق للمعايير.

على ضوء ما سبق ومطابقته بما ورد في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر2009 والتي حددت كيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار الإبلاغ المالي الدولي الأول فيما يتعلق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة. [1]

2.1 المعلومات المالية الإضافية

تشمل معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالمعلومات المالية الإضافية، معيار المحاسبة الدولي الرابع عشر التقارير حول القطاعات، معيار المحاسبة الدولي الرابع والعشرون الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، معيار المحاسبة الدولي الثالث والثلاثون ربحية السهم والمعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون التقارير المالية المرحلية.

1.2.1 التقارير حول القطاعات IAS14

تنشط العديد من الكيانات في مناطق جغرافية خاضعة لمعدلات ربحية وفرص نمو وإمكانيات مستقبلية ومخاطر مختلفة أو تمارس نشاطات مختلفة، لذا فالمعلومات الخاصة بمختلف أنواع منتجاتها وعملياتها في مختلف المناطق الجغرافية للنشاط ضرورية لتقديم التقارير حسب القطاعات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لأداء الكيان وتقييم أحسن لمخاطر وعوائد نشاطه، ويهدف المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حسب القطاعات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم أفضل لأداء الكيان ونجاعته.[2]

ويطبق هذا المعيار على الكيانات التي تعرض رأس مالها أو بصدد عرضه للتداول في أسواق مالية منظمة، كما يطبق على الشركة الأم والشركات التابعة والشركات الحليفة والمشاريع المشتركة والتي تقدم قوائم مالية موحدة ويشجع الكيانات الغير ملزمة به على الإفصاح عن القوائم المالية حسب القطاعات اختياريا، فإذا اختارت ذلك يجب عليها أن تلتزم بمتطلبات هذا المعيار، ونص المعيار على عرض في القوائم المالية أو في الملحق تقارير مالية حسب القطاعات على أساس النشاط إذا كانت مخاطر وعوائد النشاط تتأثر

[1] تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010**، المجلس الوطني للمحاسبة المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، نوفمبر 2009.

[2] Règlement (CE) No 1725/2003 de La Commission du 29 septembre 2003, **Norme Comptable International 14 (Révisée 1997) Information sectorielle**, Journal officiel de l'Union européenne, 2003, P 07.

بشكل رئيسي باختلاف المنتجات والخدمات أو حسب القطاع الجغرافي إذا كانت تتأثر باختلاف المناطق الجغرافية، كما حدد هذا المعيار القطاعات الرئيسية التي يجب أن تقدم عنها التقارير وهي:

- القطاع الذي يبلغ حجم إيراداته من المبيعات للعملاء الخارجيين 10 % أو أكثر من مجموع إيرادات الكيان؛
- القطاع الذي يحقق نتيجة سواءا ربح أو خسارة 10 % من نتيجة الكيان؛
- القطاع الذي تبلغ حجم موجوداته 10 % من إجمالي موجودات الكيان؛
- إذا كان مجموع الإيرادات الخارجية التي تتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي إيرادات الكيان، يجب تحديد قطاعات أخرى إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن لم تستوف شرط 10 % إلى أن تبلغ الإيرادات 75 %.

كما حدد المعيار المعلومات التي يجب أن تشملها التقارير القطاعية للقطاعات الرئيسية وكذا المعلومات الإضافية حول القطاعات الثانوية.

أشار النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول مكملات الإعلام الضرورية لفهم أفضل للقوائم المالية، إلى تقسيم رقم الأعمال حسب فئات الأنشطة وحسب الأسواق الجغرافية وإلى ضرورة تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي، إلا أنه لم يحدد شروط وكيفيات القيام بذلك. [1]

2.2.1 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة IAS24

يهدف المعيار إلى ضمان أن تحتوي القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية تأثر المركز المالي للكيان ونجاعته بوجود أطراف ذات العلاقة، والتي حددها في: [2]

- الكيانات التي تتحكم أو يتحكم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو تحت السيطرة المشتركة مع الكيانات المعدة للقوائم (الشركات القابضة، الشركات التابعة، الشركات الحليفة)؛
- الكيانات المشاركة؛
- الأفراد الطبيعيون الذين يمتلكون بشكل مباشر أو غير مباشر حق التصويت في الكيان المعد للقوائم المالية؛
- المسيرين الرئيسين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية التخطيط والتوجيه والرقابة؛

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 39.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 408.

- الكيانات التي يمارس عليها مساهم أو مسير أو مدير سلطة معتبرة؛
- الأفراد الذين يمتلكون حق الرقابة على الكيان.

وتعتبر الأطراف ذات علاقة إذا كان أحد الأطراف يملك السيطرة على الطرف الأخر أو يمارس تأثير كبير عليه في إتخاذ قراراته المالية والتشغيلية، ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن مايلي: [1]

- العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة؛
- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة يجب على الكيان الإفصاح عن طبيعة العلاقة والأطراف ذات العلاقة إلى جانب معلومات حول المعاملات لفهم تأثيراتها المحتملة؛
- يجب على الكيان تقديم معلومات حول أجور المسيرين الرئيسيين؛
- تقديم معلومات بشكل مفصل عن كل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة.

التزم النظام المحاسبي المالي بالمعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والذي نص على ضرورة أن يحتوي ملحق الكشوف المالية على المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع والشركة الأم وتلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها (طبيعة العلاقة، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسات تحديد الأسعار التي تخص المعاملات). [2]

3.2.1 ربحية السهم IAS33

يهدف المعيار إلى توضيح أساس احتساب ربحية السهم وأسلوب عرضه في القوائم المالية لتحسين عملية مقارنة أداء الكيان خلال فترات زمنية متعاقبة وبين أداء الكيان والكيانات المماثلة في النشاط لنفس الفترة، ويطبق المعيار على الكيانات التي تعرض أسهمها للإكتتاب والتداول والكيانات التي بصدد فعل ذلك، وحدد المعيار نوعين من ربحية السهم: [3]

[1] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS et les Perspectives de Leur Adoption en Algérie**, *Mémoire de Magister* ès *Sciences de Gestion* Option Monnaie et Finan**ces**, Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion, Université d'Alger 2006/2007 P 79.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[3] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P113-115.

$$\text{ربحية السهم الأساسي} = \frac{\text{النتيجة الصافية للدورة المنسوبة للأسهم العادية (1)}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الدورة (2)}}$$

(1) بعد طرح حصص الأسهم الممتازة من نتيجة الدورة.

(2) عدد الأسهم العادية في بداية الدورة المعدلة بحركة الأموال الخاصة عبر الفترة (بشكل تناسبي)

$$\text{ربحية السهم المخفض} = \frac{\text{نتيجة الصافية للدورة المنسوبة للأسهم العادية المعدلة لأثار جميع الأسهم العادية المخففة}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المعدلة لأثار جميع الأسهم العادية المخففة}}$$

ويتطلب المعيار عرض والإفصاح عن مايلي: [1]

- عرض ربحية السهم الأساسي والمخفض (حتى ولو كانت سالبة) في حساب النتائج لكل فئة من الأسهم العادية؛
- عرض ربحية السهم الأساسي والمخفض للعمليات المتوقفة إما في حساب النتائج أو في ملحق الكشوف المالية؛
- الإفصاح عن الأرباح والخسائر المستخدمة في حساب العائد الأساسي والمخفض للسهم الواحد وكذلك التعديلات التي تتم على هذا المبلغ لحساب ربحية السهم المخفضة؛
- الإفصاح عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة لاحتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى طريقة حساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة إلا أنه نص على أن يشمل جدول حساب النتائج بالنسبة لشركات المساهمة على القيمة الصافية لكل سهم من الأسهم.

[1] OBERT ROBERT, **Pratique Des Normes IAS/IFRS, Edition Dunod**, Paris, France, 2004, P 465.

4.2.1 التقارير المالية المرحلية IAS34

يهدف المعيار إلى بيان الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، ووصف مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم الكاملة أو المختصرة المرحلية، مما يحسن من قدرة مستعمليها على إدراك مقدرة الكيان على تحقيق الأرباح أو الحكم على نجاعته وتدفقاته النقدية ومركزه المالي وسيولته [1]، و لم يحدد هذا المعيار الكيانات التي يتوجب عليها نشر هذه التقارير أو عدد مرات نشرها أو الفترات التي يجب فيها ذلك وشجع الكيانات التي يتم تداول أسهمها في السوق المالي على تقديم تقارير مالية مرحلية تنسجم مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار [2]، وحثها على تقديم تقارير مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من السنة المالية ونشرها خلال فترة لا تزيد عن 60 يوما من نهاية الفترة المالية المرحلية فالتقارير المالية المرحلية تمثل بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختصرة، تعتبر بمثابة تحديث للقوائم المالية السنوية، ويفترض أن تركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا تكون تكرار للمعلومات التي جرى الإبلاغ عنها سابقا، ويقضي هذا المعيار إذا قام الكيان بنشر تقارير مالية مرحلية يجب أن تمتثل لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي الأول، وأن تشمل كحد أدنى كل واحد من العناوين والمجاميع الفرعية التي تدخل ضمن قوائمه المالية السنوية، والملاحق والتفسيرات المختارة، كما يجب إدخال ملاحق إضافية إذا كان خذفها من شأنه أن يجعل البيانات المالية المختصرة أو المرحلية مضللة، وعرض الأرباح الأساسية والمخفضة في جدول حساب النتائج كاملة أو مختصرة للفترة المرحلية، كما يجب على الكيان تطبيق نفس السياسات المحاسبية المطبقة في كشوفها المالية السنوية على التقارير المالية المرحلية على أن لا تؤثر عدد مرات إصدار التقارير على قياس نتيجته السنوية.

على عكس معايير المحاسبة الدولية، لم يشير النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى التقارير المرحلية وكيفية إعدادها والمعلومات التي يجب أن تشملها هذه التقارير المالية.

2. البيانات المالية الموحدة

شهد العالم خلال العقد الأخير من الزمن تزايدا ملحوظا لظاهرة اندماج الأعمال ونشوء المجموعات نتيجة لظهور العولمة وتطور وإتساع نطاق نشاط الشركات متعددة الجنسيات، ونظرا لاختلاف الممارسات المحاسبية دوليا وأهمية مشاكل المحاسبة عن الاندماج وتوحيد البيانات المالية والاختلافات الكبيرة في الممارسات السائدة في هذا المجال، إهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بها وأصدر عدة معايير تهدف

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودود، الجزائر 2009، ص 169.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 558.

في مجملها إلى تحديد التقنيات والسياسات الواجب إتباعها عند دمج الحسابات وإعداد القوائم المالية الموحدة والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في هذا المجال، وتشمل المعايير الخاصة بالبيانات المالية الموحدة معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون القوائم المالية الموحدة والمنفصلة، معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون الاستثمارات في الشركات الزميلة، معيار المحاسبة الدولي الحادي والثلاثون الحصص في المشاريع المشتركة ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث اندماج الأعمال.

1.2 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة IAS27

يهدف المعيار إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الكيانات تسيطر عليها الشركة الأم، والبيانات المالية المنفصلة المحددة لمساهمات الشركات التابعة، وحسب هذا المعيار نقول عن كيان أنه يسيطر على كيان أو كيانات أخرى إذا توفرت أحد الشروط الآتية: [1]

- الحيازة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة على أغلبية حقوق التصويت في كيان أخر؛
- إمتلاك أكثر من 50 % من الأسهم التي لها حق التصويت والتي تم الحصول عليها في إطار إتفاقية أو شراكة؛
- سلطة تحديد السياسات المالية والتشغيلية بموجب قانون أو عقد؛
- القدرة على الحصول على أغلبية الأصوات في إجتماع مجلس الإدارة.

حدد المعيار إجراءات التوحيد لإعداد الكشوف المالية الموحدة والمنفصلة للشركة الأم والشركات التابعة، بجمع بنود الأصول والخصوم والأعباء والنواتج واستبعاد أرصدة حساب الاستثمارات في الشركات التابعة والعمليات المتبادلة للمجموعة، كما نص على ضرورة استخدام سياسات محاسبية موحدة والقيام بإجراءات تسوية في حالة اختلاف السياسات أو اختلاف تواريخ إعداد القوائم المالية، ويجب إدماج نتائج أعمال الشركات التابعة بالبيانات المالية الموحدة إبتداء من تاريخ الحيازة، واستبعادها عند تاريخ بيعها ويعتبر الفارق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية لصافي موجودات الشركة التابعة المتنازل عليها كربح أو خسارة للشركة الأم ويدرج في جدول حساب النتائج الموحد، كما يجب أن يتضمن ملحق القوائم المالية الموحدة مايلي: [2]

[1] J.F DES ROBERT Et AUTRES, **Norme IFRS ET PME**, Dunod, Paris, France, 2004, P 92.
[2] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, Op.cit, P 123.

- قائمة بالشركات التابعة (الإسم، بلد النشاط أو الإقامة، الحصة في رأس المال، الحصة في حقوق التصويت، ...)؛
- معلومات موجزة عن الشركات التابعة (الأصول، الخصوم، الأعباء، النواتج، ...)؛
- طبيعة العلاقة بين الفروع والشركة الأم التي لا تملك نصف حقوق التصويت؛
- طبيعة القيود التي تحد من قدرة الشركات التابعة على تحويل الأموال للشركة الأم؛

التزم النظام المحاسبي المالي بالمعيار المحاسبي السابع والعشرون التزاما تاما من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لا سيما فيما يخص الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير [1].

2.2 الاستثمار في الشركات الزميلة IAS28

يهدف المعيار إلى وضع القواعد المعمول بها لاعداد القوائم المالية الموحدة والمنفصلة للمستثمر (الشركة المدمجة) عن مساهماته في الشركات الزميلة (الشركات المشاركة)، فالشركة الزميلة هي كيان يحوز فيه المستثمر على نفوذ هام فلا يعتبر شركة تابعة ولا مشروع مشترك، والنفوذ الهام حسب هذا المعيار يقصد به القدرة على المشاركة في إتخاذ القرارات في السياسات المالية والتشغيلية دون ممارسة سيطرة ونقول عن كيان أن له نفوذا هاما في كيان أو كيانات أخرى إذا إمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر على مابين 20 إلى 50 % من حقوق التصويت. [2]

نص المعيار على أن تسجل المساهمات في الشركات الزميلة في القوائم الموحدة وفق طريقة المعادلة (Mise en équivalence) إلا إذا صنفت هاته المساهمات كاستثمارات محتفظ بها للبيع فتعالج وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي الخامس، وتقضي طريقة المعادلة بتسجيل المساهمات في البداية بسعر التكلفة ثم يعمد إلى تعديل القيمة المحاسبية لتعكس حصة المستثمر في نتائج الشركات الزميلة، بعد تاريخ الحيازة كما ألزم المعيار المستثمر الذي لا يقوم بإعداد قوائم مالية موحدة بتقديم معلومات حول مساهماته في الشركات الزميلة بالإضافة إلى معلومات حول الشركات الزميلة (الإسم، بلد النشاط، الأصول الخصوم، النواتج، الأعباء،...) ضمن ملحق قوائمه المالية المنفصلة، وعرف المعيار الشهرة أو فارق الإقتناء بأنه الفرق بين تكلفة الامتلاك وحصة المستثمر في القيمة العادلة لصافي الموجودات القابلة للتحديد ويتم معالجتها محاسبيا وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث (اندماج الأعمال) والذي عوض معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P168.

على ضوء ما سبق ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها [1]، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون.

3.2 الحصص في المشاريع المشتركة IAS31

المشروع المشترك هو إجراء تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة، ويهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للمساهمات في المشاريع المشتركة وتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية لكل طرف مشترك، ويطبق على محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة، وإعداد التقارير المالية حول أصول وخصوم ونواتج وأعباء المشاريع المشتركة في القوائم المالية الموحدة والمنفصلة للكيانات المشتركة مهما كان هيكلها والشكل الذي يعمل بموجبه، وحدد المعيار ثلاثة أشكال من المشاريع المشتركة. [2]

- العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة: لا يتطلب هذا الشكل من أشكال السيطرة المشتركة إنشاء كيان منفصل، لذا فلا يمكن إعداد قوائم مالية للمشروع المشترك بل يجب على القائمين عليه إعداد حسابات التسيير من أجل تقييم أداء المشروع المشترك، ونظرا لأن الأصول والخصوم والنواتج والأعباء تم تسجيلها في القوائم المالية المنفصلة للكيان المشارك وفي بياناته المالية الموحدة، فلا يشترط القيام بأي تعديل أو إجراء أي تجميع فيما يتعلق بهذه البنود، بل يجب فقط الاعتراف بالأصول التي تسيطر عليها والالتزامات التي تتكبدها والأعباء التي تتحملها ونصيبها من نواتج بيع سلع وخدمات المشروع المشترك؛
- الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة: هذا الشكل لا يتطلب كذلك إنشاء كيان مشترك، كما لا يتطلب إعداد قوائم مالية خاصة بالمشروع المشترك، بل يجب على الكيانات المشتركة الإفصاح عن حصتها من الموجودات، مفصلة حسب نوع الأصول والالتزامات التي تتكبدها، ونواتج بيع أو استخدام نصيبها من أنتاج المشروع المشترك وأي مصاريف تتحملها من المشروع المشترك؛
- الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة: هي مشاريع تتطلب إنشاء كيان يكون لكل مشترك حصة فيه، وفق إجراءات تعاقدية تنشأ بموجبها سيطرة مشتركة على النشاط الإقتصادي للمشروع، يساهم كل مشترك بمساهمات عينية أو نقدية ويقوم بإعداد قوائم مالية منفصلة بإتباع نفس السياسات وفق معايير المحاسبة الدولية، ويسمح المعيار بنوعين من المعالجة المحاسبية للمساهمات في الكيانات المشتركة وفي القوائم المالية لكل طرف مشارك، إما بطريقة التوحيد النسبي أين تضمن الميزانية الموحدة حصة كل مشارك من

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[2] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 90.

الأصول المسيطر عليها والالتزامات المسؤول عليها، ويضم جدول حساب النتائج حصته من الأعباء والنواتج عن الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة وهي الطريقة الموصى بها، أو بطريق المعادلة.

على ضوء عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي الحادي والثلاثون ومطابقته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول العمليات المنجزة بصورة مشتركة، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي نص على أن تسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم متوقفة على الشروط التعاقدية والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين، كما لم يتطرق إلى إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة والمنفصلة الخاصة بالكيان المشترك بل إكتفى بتحديد كيفية إعداد وتقديم الحسابات المركبة.[1]

4.2 اندماج الأعمال IFRS3

صدر هذا المعيار وأصبح ساري المفعول إبتداءا من مارس 2004 حيث عوض معيار المحاسبة الدولي IAS 22 [2]، بهدف تحقيق تقارب دولي حول الممارسات المحاسبية التي تحكم اندماج الأعمال وعرف اندماج الأعمال بأنها تجميع لمجموعة من الوحدات المنفصلة والأعمال في كيان أو وحدة اقتصادية واحدة، فاندماج الأعمال مصطلح عام يدل على عملية الضم أو التوحيد ويأخذ أحد الأشكال، أما الإتحاد أو الاندماج أو السيطرة [3]، وتعالج المحاسبة على اندماج الأعمال عموما بطريقة تجميع المصالح أو بطريقة الشراء، إلا أن معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث أجاز فقط استعمال طريقة الشراء، حيث يقوم الكيان المدمج بالاعتراف بصافي أصول الكيان المندمج والتزاماته الحالية والمحتملة القابلة للتحديد بالقيمة العادلة في تاريخ الإقتناء، وتتطلب هذه الطريقة تحديد الكيان المدمج وقياس تكلفة الاندماج وتوزيعها عند تاريخ الحيازة على الأصول المستحوذ عليها والالتزامات الحالية والمحتملة التي تظهر، ويمثل الفرق بين تكلفة الإقتناء والقيمة العادلة للعناصر القابلة للتحديد فارق إقتناء أو الشهرة (Good will) وعرفه مجلس المحاسبة الدولي بأنه أصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول تم حيازتها عن طريق الاندماج ويمكن تحديدها بشكل منفرد والاعتراف بها بشكل منفصل، وتتحدد قيمته وفق العلاقة التالية: [4]

فارق الإقتناء = سعر الشراء (تكلفة الحيازة) – صافي أصول الكيان المندمج بالقيمة السوقية

صافي أصول الكيان المندمج = القيمة العادلة للأصول – القيمة العادلة للالتزامات الحالية والمحتملة

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 15.

2 C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P 153.

[3] خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة المتقدمة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 60.

[4] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المصادق عليها في 2008/01/01**، مجموعة أبو غزالة، عمان، الأردن، 2008، ص 344.

فإذا كان سعر الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي أصول الأصول نكون أمام شهرة موجبة، أما إذا كان سعر الشراء أكبر من القيمة العادلة لصافي أصول الأصول نكون أمام شهرة سالبة، ونص المعيار على أن تتم محاسبة أية زيادة في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيمة العادلة للأصول والالتزامات المشتريات في تاريخ الحيازة كشهرة يتم الاعتراف بها كأصل وتخضع لاختبار القيمة عند نهاية كل سنة لمعرفة ما إذا كان هناك تدني في القيمة وإثباته وتحميله للفترة التي حدث فيها [1]، أما الشهرة السالبة فلا يعترف بها هذا المعيار، ونص في الفقرة 81 منه على التأكد مرة أخرى من قياس تكلفة الاندماج والقيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد، ومن ثم يتم اعتبار الفرق كربح يرحل إلى جدول حساب النتائج مباشرة.

على عكس معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث والذي نص على تطبيق طريقة الشراء على اندماج الأعمال مهما كان شكل الاندماج ومنع استخدام طريقة تجميع المصالح، عالج النظام المحاسبي المالي تجميع الكيانات في حالة السيطرة باستخدام طريقة التكامل الشامل (تجميع المصالح)، وبالنسبة لفارق الإقتناء أو الشهرة والتي لا تنتج إلا باستخدام طريقة الشراء، فالنظام المحاسبي المالي إعترف بالشهرة الموجبة كأصل غير ملموس وأمر بأن تخضع لاختبارات نقص القيمة مرة على الأقل في السنة وهو ما أقره معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث، إلا أن النظام المحاسبي المالي على عكس ما نص عليه هذا المعيار إعتبر الشهرة أصل قابل للاهتلاك يتم تحديد عمرها والقسط السنوي لاهتلاكها، أما الشهرة السالبة والتي لا يعترف بها معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث نص النظام المحاسبي المالي على أن تسجل ضمن الأصول غير الجارية تحت عنوان منفصل في شكل تخفيض للأصل. [2]

3. المعايير القطاعية

أولى مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض القطاعات التي تمارس نشاط ذو خصوصية بعض العناية حيث خصص لقطاع التأمينات معيارا محاسبيا وهو معيار الإبلاغ المالي الدولي الرابع عقود التأمين، أما القطاع البنكي فقط خصص له معيار المحاسبة الدولي الثلاثون الإفصاح عن المعلومات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، إلا أنه أصبح لاغيا بصدور معيار الإبلاغ المالي الدولي السابع وخصص المعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون للمحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد أما القطاع الفلاحي فقد خصص له المعيار المحاسبي الدولي الحادي والأربعون الزراعة، كما صدر عنه معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية (قطاع المناجم).

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 729.
[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 15-18.

1.3 عقود التأمين IFRS4

يعتبر هذا المعيار أول معيار تناول عقود التأمين، صدر سنة 2004 بهدف بيان كيفية إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل الكيان الذي يصدر العقود (شركات التأمين) إلى أن يكمل مجلس المحاسبة الدولية الجزء الثاني من مشروعه، وحسب هذا المعيار تعرف عقود التأمين بأنها عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) مخاطر تأمين مهمة من الطرف الأخر (حامل بوليصة التأمين) من خلال إتفاق على تعويض حامل البوليصة، إذا أثر حدث مستقبلي غير مؤكد بشكل سلبي علية [1]، وينص المعيار على مايلي:

- الإعفاء المؤقت من بعض المعايير الأخرى مثل معيار المحاسبة الدولي الثامن؛
- عدم الاعتراف بمخصصات المطالبات المحتملة بموجب عقد غير موجود في نهاية الفترة؛
- اختبار انخفاض القيمة لأصول إعادة التأمين؛
- الاحتفاظ بالتزامات التأمين في الميزانية إلا أن تتم تسويتها أو إلغائها؛
- قياس الحقوق التعاقدية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة؛
- استخدام سياسات غير موحدة فيما يتعلق بالتزامات التأمين للشركات التابعة.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى كيفية إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل شركة التأمين لأن في الجزائر مثل هذه الأنشطة تعامل بصفة خاصة وفق قواعد وإجراءات قانونية وتنظيمية تتعلق بتنظيم نشاطها وطرق إعدادها للقوائم المالية.

2.3 المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد IAS26

يتناول المعيار كيفية إعداد البيانات المالية لبرامج منافع التقاعد ويوضح شكلها ومحتواها، ويعرفها على أنها ترتيبات يقدم الكيان بموجبها منافع للموظفين عند أو بعد إنتهاء الخدمة (سواءا على شكل دخل سنوي أو إقتطاعات) عندما يكون بالإمكان تحديد هذه المنافع ومقدار المساهمات قبل التقاعد، ويدور المعيار حول محورين رئيسيين هما:

- تحديد مبادئ القياس والإبلاغ لتقارير برامج وخطط منافع التقاعد، ويجب أن تتضمن قائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع؛
- تحديد متطلبات الإفصاح عن منافع التقاعد؛

[1] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 99.

غير أن هذا الموضوع غالبا ما يتعلق بقوانين وتشريعات محلية قد تكون من مسؤولية جهات حكومية تلتزم بتنفيذ نصوص قانونية متعلقة بالمتقاعدين ومنحهم ورواتبهم الشهرية والحوافز لذا تنتهي علاقة الكيان بالمستخدم بانتهاء فترة خدمته، باعتبار أن الكيان قدم مساهمات عن مستخدميه طيلة فترة خدمتهم للهيئات المسؤولة عن منافع التقاعد. [1]

في الجزائر يقوم الكيان بدفع مساهمات عن كافة مستخدميه وبصفة إجبارية لصندوق التقاعد الذي يتولى بدوره دفع المنح المتعلقة بالتقاعد، وتنتهي علاقة الكيان بالمستخدم بمجرد الإحالة على التقاعد لذا لم يشر النظام المحاسبي إلى هذا المعيار باعتبار أن برامج منافع التقاعد لا تقع على عاتق الكيان.

3.3 الزراعة IAS41

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية وكيفيات عرض القوائم المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي ويعرفه بأنه إدارة كيان للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية برسم البيع أو إنتاج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية، ويتألف التحويل البيولوجي من عمليات النمو، الفقدان، الإنتاج والتوليد والتي تسبب تغيرات كمية أو نوعية في الأصول البيولوجية الحيوانية أو النباتية، ويعرف الإنتاج الزراعي بالإنتاج المحصود من الأصول البيولوجية التابعة للكيان، ويصف المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية خلال فترة النمو والإنتاج والتوليد والفقدان والقياس المبدئي للإنتاج الزراعي وقت الحصاد، إلا أن هذا المعيار لا يطبق على الأراضي والموجودات الغير ملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، ويتطلب المعيار القياس بالقيمة العادلة مطروح منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، إبتداءا من الاعتراف المبدئي ووصولا إلى وقت الحصاد، باستثناء الحالات التي لا يمكن فيها تقدير القيمة العادلة بموثوقية، كما تسجل التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية كخسائر أو أرباح في جدول حساب النتائج خلال الفترة التي حدثت فيها، وتعتبر المنح الحكومية الغير مشروطة المرتبطة بالأصول البيولوجية والمقيمة بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع دخلا يتم الاعتراف بها عندما تصبح مستحقة القبض، أما إذا كانت هاته المنح مشروطة فلا يتعين الاعتراف بها إلا بعد تلبية شروطها، ويجب على الكيان أن يفصح ضمن قوائمه المالية عن مايلي: [2]

- وصف كمي ونوعي وتقييم لكل مجموعة من الأصول البيولوجية التي يمتلكها في بداية ونهاية السنة، وإنتاجه من المنتجات الزراعية خلال السنة؛
- الأساليب والطرق المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية والإنتاج الزراعي وقت الحصاد؛

[1] خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 523.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 421.

- إجمالي القيمة الدفترية والاستهلاكات المتراكمة للأصول البيولوجية؛
- طبيعة المنح الحكومية المعترف بها والشروط المرفقة والانخفاض المتوقع في مستوى الدعم الحكومي.

نص النظام المحاسبي المالي على أن تقيم الأصول البيولوجية لدى إدراجها الأولي في الحسابات وفي تاريخ كل إقفال بقيمتها الحقيقية مطروح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، إلا إذا تعذر تقدير القيمة الحقيقية بصورة صادقة فتقيم بتكلفتها منقوص منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة وتسجيل الخسائر والأرباح الناجمة عن تغير القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حدثت فيها [1]، كما نص على أن يشمل ملحق الكشوف المالية على مكملات الإعلام الضرورية لفهم أفضل للكشوف المالية وعلية فالنظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي الحادي والأربعون.

4.3 استكشاف وتقييم الموارد المعدنية (الطبيعية) IFRS6

يطبق المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن الموارد الطبيعية سواءا تلك التي تدفع قبل حصول الكيان على حق الانتفاع أو بعد ثبوت جدوى استخراج الموارد الطبيعية، ويهدف لتحديد كيفية إعداد التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، وتوفير معلومات تحدد المبالغ الواردة في القوائم المالية لمساعدة مستخدميها على فهم كمية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ويجب على الكيان تحديد سياسة يوضح فيها النفقات التي يمكن الاعتراف بها كأصول استكشاف وتقييم (إقتناء حق الانتفاع، مصاريف الدراسات، الحفر، المعاينة، ...) والثبات على تطبيق هاته السياسة، وعدم الاعتراف بالنفقات المتعلقة بتطوير موارد طبيعية كأصول استكشاف، كما يجب الاعتراف بانخفاض القيمة المتعلقة بأصول الاكتشاف والتقييم عندما تشير حقائق أو ظروف إلى إمكانية أن تتجاوز المبالغ المسجلة للأصول مبلغها القابل للاسترداد [2]، وعليه فالاعتراف بخسائر القيمة وفق هذا المعيار يختلف على ما ورد في معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون المتعلق بانخفاض قيمة الأصول إلا أنه يتم تقييم وعرض الانخفاض في القيمة وفقه.

أقر النظام المحاسبي المالي على أن تدرج مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للإستغلال التجاري ضمن الأصول وتعتبر تثبيتات معنوية [3]، وعليه فالنظام المحاسبي المالي التزم بمعيار الإبلاغ المالي الدولي السادس.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 10.
[2] خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 410.
[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 08.

المبحث الثالث: المعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

تعد مشكلة متى يجب الاعتراف بالأصول والخصوم وكيفية تقييمها ومتى يجب إدراجها في الحسابات وكيفية إلغاء الاعتراف بها من القضايا الرئيسية التي تعالجها المحاسبية، ونظرا لاختلاف الممارسات السائدة في هذا المجال بين الدول، ولتأثير الطرق والسياسات والقواعد المتبعة في التقييم والإدراج والاعتراف على نتيجة الكيان وأدائه المالي وتدفقاته النقدية، إهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بها من خلال إصدار عدة معايير جاءت مكملة لمعايير إعداد وعرض القوائم المالية بهدف وضع القواعد الأساسية للاعتراف والقياس ومحاولة منه لتوحيد الممارسات من خلال تحديد الإطار العام لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي الواجب اعتمادها من طرف جميع الكيانات الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

1. تقييم الأصول والخصوم غير المالية

ميزت معايير المحاسبة الدولية في قواعد التقييم بين الأصول والخصوم المالية والأصول والخصوم غير المالية، فالأصول والخصوم غير مالية التي حددت معايير المحاسبة الدولية قواعد تقييمها تشمل المخزونات الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، العقارات الاستثمارية، الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، عقود الإيجار، منافع الموظفين وتكاليف الاقتراض.

1.1 تقييم الأصول غير المالية

تشمل معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتقييم الأصول غير المالية معيار المحاسبة الدولي الثاني المخزونات، معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الأصول غير الملموسة، معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون انخفاض في قيمة الأصول، معيار المحاسبة الدولي الأربعون العقارات الاستثمارية ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الخامس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.

1.1.1 المخزونات IAS2

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية المخزونات بأنها كل عناصر الأصول التي يتم اقتناؤها لغرض إعادة بيعها في إطار النشاط العادي للكيان، أو في شكل منتجات جارية أو مواد أولية ولوازم تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم الخدمات، ويهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية المطبقة على المخزونات، ونص على وجوب تقييم المخزونات بالقيمة الأقل بين التكلفة والقيمة الصافية للإنجاز، فتكلفة المخزونات تمثل كل التكاليف المتعلقة بالحيازة أو الإنجاز بالإضافة إلى المصاريف المرتبطة بالتحويل

المصاريف الأخرى الضرورية لإيصال المخزونات إلى مكان التخزين، أما القيمة الصافية للإنجاز فتمثل سعر البيع المقدر مطروح منه التكاليف الضرورية المقدرة لتحقيق عملية البيع، وتقاس التكلفة باستخدام طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة [1]، وتقيم المخراجات من المخزونات باستعمال إما طريقة الصادر أولا وارد أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)، وفي حالة بيع المخزونات يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية للمخزونات كمصاريف كما يتم الاعتراف بنواتج بيع المخزونات، ويتم الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق وجميع خسائر المخزونات كمصاريف في الفترة التي تحدث فيها، أما زيادة قيمة المخزون القابلة للتحقيق فيجب الاعتراف بها كتخفيض للمبلغ في الفترة التي يحصل فيها العكس، ويقضي المعيار بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخزونات والتي يجب أن تتضمن على الأقل مايلي:

- الطرق المحاسبية المعتمدة في الجرد وتقييم الإخراجات والطرق المستعملة في تحديد التكلفة؛
- القيمة الدفترية الإجمالية للمخزونات؛
- مبلغ المخزونات المسجل كمصاريف خلال الدورة (المواد المستهلكة)؛
- مبلغ المؤونات والتهور في القيمة الخاص بالمخزونات والإرجاعات المتعلقة بالمؤونات والمسجلة كإيراد مع شرح الأسباب التي أدت لهذه الاسترجاعات؛

اعتمد النظام المحاسبي المالي على نفس التعريف للمخزونات ونفس مرجعية التقييم والمحاسبة التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي الثاني، لذا فالنظام المحاسبي المالي التزم التزاما تاما بما جاء في هذا المعيار.

2.1.1 الممتلكات والمصانع والمعدات IAS16

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تعتبر أصول ملموسة يتم الاحتفاظ بها لاستخدامها في إنتاج البضائع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية ويتوقع استعمالها لأكثر من السنة الواحدة، ويتم الاعتراف بها كأصل إذا كان من المرجح أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق، وتشمل تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات عند الإدراج الأولي في الحسابات سعر شرائها بما فيها رسوم الإستراد والضرائب الغير مسترجعة بعد إقتطاع الحسومات والخصومات وأية تكاليف تنسب بشكل مباشر لإحضار الأصل للموقع والتقدير الأولي لتكاليف التفكيك أو الإزالة أو الترميم، ونص المعيار على أن يختار الكيان إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يتبعها للقياس بعد الاعتراف الأولي، حيث تقضي طريقة التكلفة

[1] شعيب شنوف، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 147.

بأن يتم التسجيل بعد الاعتراف الأولي للممتلكات والمصانع والمعدات كأصل بتكلفتها مطروح منها الاهتلاكات المتراكمة وخسائر انخفاض القيمة، أما طريقة إعادة التقييم فيتم بموجبها تحديد القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات بشكل موثوق، ويتم تسجيل الأصل بالمبلغ المعاد تقييمه الذي يمثل القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منها الاهتلاكات المتراكمة وخسائر انخفاض القيمة، على أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام في نهاية كل سنة لضمان عدم اختلاف القيمة المسجلة للأصل بشكل كبير عن القيمة العادلة، فإذا زادت القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بها في شكل رؤوس أموال خاصة تحت بند فائض إعادة التقييم، غير أنه إذا كانت هذه الزيادة تعوض انخفاض القيمة لنفس الأصل سبق إدراجها في الحسابات كعبء تدرج كنواتج [1]، أما إذا إنخفضت القيمة المسجلة للأصل نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بها كعبء إلا إذا كانت مرتبطة بفارق إعادة تقييم إيجابي لنفس الأصل أدرجت في الحسابات كرؤوس أموال خاصة فتنسب إليه، ويقيد الرصيد كعبء من الأعباء.

وعرف هذا المعيار الاهتلاك بأنه تخصيص منتظم للمبلغ المهتلك للأصل خلال عمره الإنتاجي ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط المتوقع لإستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، ويتم إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة للأصل عند التصرف به أو عند عدم توقع أية فوائد اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به، ويدرج الفارق بين سعر التنازل والقيمة المتبقية للأصل في جدول حساب النتائج كأرباح أو خسائر، كما يفرض هذا المعيار على الكيان إتباع التقارب حسب المكونات إذا كان بالإمكان فك الأصل إلى مكونات ذات قيمة، فيقيم ويسجل كل مكون كأصل ويهتلك باعتباره أصل مستقل بذاته، ونص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالممتلكات والمصانع والمعدات والتي يجب أن تشمل مايلي: [2]

- قواعد القياس المستخدمة لتحديد القيمة المحاسبية؛
- مدة الحياة ومعدلات الاهتلاك المستخدمة؛
- إجمالي القيمة الدفترية وقيمة الاهتلاكات المتراكمة في بداية ونهاية الفترة المحاسبية؛
- مقاربة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة المحاسبية تبين الاختلافات (المدخلات، المخرجات الزيادة أو النقصان الناجم عن إعادة التقييم، خسائر انخفاض القيمة، قسط الاهتلاك).

[1] OBRET ROBERT, **Pratique Des Normes IAS/IFRS**, Op.cit, P 239.

[2] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الصفحة الزرقاء، برج الكيفان، الجزائر، 2010، ص 99.

على ضوء عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي السادس عشر ومطابقته بما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول قواعد التقييم والإدراج في الحسابات الخاصة بالتثبيتات العينية [1]، يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم بما ورد في هذا المعيار.

3.1.1 الأصول غير الملموسة IAS38

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالأصول غير الملموسة والتي لا يتم التعامل معها وفق معيار محاسبي أخر، ويعرف الأصول غير الملموسة بأنها أصول غير نقدية قابلة للتحديد وليس لها جوهر مادي، ويتم الاعتراف بها إذا كان من المنتظر أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق، ويطبق هذا المعيار على التكاليف المتكبدة مبدئيا للحصول على أصل غير ملموس أو توليده داخليا وتلك المتكبدة لاحقا لتظيف إليه أو لإستبدال بعض أجزائه أو لخدمته، وتقييم الأصول غير الملموسة التي يتم الحصول عليها عن طريق الشراء لدى الاعتراف الأولي بها بتكلفتها المتضمنة سعر الشراء ورسوم الإسترداد والضرائب غير المسترجعة بعد خصم الحسومات والخصومات إضافة إلى أية مصاريف منسوبة بشكل مباشر لإعداد الأصل المستخدمة [2]، أما تلك المولدة داخليا فتكلفتها تساوي مجموع النفقات المتكبدة من تاريخ تلبيتها لمعايير الاعتراف والتي نص عليها المعيار وهي:

- لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل؛
- لا يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة الناشئة عن البحث، أما المصاريف المدفوعة يتم الاعتراف بها كعبء وقت تكبدها؛
- لا يتم الاعتراف بالماركات والمواد المشابهة المولدة داخليا كأصول غير ملموسة؛
- يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة الناشئة عن التطوير إذا إستطاع الكيان توضيح الجدوى الفنية من إتمام الأصل لجعله مهيأ للاستخدام أو البيع، وقدرته على استخدامه أو بيعه، وكيفية توليد الأصل للمنافع الاقتصادية المستقبلية، وقدرة الكيان على توفير مصادر مالية وفنية لإتمام عملية التطوير وإمكانية تحديد النفقات المنسوبة إليه مباشرة؛
- عدم الاعتراف بالنفقات المعترف بها سابقا على أنها مصاريف مرتبطة بالأصل.

يختار الكيان إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يتبعها للقياس بعد الاعتراف الأولي بها على أن يطبق نفس النموذج على كل الأصول لنفس الصنف؛ ويقدر ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد وفق الفترة التي يتوقع أن يقوم الأصل فيها بتوليد تدفقات

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 08.
[2] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 142.

نقدية، ولا يجوز أن يتعدى العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس نشيْ عن حقوق تعاقدية فترة تلك الحقوق كما يتعين على الكيان تطبيق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة الأصول مع مراجعة العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة سواء كان محدد أم لا في نهاية كل سنة، ويعالج التغيير في تقدير العمر الإنتاجي وفق معيار المحاسبة الدولي الثامن، ويتطلب المعيار الإفصاح عن مايلي: [1]

- مدة العمر الإنتاجي ومعدلات الاهتلاك وطرق الإطفاء؛
- القيمة الدفترية الإجمالية والاهتلاكات المتراكمة متضمنة انخفاض القيمة في بدية ونهاية الفترة المحاسبية؛
- المصاريف التي تم تضمينها في الأصل؛
- مقارنة بين القيمة الدفترية (للسنة N و N-1) في بداية ونهاية السنة تبين المدخلات والمخرجات والزيادة أو النقصان الناجمة عن إعادة التقييم وقسط الاهتلاك المسجل.

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس التعريف للأصول غير الملموسة التي سماها بالتثبيتات المعنوية، كما اعتمد على نفس المرجعية في المعالجة المحاسبية والإدراج والتقييم من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 في ما يتعلق بالتثبيتات المعنوية [2]، لذا فيمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم كليا بمعيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون.

4.1.1 الانخفاض في قيمة الأصول IAS36

يهدف المعيار إلى وصف الإجراءات التي يطبقها الكيان لضمان أن لا تسجل الأصول بما يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويطبق على جميع الأصول ما لم تكن معالجة بشكل خاص وفق معيار آخر [3] ووفق هذا المعيار يجب على الكيان تقدير في تاريخ إعداد القوائم المالية ما إذا كان هناك إي مؤشر يدل أن الأصل قد تنخفض قيمته، وعندها يقدر المبلغ القابل للاسترداد والذي يمثل أعلى قيمة بين صافي سعر البيع وقيمة استخدامه، فصافي سعر البيع هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في ظروف منافسة طبيعية بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم التكاليف الإضافية المباشرة أما قيمة استخدام الأصل فتمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقعة من استمرار استعمال الأصل والتخلص منه بعد إنتهاء عمره الإنتاجي، وبغض النظر على ظهور هذه المؤشرات أم لا يقوم الكيان بمايلي:

[1] BRUN STEPHAN, Op.cit, P 117.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 08-11.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 572.

- إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول غير الملموسة التي لها عمر إنتاجي غير محدد وتلك التي ليست متاحة للاستخدام من خلال مقارنة قيمتها الدفترية بمبلغها القابل للاسترداد؛
- إجراء الاختبار السنوي لانخفاض قيمة الشهرة Good will.

وحسب هذا المعيار يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة للأصل كعبء في جدول حساب النتائج إلا إذا تعلقت بأصل مسجل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي أخر فتعالج على أنها خسائر إعادة التقييم وفق لذلك المعيار، وإذا تبين أن خسارة انخفاض القيمة المعترف بها في السنوات السابقة غير مبررة تدرج في جدول حساب النتائج كنواتج، إلا إذا تعلقت بأصل مسجل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي أخر فتعتبر إرتفاع إعادة التقييم وتعالج وفق ذلك المعيار، ويتطلب المعيار تحديد خسارة انخفاض قيمة الأصول بشكل منفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل، أما إذا تعذر ذلك يتوجب على الكيان تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة تولد النقد ومقارنتها مع القيمة الدفترية لكافة الأصول المنتمية لوحدة توليد النقد (مثل آلة إنتاج ضمن خط إنتاجي) ويجب أن تشمل القوائم المالية معلومات حول خسائر انخفاض القيمة والمبالغ المستردة لكل فئة من الموجودات في جدول حساب النتائج خلال الدورة أو في جدول تغير الأموال الخاصة بصفة مباشرة. [1]

على ضوء عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي السادس عشر ومطابقته بما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول المعالجة المحاسبية للتثبيتات ومحتوى الكشوف المالية، نلاحظ أن النظام المحاسبي التزم التزاما تاما بمعيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون.

5.1.1 العقارات الاستثمارية IAS40

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية، والتي يعرفها بأنها ممتلكات محتفظ بها من طرف المالك بموجب عقد إيجار تمويلي، من أجل الحصول على إيجار أو زيادة في رأس المال وليس من أجل استخدامها في إنتاج أو توليد بضائع أو خدمات أو لأغراض إدارية أو بيعها في إطار النشاط العادي، ويتم الاعتراف بها على أنها أصول إذا وفقط إذا كان من المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ويمكن تحديد قيمتها بموثوقية. [2]

تقيم العقارات الاستثمارية مبدئيا لدا إدراجها الأولي بسعر التكلفة الذي يشمل سعر الشراء وتكاليف المعاملة، ثم يختار الكيان بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية للتقييم بعد

[1] BRUN STEPHAN, Op.cit, P 113.

[2] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 152.

الاعتراف الأولي على أن تطبق نفس السياسة على جميع العقارات الاستثمارية، والقيمة العادلة للعقارات الاستثمارية حسب هذا المعيار هي السعر الذي يمكن عنده مبادلة الممتلكات بين أطراف راغبة ومطلعة في معاملة على أساس تجاري، ويتعين إلغاء الاعتراف بالعقار الاستثماري عند التصرف به أو عند سحبه بشكل دائم من الاستخدام ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية عند التصرف به، ويتم تحديد الخسائر والأرباح الناجمة عن سحب العقارات الاستثمارية أو التصرف بها بالفارق بين صافي عوائد التصرف والمبلغ المسجل للأصل، وتدرج في جدول حساب النتائج خلال الفترة التي حصلت فيها ما لم يطلب معيار المحاسبة الدولي السابع عشر عقود الإيجار غير ذلك عند البيع أو الاستئجار.

من خلال ما سبق ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول قواعد التقييم والإدراج للعقارات الموظفة [1]، نستنتج أن النظام المحاسبي المالي التزم بما نص عليه معيار المحاسبة الأربعون حيث أخذ بنفس المفهوم ونفس قواعد التقييم والإدراج.

6.1.1 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة IFRS5

يعالج هذا المعيار كيفية قياس وعرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ونتائج العمليات غير المستمرة التي تمثل خسائر أو أرباح التخلص من خط إنتاجي أو ما شابهه، ونظرا لكون مثل هذه العمليات غير متكررة ولها خصوصيات، فعرضها في القوائم المالية بشكل مستقل من شأنه تمكين مستخدمي القوائم تقييم الوضعية المالية ونتائج أعمال الكيان وتدفقاته النقدية المستقبلية بشكل أفضل، صدر المعيار سنة 2004 بديلا لمعيار المحاسبة الدولي الخامس والثلاثون بهدف تحديد وبيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع وكيفيات عرض العمليات المتوقفة. [2]

ووفق هذا المعيار تقييم الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بقيمتها المحاسبية أو العادلة أيهما أقل مطروح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وتعرض بشكل مستقل في الميزانية مع التوقف عن اهتلاكها بتاريخ إقرار ذلك، أما العمليات المتوقفة فهي أحد مكونات الكيان تم التصرف فيها أو تم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع [3]، وتصنف العمليات بأنها متوقفة حسب هذا المعيار بتاريخ تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع أو عند التصرف فيها، وينبغي أن تحدد نتائج العمليات وتعرض في بند مستقل في جدول حساب النتائج، ونص المعيار على أن الأصول الغير متداولة المستغنى عنها لا تصنف محتفظ بها برسم البيع لأن قيمتا المحاسبية تسترد أساسا من خلال استمرار استخدامها، ويمكن اعتبارها عمليات متوقفة إذا

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 10.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 754.
[3] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 690.

إستوفت الشروط الواردة في المعيار، وتشمل الأصول غير المتداولة المستغنى عنها الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي والتخلص منها بهجرها وليس ببيعها، وعليه لا تعامل الأصول غير المتداولة التي تم إيقاف استخدامها مؤقتا على أنها مستغنى عنها.

يختلف النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة، حيث لم ينص على ضرورة إدراجها كبنود مستقلة في الميزانية وجدول حساب النتائج وتعامل مثل باقي الأصول الغير متداولة فلا يتم التوقف عن اهتلاكها إلا عند التاريخ الفعلي للبيع، أما الأصول المستغنى عنها فتخرج من الميزانية بتاريخ إقرار الاستغناء عنها لأن الكيان لم يعد ينتظر منها أن تعود عليه بمنافع اقتصادية مستقبلية، كما نص النظام المحاسبي المالي على أن تدرج تكاليف التخلص من الأصل ضمن قيمته لدى الإدراج الأولي إذا أمكن تحديدها بشكل موثوق.

2.1 تقييم الخصوم غير المالية

تشمل معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتقييم الخصوم غير المالية معيار المحاسبة الدولية السابع عشر الخاص بعقود الإيجار، معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر المتعلق بمنافع العمال، معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون الخاص بتكاليف الاقتراض ومعيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون الذي خصص للمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

1.2.1 عقود الإيجار IAS 17

يقوم معيار المحاسبة الدولي السابع عشر على مبدأ تسجيل المعاملات وغيرها من الأحداث وفقا لمضمونها وحقيقتها وليس فقط على شكلها القانوني، ويهدف المعيار إلى وصف السياسات المحاسبية المناسبة للمستأجر والمؤجر والكشف عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها بموجب عقود إيجار التمويل، ويعتمد في تصنيفه لعقود الإيجار على القدرة التي تكون فيها المخاطر والمكافئات المرتبطة بملكية الأصل المستأجر متضمنة مع المستأجر أو المؤجر، فتصنف عقود الإيجار على أنها عقود إيجار تمويل إذا نقلت بشكل جوهري كل المخاطر والمكافئات وأنها عقود إيجار تشغيلي إذا لم تتم نقل المخاطر والمكافئات، ويعالج هذا المعيار محاسبيا عقود الإيجار سواء بالنسبة للمستأجر أو المؤجر: [1]

- بالنسبة للمستأجر: يتم الاعتراف بدفعات عقد الإيجار التشغيلي كمصاريف على أساس القسط الثابت طول مدة العقد، أما عقد الإيجار التمويلي فعند بداية مدة العقد يتم الاعتراف به كأصل

[1] خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 496.

أو التزام في الميزانية بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للممتلكات المؤجرة أو إذا كانت أقل بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا، حيث يتم تحديد كل منها عند بداية العقد، وتقسم دفعات الإيجار بين الأعباء المالية ومبلغ سداد القرض عن كل فترة، ويتم تحميل الإيجار كمصاريف في الفترة التي دفع فيها، وتؤدي عقود الإيجار التمويلي إلى إطفاء اهتلاك الأصول القابلة للاهتلاك وتحسب الأقساط وفق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون، وأن لم يكن هناك تأكد معقول أن المستأجر سيتحصل على ملكية الأصل محل عقد إيجار التمويلي يتم إطفاء اهتلاك الأصل خلال فترة أقل من مدة العقد؛

- بالنسبة للمؤجر: تعرض الأصول محل عقد إيجار تشغيلي في القوائم المالية طبقا لطبيعة الأصل أما الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي فيتم الاعتراف بها وتعرض كذمم مدينة بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار، ويعترف المؤجر إذا كان موزعا أو مصنعا بأرباح أو خسائر البيع في الفترة طبقا للسياسة التي يتبعها في البيع المباشر، فإذا أدرجت فوائد مخفضة ظاهريا يجب تحديد أرباح البيع على أساس معدلات الربح المعمول بها في السوق، كما يتم الاعتراف بالتكاليف الخاصة بالتفاوض بالنسبة للمؤجر البائع كمصاريف عند الاعتراف بأرباح البيع.

اعتمد النظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول عقود إيجار التمويل، على نفس المنهج في التمييز بين عقود الإيجار وأعطى نفس المفهوم ونفس الشروط لإيجار التمويل التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي السابع عشر، كما إنتهج نفس نمط المعالجة المحاسبية بالنسبة المستأجر والمؤجر لذا فالنظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار. [1]

2.2.1 منافع الموظفين IAS 19

منافع الموظفين هي جميع أشكال التعويضات التي يمنحها الكيان مقابل الخدمات التي يقوم بها الموظف، ويهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفيات المحاسبة عن منافع الموظفين وطرق تقييمها والإفصاحات الواجبة عنها، ويطبق من قبل صاحب العمل في المحاسبة عن جميع منافع الموظفين باستثناء تلك التي تعالج وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولية الثاني، وتنقسم منافع الموظفين إلى: [2]

- منافع قصيرة الأجل: وهي المنافع الواجبة الدفع خلال إثنى عشر شهر من تقديم الخدمة كالأجور، العطل مدفوعة الأجر، العلاوات والمنافع غير النقدية، فعندما يقوم الموظف بتقديم خدمة للكيان خلال الفترة المحاسبية يجب على الكيان الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم للمنافع المتوقع دفعها مقابل تلك

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 19.
[2] خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 514.

الخدمة على أنها التزام بعد خصم أي مبلغ مدفوع مسبقا، وعلى أنها مصاريف إلا إذا تطلب أو أجاز معيار أخر إدراجها ضمن تكلفة أحد الأصول؛

- منافع ما بعد التوظيف: هي منافع مستقبلية واجبة الدفع بعد مدة الخدمة، يلتزم الكيان بدفعها وفق خطط مساهمة محدد أو خطط منافع محددة، فخطط المساهمات المحددة يقوم الكيان بموجبها بدفع مساهمات ثابتة لكيان منفصل (صندوق) ولا يترتب عنها أي التزام قانوني بدفع مساهمات إضافية إذا لم يتمكن الصندوق من توفير مخصصات كافية لدفع المستحقات المتعلقة بمنافع ما بعد الخدمة، وينبغي على الكيان الاعتراف بالمساهمات المستحقة الدفع على أنها التزامات بعد خصم المساهمات المدفوعة مسبقا وعلى أنها مصاريف إلا إذا تطلب أو أجاز معيار أخر إدراجها ضمن تكلفة أحد الأصول، أما خطط المنافع المحددة فهي خطط ينشأ بموجبها على الكيان مجموعة من الالتزامات بعد إحالة الموظف على التقاعد وقد حددها هذا المعيار وبين كيفية الاعتراف بها؛

- منافع نهاية الخدمة: هي منافع واجبة ومستحقة الدفع إما بسبب قرار الكيان بإنهاء خدمة أحد الموظفين قبل تاريخ التقاعد الإعتيادي أو بسبب قرار الموظف قبول الإستقالة الطوعية مقابل تلك المنافع وينبغي خصمها عندما تصبح مستحقة بعد فترة تزيد عن إثنى عشر شهرا من إنتهاء فترة إعداد القوائم المالية.

التزم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعيار المحاسبة الدولي التاسع عشر لاسيما فيما يتعلق بالمنافع قصيرة الأجل حيث اعتمد على نفس مرجعية المعالجة المحاسبية، أما منافع ما بعد التوظيف فالكيان ملزم قانونا بالاعتماد على خطط مساهمات محددة حيث يلتزم الكيان بدفع مساهمات محددة عن كافة الموظفين إلى صندوق المعاشات وتنتهي علاقته بالموظف عند إنتهاء فترة الخدمة.

3.2.1 تكاليف الاقتراض IAS23

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والتي ينبغي أن تدرج إما كمصاريف أو تدرج في قيمة الأصل إذا كانت موجهة مباشرة لامتلاكه أو إنشاءه أو إنتاجه، وعرف المعيار تكاليف الاقتراض بأنها الفوائد وغيرها من التكاليف التي يتحملها الكيان والمتعلقة باقتراض الأموال وتشمل مايلي: [1]

- فوائد السحب على المكشوف والقروض القصيرة والطويلة الأجل؛
- إطفاء العلاوات وأقساط سداد القروض؛
- إطفاء المصاريف والمبالغ المتعلقة بتنظيم وترتيب عملية الاقتراض؛

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 394.

- المصاريف المالية المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المعترف بها؛
- الاختلاف في سعر الصرف المرتبط بالفوائد في حالة الاقتراض بالعملة الأجنبية.

وميز هذا المعيار بين نوعين من المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض هما: [1]

- المعالجة المرجعية: تسجل تكاليف الاقتراض كمصاريف في الفترة التي وقعت فيها بغض النظر عن الاستفادة من الأموال المقترضة؛
- المعالجة البديلة (المسموح بها): تكاليف الاقتراض التي توجه مباشرة لشراء، بناء أو إنتاج أصل مؤهل يتم تضمينها في تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية للكيان ويمكن تحديد التكاليف بشكل موثوق، على أن لا تتجاوز مبلغ التكاليف التي تم تضمينها في تكاليف الأصول للفترة المبلغ الإجمالي لتكاليف الاقتراض المتكبدة لنفس الفترة، أما إذا لم يتحقق أحد الشرطين تسجل التكاليف كمصاريف.

ونص المعيار على الإفصاح على جميع المعلومات المتعلقة بتكاليف الاقتراض ضمن القوائم المالية ويجب أن تشمل على الأقل المعلومات التالية:

- طريقة المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض؛
- مبلغ تكاليف الاقتراض المحملة في تكاليف الأصول خلال الفترة؛
- معدل الرسملة المستخدمة لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المحملة في تكاليف الأصول.

على ضوء عرضنا المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول قواعد التقييم والإدراج الخاصة بالقروض والخصوم المالية [2]، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار في معالجته لتكاليف الاقتراض.

4.2.1 المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة IAS37

هدف المعيار هو ضمان تطبيق معايير الاعتراف وقواعد القياس المناسبة على المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة وتقديم معلومات كافية عنها، لتمكين مستخدمي المعلومات من فهم طبيعتها

[1] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 130.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 14.

وتوقيتها وقيمتها، وعرف هذا المعيار المخصصات (المؤونات) بأنها التزامات مالية ليس لها توقيت أو قيمة محددة يتم الاعتراف بها إذا وفقط: [1]

- يملك الكيان التزاما ماليا قانونيا أو نفعيا نتيجة لحدث سابق؛
- من المحتمل أن يتطلب خروج موارد تتضمن منافع اقتصادية لتسوية هذا الالتزام؛
- يمكن تقدير مبلغ الالتزام بشكل موثوق، وأشار المعيار إلى الحالات النادرة التي يكون فيها التقدير بشكل موثوق مستحيل.

فإذا لم يتم تلبية هذه الشروط لا يتم الاعتراف بالمخصصات، ويمثل المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للنفقات المطلوب لتسوية الالتزامات الحالية في نهاية فترة إعداد القوائم المالية، وينبغي إعادة التقديرات في تاريخ إعداد القوائم وتعديلها لتعكس أفضل تقدير، وعلى الكيان تقديم معلومات ضمن ملحق القوائم المالية يصف فيها ويبرر مبلغ المخصصات.

وعرف المعيار الالتزامات المحتملة بأنها التزامات ممكنة ناجمة عن أحداث سابقة سيتم تأكيد وجودها من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث السابقة الغير مؤكدة والتي لا تقع كليا تحت سيطرة الكيان، وهي التزامات مالية ناجمة عن أحداث سابقة لم يتم الاعتراف بها إما لأنه من غير المحتمل أن تكون هناك حاجة لخروج موارد تتضمن منافع اقتصادية لتسويتها أو لا يمكن تقدير قيمتها بشكل موثوق، ولا ينبغي على الكيان الاعتراف بها ولكن ينبغي عليه تقديم وصف لطبيعتها ضمن ملحق القوائم المالية لتقدير مدى تأثيرها المالي، أما الأصول المحتملة فقد عرفها بأنها أصول ممكنة ناجمة عن أحداث سابقة والتي سيتم تأكيد وجودها من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير الأكيدة والتي لا تقع كليا تحت سيطرة الكيان، وبمقتضى هذا المعيار لا يتم الاعتراف بها ولكن يجب تقديم وصف موجز حول طبيعتها في ملحق القوائم المالية لتقدير مدى تأثيرها المالي.

التزم النظام المحاسبي المالي ضمنيا بمعيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون في تعريفه للمخصصات (المؤونات)، وفي قواعد التقييم والإدراج في الحسابات والاعتراف بالأصول والخصوم وأقر بأنها تدرج عندما يكون من المحتمل أن تعود منها أو عليها أية منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان ويمكن تقييمها بطريقة صادقة، إلا أن النظام المحاسبي المالي سمح بتوزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة وهذا الإجراء غير مقبول وفق معايير المحاسبة الدولية. [2]

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 117.
[2] شعيب شنوف، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 124.

2. تقييم الأصول والخصوم المالية

تشمل المعايير الخاصة بتقييم الأصول والخصوم المالية معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون الأدوات المالية العرض، معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية الاعتراف والقياس، معيار الإبلاغ المالي الدولي السابع الأدوات المالية الإفصاح و معيار الإبلاغ المالي الدولي الثاني المدفوعات على أساس الأسهم.

1.2 الأدوات المالية (العرض) IAS32

أراد مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال هذا المعيار تزويد مستخدمي القوائم المالية بأداة لفهم الأدوات المالية، فهدف هذا المعيار هو فرض قواعد بشأن شكل الأدوات المالية ويطبق من طرف الجهة المصدرة لهذه الأدوات التي تصنيف إلى: [1]

- الأصول المالية: وتشمل النقديات، الحقوق التعاقدية للحصول من كيان أخر على نقد أو أصل مالي أخر، الحقوق التعاقدية لتبادل أدوات مالية مع كيان أخر في ظل ظروف محتمل أن تكون مواتية، عقود سيتم أو يمكن أن يتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان؛
- الالتزامات المالية: وتشمل الالتزامات التعاقدية لتسليم نقد أو أصل مالي أخر أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع كيان أخر وفق شروط يمكن أن لا تكون مواتية للكيان، عقود سيتم أو يمكن أن يتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان والغير مصنفة على أنها من أدوات ملكيته؛
- حقوق الملكية: هي أي عقد يثبت الحصة المتبقية في أصول الكيان بعد خصم التزاماته المالية.

يعتمد هذا المعيار على مبدأ جوهري في تصنيف الأدوات المالية حيث تصنف إلى التزامات أو حقوق ملكية استنادا إلى وجود عقد بذالك، وينبغي على الكيان إتخاذ موقف بشأنها عند الاعتراف الأولي بها، فلا يجوز تغيير التصنيف لاحقا على أساس تغير في الظروف المحيطة، وتكون الأدوات حقوق ملكية فقط عندما:

- لا تتضمن التزام تعاقدي لتسليم نقدية أو أصول مالية أخرى لكيان أخر؛
- إذا كانت الأداة سيتم أو قد يتم إطفاؤها بحقوق ملكية مملوكة من قبل المصدر.

[1] خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 316.

وفق هذا المعيار تصنف الفوائد وعوائد الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عن الأدوات المالية أو بعنصر من عناصرها على أنها التزامات مالية وتسجل في جدول حسابات النتائج كنواتج أو أعباء، أما التوزيعات لحملة الأدوات المالية المصنفة كحقوق ملكية يجب تحميلها بمعرفة المصدر على أنها حقوق ملكية مباشرة، ويتحدد تصنيف الفوائد وعوائد الأسهم والخسائر والأرباح الناجمة عن الأدوات المالية كنواتج أو أعباء وفق تصنيفها في الميزانية، فالتوزيعات المدفوعة على أسهم صنفت كالتزامات يجب معالجتها كمصاريف وبنفس الطريقة تعالج الفوائد المتعلقة بالسندات والأرباح والخسائر الناتجة عن السداد أو إعادة تمويل الأدوات المالية، بينما تعالج التسديدات أو إعادة تمويل الأدوات المالية المصنفة كحقوق ملكية للمصدر كتغيرات في حقوق الملكية [1]، ويجيز المعيار إجراء المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي وتسجيله بالقيمة الصافية في الميزانية إذا كان الكيان أمام أحد الحالات التالية:

- لديه حق قانوني ملزم بعمل مقاصة أو تسوية بين المبالغ المحققة؛
- إذا كان ينوي عمل تسوية على أساس الصافي وإثبات الأصل مع تسوية الالتزام في آن واحد.

من خلال عرضنا لهذا المعيار ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول سير الحسابات للمجموعة الخامسة الحسابات المالية، وما نص عليه النظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية [2]، وما جاء في النظام رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 المتضمن لمخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية [3]، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون في قواعد عرضه للأدوات المالية.

2.2 الأدوات المالية (الاعتراف والقياس) IAS39

يهدف المعيار إلى وضع أسس الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول والالتزامات المالية وبيان كيفية تصنيفها ومتى يتم إلغاء الاعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لانخفاض قيمتها ومحاسبة الضمان، وينبغي على الكيان الاعتراف بالأصول أو الخصوم المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرف في الأحكام التعاقدية للأداة، ويتم إثبات شراء الأصول المالية باستخدام إما تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية مع الثبات على استخدام نفس الأسلوب على كل فئة من فئات الأصول المالية، كما ينبغي إثبات بيع الأصول المالية عند

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 205.
[2] نظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009، **المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 14، 2010، ص 19.
[3] نظام رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009، **المتضمن لمخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 76، 2009، ص 12.

تاريخ التسوية، ويجب إلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندما يتم تسديده إي عند الوفاء بالالتزامات المحددة في العقد أو إلغاؤه أو إنتهاء مدته. [1]

ونص هذا المعيار على أن تقيم الأصول أو الالتزامات المالية عند الاعتراف الأولي بها بالقيمة العادلة مضاف إليها تكاليف المعاملة المنسوبة بشكل مباشر لشراء أو إصدار الأصل أو الالتزام المالي، وتمثل القيمة العادلة المبلغ الذي يتم مقايضة الأصل أو تسوية الالتزام به بين أطراف راغبة ومطلعة، أما إذا تم الشراء بمبلغ يختلف عن القيمة العادلة يتم الاعتراف بالفرق كربح أو خسارة، ولغرض تقييم الأصل المالي بعد الاعتراف الأولي به صنف المعيار الأصول المالية إلى أربعة فئات وهي:

- الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة: تقيم عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق لاقتناؤها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التغيير في القيمة العادلة كأرباح أو خسائر، وتسجل في جدول حساب النتائج عند تاريخ إعادة التقييم؛
- الأصول المالية المعدة للبيع: تقيم عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق لاقتناؤها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التغيير في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية إلى غاية إلغاء الاعتراف بالأصل، أين يتم تحويل الرصيد المتراكم للأرباح والخسائر إلى جدول حساب النتائج باستثناء الحالة التي تنخفض فيها قيمة الأصول باستمرار أو الفروق ناجمة عن أسعار الصرف؛
- الأصول المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: يعاد تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف الأولي بها بالتكلفة المطفأة باستخدام سعر الفائدة المعمول به، أما الأصول المالية التي ليس لها تاريخ استحقاق ثابت تقيم بمقدار تكلفتها، وتخضع كافة الأصول المالية لاختبار انخفاض القيمة؛
- القروض والذمم المدينة: تقييم عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق لاقتناؤها بالتكلفة المطفأة بالاعتماد على سعر الفائدة المعمول به دون النظر لنية الكيان في الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

أما الالتزامات المالية فبعد الاعتراف الأولي بها تقييم بقيمتها المطفأة ماعدا الالتزامات المحتفظ بها للمتاجرة والمشتقات المطلوبة فتقييم بقيمتها العادلة باستثناء المطلوبات المشتقة المرتبطة بتسليم أداة حقوق ملكية غير مدرجة والتي لا يمكن تحديد قيمتها العادلة فتقييم بتكلفتها، ووفق هذا المعيار لا يجوز إجراء إعادة تصنيف للأدوات المالية المقيمة بالقيمة العادلة، وعرف هذا المعيار محاسبة الضمان على أنها وسيلة

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 633.

لإدارة المخاطر، يتم من خلالها استخدام مشتق مالي أو أكثر لمواجهة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأصل أو التزام مالي أو عملية مستقبلية وتناول ثلاثة أنواع من التحوط وهي:[1]

- تحوط القيمة العادلة: هي تغطية لمواجهة التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام مالي ويتطلب المعيار قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة مع الاعتراف بتغيير قيمتها في جدول حساب النتائج كأرباح أو خسائر؛
- تحوط التدفقات النقدية: هي أداة لمواجهة التعرض لتغيرات في التدفقات النقدية المرتبطة بأصل أو التزام مالي أو عملية مرجحة الحدوث ومن المحتمل أن تؤثر على الأرباح والخسائر ويتطلب المعيار قياسها بالقيمة العادلة والاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن تغيير قيمتها مباشرة ضمن حقوق الملكية؛
- تحوط صافي الاستثمارات في العمليات الأجنبية: يعتبر تحوط تدفق نقدي وفق هذا المعيار ويتم إظهار التغيرات في القيمة العادلة في بند منفصل في حقوق الملكية إذا كان التحوط فعالا، وعند التخلص من صافي الاستثمار يتم نقل التغيرات ضمن جدول حساب النتائج.

على ضوء عرضنا لهذا المعيار ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول قواعد تقييم المشتقات المالية، وما نص عليه النظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية [2] ، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون في الاعتراف وقواعد تقييم للأدوات المالية.

3.2 الأدوات المالية (الإفصاح) IFRS7

صدر هذا المعيار سنة 2007 وألغى معيار المحاسبة الدولي الثلاثون (الإفصاح عن المعلومات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة) بهدف بيان الإفصاحات الواجبة المتعلقة بالأدوات المالية، لتمكين مستخدمي المعلومات المالية من تقييم أهميتها وتأثيرها أداء الكيان ومركزه المالي ومعرفة طبيعة ونطاق المخاطر الناجمة عنها وكيفية إدارتها، ويطبق هذا المعيار على كافة الكيانات سواءا تلك التي لديها أدوات مالية قليلة أو تلك التي تمثل الأدوات المالية معظم أصولها وخصومها مثل البنوك والمؤسسات المالية، ويتطلب المعيار تقديم معلومات حسب صنف الأدوات المالية بتجميعها ضمن أصناف تتناسب وطبيعة المعلومات المفصح عنها، وتأتي المبادئ الواردة في هذا المعيار مكملة لمعيار المحاسبة الدولية الثاني والثلاثون والتاسع

[1] شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 233.
[2] نظام رقم 09-08، مرجع سبق ذكره، ص 19.

والثلاثون ونص على مجموعة كبيرة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية أو الملحق والتي يمكن أن نجمعها ونلخصها في مايلي: [1]

- السياسات المتبعة في إدارة المخاطر المالية والإحتياطات المنتهجة لمواجهتها؛
- الأحكام والشروط والأساليب المعتمدة لكل فئة من الموجودات والمطلوبات المالية وأدوات حقوق الملكية التي ينبغي على الكيان توفيرها؛
- معلومات حول طبيعة الأدوات المالية وشروطها ومواصفاتها التي قد تؤثر على كمية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية؛
- المبادئ والأساليب المحاسبية المعتمدة (معدلات الفائدة، مخاطر الائتمان، القيمة العادلة...).

على ضوء عرضنا لهذا المعيار ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول عرض الكشوف المالية، وما جاء في النظام رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها [2]، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار الإبلاغ المالي الدولي السابع.

4.2 المدفوعات على أساس الأسهم IFRS 2

يهدف المعيار إلى بيان ووصف كيفيات التقرير عن العمليات المتضمنة التسديد من خلال إصدار أسهم، ويصف مبادئ القياس لمعاملات الدفع على أساس الأسهم، كما صنف تلك المعاملات إلى ثلاثة أصناف وهي:

- المعاملات التي تكون فيها البضائع والخدمات مقابلا لأدوات الملكية بما فيها الأسهم؛
- المعاملات التي يشتري فيها الكيان بضائع أو خدمات مقابل التزامات يتحملها إتجاه المورد تمثل مبلغ قائما على أساس سعر السهم أو قيمته أو أدوات حقوق ملكية أخرى؛
- العمليات التي يقوم فيها الكيان باستلام أو شراء بضائع أو خدمات وتتيح بنود الإتفاق سواءا للكيان أو المورد خيار أن يقوم بتسويتها نقدا أو عن طريق إصدار حقوق ملكية.

عندما تكون البضائع أو الخدمات مقابلا لأدوات الملكية تقيم الزيادة المقابلة في حقوق الملكية بالقيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة، وأن لم يتمكن الكيان من تقدير القيمة العادلة للبضائع

[1] خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 310.
[2] نظام رقم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009، **المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها**، الجريدة الرسمية الجزائر، عدد 76، 2009، ص 16.

أو الخدمات المستلمة بشكل موثوق فيتعين عليه تقييمها بشكل غير مباشر من خلال الرجوع للقيمة العادلة لحقوق الملكية الممنوحة، أما إذا كانت البضائع أو الخدمات في مقابل التزامات يتحملها المورد فتقييم البضائع أو الخدمات المستلمة بالقيمة العادلة للالتزامات المتكبدة، وإلى أن يتم تسوية الالتزام يجب على الكيان إعادة تقييم هذا الالتزام عند كل إعداد للقوائم المالية والاعتراف بتغيرات القيمة كخسائر أو أرباح في جدول حساب النتائج، وفيما يخص المعاملات التي تتيح فيها بنود الإتفاق سواءا للكيـــان أو للمورد خيار التسوية نقدا أو عن طريق إصدار أدوات ملكية يجب على الكيان محاسبة تلك المعاملات على أنها معاملة يشتري خلالها بضائع أو خدمات مقابل التزامات يتحملها إلى الحد الذي تحمل فيها الكيان التزام معين بالتسوية نقدا، أو كمعاملة تكون فيها البضائع أو الخدمات مقابل حقوق ملكية إلى الحد الذي لا يتم فيها تحمل التزام بالتسوية نقدا، وحدد هذا المعيار متطلبات إفصاح متنوعة لتمكين مستخدمي المعلومات من فهم نذكر منها: [1]

- طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم القائمة خلال الفترة؛
- كيفية تحديد القيمة العادلة سواءا للبضائع أو الخدمات المستلمة أو حقوق الملكية الممنوحة؛
- تأثير معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح وخسائر الفترة وعلى المركز المالي.

من خلال ما سبق و مقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم بما نص عليه هذا المعيار.

3. تقييم النتائج والتغيرات في أسعار العملات

النتائج أو الإيرادات وفق معايير المحاسبة الدولية هي التدفقات الإجمالية للمنافع الاقتصادية الناجمة عن سير النشاط العادي للكيان وتحسب على أساس الفرق بين الأموال الخاصة عند تاريخ الإغلاق وتاريخ فتح السنة المالية مع استبعاد المعاملات بين المساهمين، وتعتبر القضية الرئيسية التي تعالجها محاسبة الإيرادات هي متى يتم الاعتراف بها وقد إهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالنتائج وخصص معايير حدد من خلالها قواعد التقييم والإدراج والاعتراف بالأعباء والنواتج والنتائج وعالج تغير قيمة العملة وأسعار الصرف والتي لها آثر بارز على النتائج.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 412.

1.3 تقييم النتائج (الإيرادات)

تشمل المعايير الخاصة بتقييم النتائج معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر عقود الإنشاء، معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر ضرائب الدخل، معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر إيرادات الأنشطة العادية ومعيار المحاسبة الدولي العشرون محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

1.1.3 عقود الإنشاء IAS11

يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والأعباء المتعلقة بعقود الإنشاء، ونظرا لطبيعتها (تاريخ البدء وتاريخ الإنتهاء في سنوات مختلفة) تعتبر القضية الرئيسية في محاسبة عقود الإنشاء هي تخصيص الإيرادات والنفقات المرتبطة بالعقد على الفترات التي يتم فيها الإنجاز، ويعرف المعيار عقد الإنشاء بأنه عقد بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة أصول، وميز بين نوعين من العقود: [1]

- العقد ذو السعر المحدد: وهو عقد يحدد فيه السعر بشكل ثابت مع احتمال أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكلفة؛
- عقد التكلفة زائد نسبة: هو عقد يتم فيه الإتفاق بين المقاول والعميل على تحديد السعر من خلال مجموع التكاليف مع إضافة رقم ثابت أو نسبة من التكاليف.

نص المعيار على الاعتراف بالإيرادات والنفقات المرتبطة بعقد الإنشاء كنواتج أو أعباء عندما يمكن تقدير نتيجة العقد بشكل موثوق وفق نسبة الإنجاز في تاريخ إعداد القوائم المالية، كما يجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصاريف بغض النظر عن ما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا والمرحلة التي وصلت إليها عملية الإنجاز، وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول وفق هذا المعيار، حيث توفر معلومات مفيدة عن الأداء ومقدار النواتج الواجب تخصيصها لكل فترة الأمر الذي يجعلها تتماشى مع مبدأ الاستحقاق ومبدأ الفترة المحاسبية واستقلالية الدورات، ولكي يمكن تقدير ما تم إنجازه من العقد يجب على الكيان أن يكون قادر على تقدير مايلي:

- إيرادات العقد التي تخص المرحلة المنجزة؛
- مرحلة الإنجاز؛
- التكاليف التي تم تحملها لإنجاز المرحلة التي وصل إليها الإنجاز.

[1] C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Op.cit, P78.

أما إذا لم يكن بالإمكان تقدير ما تم إنجازه على الكيان أن لا يعترف بأي أرباح ناتجة عن العقد والاعتراف بإيراد المحقق فقط للحد الذي تكون فيه التكاليف التي تم تحملها متوقع استردادها واعتبارها مصاريف عند تحملها، أي يتم استخدام أسلوب استرداد التكلفة في المحاسبة على عقود الإنشاء، ووفق هذا المعيار على الكيان الإفصاح على جميع المعلومات المرتبطة بعقود الإنشاء التي يعتقد أنها هامة نسبيا ومنها: [1]

- أسلوب تحديد الإيراد؛
- أسلوب تحديد مرحلة الإنجاز؛
- عقود الإنشاء قيد التنفيذ؛
- التكاليف الإجمالية التي تم تحملها والأرباح التي تم الاعتراف بها؛
- الإيرادات المقبوضة مسبقا.

من خلال ما سبق وعلى ضوء ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول العقود طويلة الأجل [2]، وملحق الكشوف المالية نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم بما نص عليه معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر.

2.1.3 ضرائب الدخل IAS12

يهدف المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، ويتم الاعتراف بالضريبة الحالية عن الفترة الحالية والسابقة كالتزام بالقدر الذي لم يتم دفعه، ويجب قياس التزامات الضريبة الحالية عن الفترة الحالية والسابقة وفق معدلات الضريبة السائدة، فإذا كان من المرجح أن لا تتساوى القيمة المسجلة لدفعات الضريبة المستقبلية مع ما ستكون علية يتطلب المعيار الاعتراف بالفارق كالتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل. [3]

- الالتزام الضريبي المؤجل: هو ضريبة الدخل المستحقة عن الفترة الحالية الواجبة التسديد بموجب قانون الضرائب خلال الفترة المستقبلية، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالقيمة الدفترية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المحاسبية للالتزام أقل من أساسه الضريبي؛
- أصول الضريبة المؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطة الضريبية ومن المتوقع خصمها من ضرائب الدخل للفترات اللاحقة.

[1] خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 484.
[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 18.
[3] BRUN STEPHAN, Op.cit, P143.

ويتطلب هذا المعيار استخدام طريقة الالتزام الضريبي والتي تعترف بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواءا تلك الناشئة في السنوات السابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو الناشئة في الفترة الحالية وستنعكس خلال الفترات اللاحقة من خلال إيجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي له شرط تقدير قيمة الأصول بموثوقية، ويتوجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة كنواتج أو أعباء يتعين تضمينها بالربح أو الخسارة الظاهر في جدول حساب النتائج ويستثنى من ذلك:

- الأرباح التي لا تظهر محاسبيا في جدول حساب النتائج ويتم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية مثل تصحيح الأخطاء، فرق إعادة التقييم، فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة؛
- اندماج الأعمال بطريقة التملك؛

ونص المعيار على ضرورة الإفصاح على كافة المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل ومنها:

- أصول والتزامات الضرائب؛
- مصاريف الضرائب عن الأنشطة العادية ومكوناتها؛
- الضرائب عن الأنشطة غير العادية؛
- التغيير في معدلات الضرائب؛
- الضرائب المتعلقة بالعمليات غير المستمرة؛
- تأثيرات الضرائب على التوزيعات للاحقة لصدور الميزانية؛
- تفاصيل عن أصول الضريبة المستحقة.

من خلال ما سبق وعلى ضوء ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول الضرائب المؤجلة وضرائب الدخل، نستنتج أن النظام المحاسبي المالي التزم بما ورد في معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر.

3.1.3 إيرادات الأنشطة العادية IAS18

إيرادات الأنشطة العادية هي التدفقات الإجمالية للمنافع الاقتصادية خلال الدورة والناجمة عن سير النشاط العادي للكيان عندما تؤدي هذه التدفقات إلى زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المرتبطة بالمساهمات في رؤوس الأموال الخاصة، ويطبق المعيار على بيع البضائع وتقديم الخدمات واستخدام الآخرين لأصول الكيان التي يعود عليه بالفائدة ورسوم المنافع وأرباح الأسهم. [1]

[1] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 151.

- بيع البضائع: يتطلب المعيار الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع إذا توفر الشروط الآتية:
  * عندما ينقل البائع للمشتري المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضائع؛
  * عندما لا يحتفظ البائع بالسيطرة والرقابة على هذه البضائع؛
  * يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق؛
  * من المحتمل أن المنافع المتعلقة ببيع البضائع ستتدفق على البائع؛
  * يمكن قياس تكلفة البضائع بشكل موثوق.
- تقديم الخدمات: عندما يمكن تقدير مخرجات المعاملة المتضمنة تقديم الخدمات بشكل موثوق يتم الاعتراف بالإيراد المرتبط بها بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة باستخدام طريقة نسبة الإنهاء في تاريخ إعداد القوائم المالية، وعندما لا يكون بالإمكان تقدير المخرجات بشكل موثوق يتم الاعتراف بمقدار إمكانية استرداد المصاريف المعترف بها؛
- الفائدة ورسوم المنفعة وأرباح الأسهم: يتم الاعتراف بالإيراد المتعلق بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة التي وضحها معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون، ويتم الاعتراف برسوم المنفعة على أساس الاستحقاق وفق جوهر الإتفاقية، أم أرباح الأسهم فيتم الاعتراف بإيرادها عند تأكيد حق المساهم باستلام الدفعات.

وفق هذا المعيار يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل أو البديل المستلم أو القابل للإستلام ويتم تحديده عادة من خلال عقد البيع أو تقديم الخدمة والذي يمثل الفاتورة مع الأخذ بعين الاعتبار الحسومات والخصومات، وعند مبادلة بضائع أو خدمات مع بضائع أو خدمات أخرى يجب الاعتراف بالدخل الناجم عن المبادلة، ويتحدد الإيراد باستخدام القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة إن تعذر ذلك بالقيمة العادلة للبضائع المتنازل عنها، أما إذا كان مبلغ الإيراد يمثل نقدية أو شبه نقدية فالقيمة العادلة لمبلغ الإيراد الواجب الاعتراف بها تكون عادة أقل من القيمة الإسمية للنقدية أو شبه النقدية المتفق على استلامها، ونص المعيار على أن يفصح الكيان عن مايلي:

- الطرق المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد؛
- مبلغ كل نوع من أنواع الإيرادات المعترف بها خلال الدورة؛
- مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادل البضائع والخدمات؛
- الأرباح والخسائر الطارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون.

من خلال ما سبق ومقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول قواعد تقييم النواتج نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي التزم التزاما تاما بما جاء في معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر.

4.1.3 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية IAS20

يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية والاعتراف بها والإفصاح عنها وعرفها بأنها مساعدات تقدمها الحكومة في شكل نقل موارد إلى كيان مقابل امتثال مسبق أو مستقبلي لشروط معينة مرتبطة بها [1]، ولا يتم الاعتراف بالمنح إلا إذا كان هناك ضمان معقول بأن الكيان سيمتثل للشروط المرتبطة بها وسوف يستلمها فعلا، وميز المعيار بين نوعين من المنح:

- المنح المرتبطة بالأصول: هي منح حكومية تقوم الحكومة من خلالها بنقل أصول غير نقدية للكيان أو تحويل نقدية شرط شراء أو بناء أو تملك أو إنتاج أصول طويلة الأجل؛
- المنح المرتبطة بالدخل: تمثل المنح الأخرى غير المرتبطة بالأصول تنقل الحكومة أو تحول نقدية للكيان.

ويتم الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل للفترات اللازمة لمطابقتها مع التكاليف المرتبطة بها والتي ينبغي لها أن تعوضها بصورة منتظمة، فإذا تعلقت بأصول غير قابلة للاهتلاك كتقديم منح نقدا أو تخفيض التزام حكومي يتم الاعتراف بها كدخل عن طريق توزيع قيمتها على الفترة اللازمة للوفاء بها، حيث تستخدم التكاليف التي يتكبدها الكيان للوفاء بالشروط المتعلقة بالمنحة كأساس للتوزيع على الفترات الزمنية للازمة للتنفيذ، أما إذا تعلقت المنحة بأصل قابل للاهتلاك يتم الاعتراف بها كدخل خلال الفترة اللازمة لاهتلاك الأصل وبقسط الاهتلاك في كل فترة، وإذا تضمنت عدد من الشروط قد تتطلب تكاليف خاصة وفترة زمنية معينة للوفاء بها يقضي المعيار بتحليل قيمة المنحة إلى أجزاء وربط الاعتراف بكل جزء بالتكلفة التي يستعملها الكيان للوفاء بالشرط المعني.

وتعرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول بما فيها المنح غير النقدية بالقيمة العادلة في الميزانية إما بوضع المنحة كدخل مؤجل أو باقتطاع قيمتها للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل، أما المنح المرتبطة بالدخل فيتم عرضها أحيانا كدين في جدول حساب النتائج بشكل منفصل أو تحت عنوان مستقل (إيرادات أخرى) ويتم اقتطاعها عند إعداد القوائم المالية من المصاريف المرتبطة بها، كما نص المعيار على

[1] SAHEB BACHAGHA, Pour un Référentiel comptable Algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Algérie, 2003, P 103.

أن يتم محاسبة المنح الحكومية التي تصبح مستحقة السداد لأي سبب من الأسباب كتغيير في التقديرات المحاسبية، وحدد المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها والمتعلقة بالمنح الحكومية ومنها: [1]

- السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة المنح الحكومية بما فيها طرق العرض؛
- طبيعة المنح الحكومية المعترف بها مع الإشارة إلى أشكال المساعدات الحكومية الأخرى التي إستفاد منها الكيان بشكل غير مباشر؛
- الشروط التي لم يتم الوفاء بها والبنود الطارئة الملحة بالمساعدات التي تم الاعتراف بها.

على ضوء عرضنا لمعيار المحاسبة الدولي عشرين ومقارنيه بما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول المعالجة المحاسبية للإعانات الحكومية [2]، يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار.

2.3 التغير في قيمة العملة وأسعار الصرف

تشمل المعايير الخاصة بتغيير قيمة العملة وأسعار الصرف معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون أثار التغيير في أسعار صرف العملات الأجنبية و معيار المحاسبة الدولي التاسع والعشرون التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

1.2.3 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية IAS21

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الأجنبية، وناقش المعيار النقاط الرئيسية الآتية:

- سعر الصرف الواجب استعماله لتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية؛
- كيفية الاعتراف بأثر تغير سعر الصرف في القوائم المالية.

نص المعيار على أن يتم الاعتراف بالفروقات الناشئة بسبب اختلاف أسعار الصرف بين سعر الصرف وقت نشوء الحسابات أو وقت إعداد القوائم المالية للسنة السابقة وسعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية للفترة الحالية كإيرادات أو أعباء حسب الحالة، وبين أن التغير في سعر الصرف بين عملة مقر الفرع وعملة مقر الأصل له تأثير مباشر على التدفقات النقدية إلى الفرع حيث تتأثر بذلك الحسابات النقدية للفرع دون أن تتأثر إستثمارات الأصل في الفرع وعليه فعمليات الفرع تترجم كما لو

[1] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, Op.cit, P 386.
[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 19.

كانت عمليات الأصل قد تمت بعملة أجنبية، وبالمقابل تغير سعر الصرف بين عملة مقر الشركة التابعة وعملة مقر الشركة التي تعد عنها القوائم المالية يؤدي إلى تأثر صافي إستثمارات الشركة في الشركة التابعة وبالتالي تترجم عمليات الفروع الأجنبية كمايلي: [1]

- تترجم الأصول والخصوم على أساس سعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية؛
- تترجم عناصر جدول حساب النتائج على أساس سعر الصرف السائد وقت حصول الحدث إلا في حالة الإقتصاد شديد التضخم فتترجم على أساس سعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية؛
- يعالج الفارق في حساب رأس مالي يبقى مفتوح طالما استمر الاستثمار، وعند تصفيته يعتبر رصيد حساب فارق العملات إيراد أو عبء في السنة التي تمت فيها التصفية.

التزم النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية والعمليات أو الأنشطة الأجنبية بما جاء في معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون، إلا أنه رخص عند إعداد جدول حساب النتائج للشركة الأم بتحويل نواتج وأعباء الشركة الأجنبية الفرع بسعر صرف متوسط أو مقرب.

2.2.3 التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع IAS29

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية والقوائم المالية الموحدة لأي كيان تكون عملته الوظيفية هي عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع، ولا ينص المعيار على المعدل الذي يمكن عنده اعتبار أن التضخم مرتفع بل أشار إلى التضخم المرتفع من خلال بعض خصائص البيئة الاقتصادية للبلد وتضم على سبيل المثال لا الحصر: [2]

- يفضل عامة الجمهور الحفاظ على ثروتهم بامتلاك أصول غير نقدية أو عملة أجنبية مستقرة نسبيا، ويتم إستثمار العملة المحلية على الفور للحفاظ على القدرة الشرائية؛
- ينظر عامة الجمهور إلى المبالغ النقدية ليس من ناحية العملة المحلية بل من ناحية مقابلها من العملة الأجنبية المستقرة نسبيا ويمكن عرض السعر بتلك العملة؛
- يتم بيع وشراء الأصول بأسعار تعوض الخسائر المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الإئتمان حتى ولو كانت قصيرة،
- ترتبط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشرات أسعار معينة؛
- يقارب معدل التضخم التراكمي على مدى ثلاثة سنوات نسبة 100% أو يتجاوزها.

[1] شعيب شنوف، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 170.
[2] BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Op.cit, P 157.

وينبغي عرض القوائم المالية للكيان الذي تكون عملته الوظيفية عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع على أساس وحدة القياس السائدة في نهاية فترة إعداد القوائم المالية، ولا يتم إعادة عرض العناصر النقدية لأنها معبر عنها أصلا بوحدة نقد جارية بتاريخ إعداد الميزانية، وتسجل العناصر غير النقدية بالقيمة الصافية وهي الفرق بين التكلفة التاريخية والاهتلاكات المتراكمة المعدلة بتطبيق مؤشر الأسعار على أن لا يتم إعادة عرض العناصر التي تم إعادة تقييمها.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى كيفية عرض القوائم المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع وإلى كيفية ترجمة عناصر الكشوف وفق معدل الأسعار السائد عند إعداد القوائم المالية والتي وضحها معيار المحاسبة الدولي التاسع والعشرون.

خلاصـــة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل بعد التطرق إلى نشأة معايير المحاسبة الدولية ومفهومها وشرح أهداف كل معيار وأهم ما نص عليه، إجراء مقارنة بين هاته المعايير والنظام المحاسبي المالي على ضوء النصوص القانونية المحددة لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية، للوصول إلى مدى التزام النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية، ومن خلال هذه المقارنة يمكن أن نلاحظ أن هذا النظام تبنى معايير المحاسبة الدولية والتزم بها إلى حد كبير، إلا إنه خرج عليها في بعض الجزئيات ومنها:

- يتوقف حساب الاهتلاكات وفق معايير المحاسبة الدولية بمجرد إتخاذ قرار التنازل عن الاستثمارات أي تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، أما وفقا للنظام المحاسبي المالي لا يتم التوقف عن حساب الاهتلاكات إلا عند تاريخ التنازل الفعلي؛
- لا يمكن توزيع أو تقسيم المؤونات (المخصصات) وفق معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون، بينما وفقا للنظام المحاسبي المالي يمكن توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة؛
- نص معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث على معالجة اندماج الأعمال وفق طريقة الشراء مهما كان نوع الاندماج ومنع استعمال طريقة تجميع المصالح، على عكس النظام المحاسبي المالي الذي نص على تجميع الكيانات وفقا لطريقة التكامل الشامل أي تجميع المصالح؛
- يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث الشهرة الموجبة أصل غير قابل للاهتلاك بينما لا يعترف بالشهرة السالبة ويعتبر ربح يرحل إلى جدول حساب النتائج بعد التأكد منها، على عكس ما نص عليه النظام المحاسبي المالي حيث يعتبر الشهرة أو فارق الإقتناء التي لا يمكن أن تنتج إلا باستخدام طريقة الشراء كأصل قابل للاهتلاك، وتسجل ضمن الأصول غير الجارية مهما كان رصيدها.

كما تجدر بنا الإشارة إلى أن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير والتعديل فتم مثلا إلغاء معيار المحاسبة الدولي الرابع عشر الخاص التقارير القطاعية وأستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي الثامن القطاعات التشغيلية إبتداءا من الفاتح جانفي 2009، كما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون ومعيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون ومراجعة معيار المحاسبة الدولية الأول ومعيار المحاسبة الدولية الثالث والعشرون ومعيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث، وعليه من الضروري أن تتم مراجعة النظام المحاسبي المالي بصفة دورية كلما إقتضت الحاجة.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

متطلبات التطبيـــــــق

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية – متطلبات التطبيق

منذ الثمانينات من القرن العشرين، إنتهجت الجزائر جملة من الإصلاحات في إطار الانتقال من الإقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق والذي من أهم معالمه تشجيع القطاع الخاص وجذب الإستثمار الأجنبي فضلا على إفرازات العولمة التي تقتضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي بالنظر لمعايير المحاسبة الدولية، في هذا السياق أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الظروف الجديدة ولا يستجيب لإحتياجات المستثمرين، لذلك أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي جديد يواكب تلك التطورات وقادر على تلبية مختلف الإحتياجات.

أعقب صدور القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، الذي بين أن خيار هيئة التوحيد في الجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني والتي سادت ما يقارب ربع قرن من الزمن، جملة من المشاكل وردود الأفعال أهمها قرار تأجيل تطبيق هذا النظام إلى غاية الفاتح الفاتح من جانفي 2010، وتوالت بعد ذلك عمليات إصدار النصوص التشريعية والتنظيمية المحددة لكيفيات وإجراءات التطبيق، بالموازاة مع جملة من المواقف في مقدمتها موقف مجلس المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة من عملية الإصلاح نظرا لعدم إشراك أصحاب المهنة وإستشارتهم، بالإضافة إلى مشاكل التأهيل التي واجهتها المؤسسات الاقتصادية المطلوبة لضمان الانتقال الجيد نحو النظام الجديد.

وبما أن نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يرتبط بالشروط والإجراءات الكفيلة بالإنتقال الجيد من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، سوف نحاول من خلال الدراسة الميدانية التي اعتمادنا فيها على أسلوب الاستبيان معرفة أو قياس درجة تطابق وجهة نظرنا مع مجتمع الدراسة حول متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: تسيير الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

إرتبط الإهتمام بالمحاسبة في الجزائر منذ الإستقلال بقياس الربحية التي تعتبر أساسا للإقتطاع الضريبي، وتحديد بعض المؤشرات التي تدخل مباشرة في الحسابات الوطنية المجمعة لتحقيق أهداف الإقتصاد الكلي وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية (كالقيمة المضافة ، الإنتاجية،...)، فكان الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يجيب بالأخص على الإحتياجات التي تعبر عنها الدولة نظرا لملكيتها المطلقة للمؤسسات، وعليه كان حجم المعلومات المحاسبية والمالية الواقع على عاتق المؤسسات الوطنية نشرها محدودا نظرا لارتباطه بطبيعة القوائم المالية التي يتم إعدادها في نهاية السنة المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج)، كما إرتبط وجود هذه المعلومات وإمكانية الوصول إليها بمبدأ الحيطة و الحذر والسرية التي ميزت سلوك المؤسسات الوطنية.

و لم يكن إرتباط أعمال المؤسسات الوطنية خلال هذه المرحلة بالمحاسبة إلا على أساس وإعتبارات جبائية، تجبر بموجبها على مسك محاسبة منتظمة وفق قواعد المخطط المحاسبي الوطني بهدف تحديد نتيجة النشاط وبالتالي حساب الضريبة التي تكون في أغلب الأحيان غير معبرة عن الواقع نتيجة لتفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي ميزت سلوك المكلفين بالضريبة، وخاصة بتراجع دور المؤسسات الوطنية مقابل تنامي مؤسسات القطاع الخاص التي ميزت فترة الإنفتاح الإقتصادي.

بتعاظم دور القطاع الخاص وتنوع نشاطه نتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي إنتهجتها الجزائر بتبني سياسات الإنفتاح الإقتصادي، التي فتحت المجال للإستثمار الأجنبي فأصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يستجيب لمتطلبات واحتياجات هؤلاء المستثمرين، فأصبحت الجزائر مجبرة على القيام بإصلاحات جوهرية كللت بتبني نظام محاسبي مالي جديد، أصبح ساري التطبيق إبتداءا من الفاتح من جانفي 2010، كأحد الأساليب لتسهيل المعاملات وإزالت الحواجز أمام المستثمر الأجنبي وفي مقدمتها اختلاف الطرق المحاسبية وصعوبة التعامل والتأقلم مع النظام المحاسبي القائم، سعيا منها لمواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية، فهل تتوفر الجزائر على المتطلبات الضرورية التي تجعلها مستعدة لتطبيق نظام محاسبي مالي جديد وتعويض نظام دام 33 سنة ؟

ومهما تكن الإجابة، فالنظام المحاسبي المالي الجديد أصبح ساري التطبيق والمؤسسة الجزائرية ملزمة قانونا باعتماده، والمهم هو كيف يجب عليها العمل لمواجهة تحدي الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد وتسيير المرحلة الانتقالية بفعالية رغم النقائص والمشاكل والعراقيل التي يمكن أن تواجهها ؟ وعليه يجب تسليط الضوء على واقع الجهود المبذولة في إطار التحضير لضمان الانتقال السليم من المخطط إلى النظام.

1. واقع التحضير للإنتقال نحو النظام المحاسبي المالي

إن العمل على تطبيق النظام لمحاسبي المالي إبتداءا من الفاتح من جانفي 2010 يتطلب جهودا كبيرة لعملية التحضير، إذ يمثل المرور إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح وفق ما يقتضيه هذا الأخير بمثابة ثورة ثقافية للإطار المحاسبي الجزائري وتحدي كبير للمؤسسة الجزائرية للتحضير والتكيف والتأقلم مع هذا الواقع الجديد، وعليه سنحاول تسليط الضوء على مختلف الجهود المبذولة في هذا المجال.

1.1 بالنسبة لمهنة المحاسبة

نظم الأمر 71-82 الصادر بتاريخ 1971/12/29 مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة بإنشائه للمجلس الأعلى للتقنية المحاسبية، الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط المحاسبي العام بمخطط محاسبي وطني، ومع أهمية الدور المنوط به بإعتبار مهمته الإستشارية خاصة فيما يتعلق بمشاريع القوانين الخاصة بمجال المحاسبة، وتنظيمها وضبط الممارسات المهنية، إلا أن ممارسة محافظة الحسابات من قبل مهنيين مستقلين أو خواص اقتصارت حسب نص هذا الأمر على مؤسسات القطاع الخاص.

شهدت مهنة المحاسبة تحولا عميقا بصدور القانون 08/91 المؤرخ في 91/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي نص في مادته الخامسة « تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة حسب الشروط التي يحددها هذا القانون » كلفت هذه المنظمة بتنظيم المهنة وحسن ممارستها، ورغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها هذا القانون إلا أن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي إحتفظت بها وزارة المالية، باعتبارها الهيئة الوصية المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر. [1]

تعزز هذا الطرح بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/29، الذي نص في مادته الرابعة « ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية »، يظم المجلس ثلاثة أعضاء عن كل تنظيم مهني، كلف المجلس بمهام

[1] مداني بن بلغيث، **تسيير الإنتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص11.

إصدار المعايير والتقييس المحاسبي، بالإضافة إلى عدة مهام أخرى كانت منوطة بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كالاعتماد، التكوين ومراقبة النوعية. [1]

تمثل عملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد فرصة متعددة الأبعاد لأصحاب المهنة نتيجة لمخطط الأعمال الذي يمكن أن تفرضه عملية الانتقال، ويستفيد منه أصحاب المهنة على مستوى المؤسسات ضمن أعمال المرافقة والإستشارة والمساعدة والوقوف على إعداد برامج إعلام آلي تتوافق مع النظام الجديد فحتى لو كان منطلق أصحاب المهنة وردود أفعالهم إتجاه هذا الوضع المحاسبي الجديد مرتبطة بحجم المكاسب وهو موقف مشروع، فإن هذه المكاسب ليست موحدة بالنسبة لجميع المهنيين نتيجة لمايلي:

- اختلاف مستوى التكوين والتأهيل لأصحاب المهنة؛
- الثقافة المحاسبية لأصحاب المهنة؛
- التموقع الجغرافي لأصحاب المهنة (القرب من مصدر صنع القرار).

وما دام النظام المحاسبي المالي الجديد يعد نسخة من النظام المحاسبي الفرنسي، فإن المهنيين الذين تلقوا تكوين أو مارسوا المهنة في فرنسا، ستكون لهم الأفضلية في جني ثمار الانتقال أكثر من نظراءهم الذين لم تتح لهم هذه الفرصة.

حرصت المنظمة منذ صدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على الاستعانة بخبراء من فرنسا لتكوين المكونين من أصحاب المهنة، ليتولوا فيما بعد التكوين لفائدة زملاءهم، لكن ما ميز هذه الدورات التكوينية هو الإهتمام بالجانب التقني الذي يهم أصحاب المهنة ويساعدهم على مسايرة عملية الانتقال وضمان العمل الجيد بالنظام الجديد دون الإهتمام بالجانب النظري، وتوالت الدورات التكوينية وانتشرت في مختلف المناطق، وتكفل أصحاب المهنة في مرحلة لاحقة بالتكوين لفائدة المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية والمهتمين بالمحاسبة، فأصبحت عملية التكوين فرصة لجني المكاسب.

2.1 بالنسبة للتعليم المحاسبي

أهم ما ميز التعليم المحاسبي حتى نهاية الثمانينات، إشتراك برامج التعليم العالي في تدريس مقاييس المحاسبة ضمن تخصص المالية والمحاسبة، يتوج الدارس بعد أربعة سنوات مكللة بالنجاح بشهادة ليسانس مالية ومحاسبة، كما اقتصارت هذه البرامج على تدريس مقاييس المحاسبة استنادا إلى المخطط المحاسبي الوطني ومع بداية التسعينات عرفت برامج التعليم الجامعي بعض الإصلاحات من خلال الإجراءات التي أدخلتها

[1] قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جويلية 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائر، عدد 42، 2010، ص 04.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بفصل تخصص المالية عن المحاسبة، وبهذا شهد التعليم المحاسبي في الجزائر ميلاد أول شهادة ليسانس محاسبة، ومع هذه التحولات عرفت البرامج بعض التعديلات تتمثل أساسا في فصل بعض المقاييس المحاسبية وإدخال مقاييس جديدة أهمها (نظرية المحاسبة).

مع دخول الإصلاحات المحاسبية في الجزائر مرحلة التطبيق، كان لابد على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي تعديل برامج التدريس المحاسبي، حيث أرسلت هذه الأخيرة بتاريخ 17 نوفمبر 2009 مراسلة بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرفقة بتعليمة وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، والتي أعتبرت حسب مراسلة الوزارة وثيقة عمل بيداغوجية أساسية ينبغي الإسترشاد بها من قبل الأساتذة، كما أوصت المراسلة بأن يولى مسئولي الكليات المعنية إهتمام كبير أثناء تقديم وتقييم عروض التكوين أن تتضمن هذه الأخيرة المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي، ومع هذا لم تتضمن هذه المراسلة أية إشارة لمحتوى برامج التدريس الجديدة أو أية دعوة لتقديم مقترحات بخصوص هذه البرامج، كما لم يسبقها و لم يليها أية دعوة لعقد لقاءات أو دورات تكوينية لضمان تحديد هذه البرامج وتجانس طرق التدريس في مختلف الجامعات، واستعراض ومناقشة المشاكل التي قد تواجه العملية التعليمية خلال هذه المرحلة الانتقالية. [1]

3.1 بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة

بغض النظر عن الغموض الذي يكتنف عمل هذه الهيئة المكلفة بإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، والظروف التي توصلت فيها إلى إرساء النظام المحاسبي المالي الجديد، والخيارات والإستراتيجية التي تبنتها من خلال أعمال التوحيد المحاسبي الدولي، تبقى الجهود التي تبذلها لضمان الانتقال الناجح لهذا النظام تكاد تكون عديمة التأثير، نتيجة لعلاقتها بأصحاب المهنة وكذا علاقتها مع المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيق هذا النظام، ولعل أهم المشاكل المرتبطة بضعف أداء هذه الهيئة تتمثل في مايلي:

- انعدام مخطط تكوين طويل المدى (تكوين المكونين)؛
- عدم اعتماد تجارب نموذجية ثم تعميم التجربة بعد إجراء محاكاة فعلية وتقييمها؛
- ضعف سياسات الإتصال المعتمدة من قبل المجلس (لقاءات، ملتقيات، أيام دراسية)؛
- الانشغال بعملية الانتقال وإهمال مستقبل العلاقة مع هيئة التوحيد الدولية، خاصة إذا تعلق الآمر بمراجعة وإلغاء بعض المعايير أو اعتماد أخرى جديدة، فعملية التكييف دورية ومستمرة تقتضي علاقة قوية مع هذه الهيئة؛

[1] مداني بن بلغيث، تسيير الإنتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، مرجع سبق ذكره ص 14.

– مسار التوحيد معقد يقتضي تفعيل دور كل الفئات المعنية وخاصة أصحاب المهنة والمؤسسات باعتبارهم معنيين مباشرة بتطبيق هذا النظام، إلا أن مساهمة هاتين الفئتين في المجلس تطوعية، وهو ما يطرح مسألة جدية مساهمة هذه الفئات وقدرتها على العطاء؛

– اقتصار دور هيئة التوحيد في الجزائر فيما يخص برامج الإعلام الآلي على إصدار مرسوم تنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/27 المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي وترك باقي العمل للسوق.

4.1 بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية

يمكن تقسيم المؤسسات التي كانت ملزمة بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى: [1]

1.4.1 كيانات غير ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي

حددت المادة 02 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الكيانات الغير ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال تحديد سقف لرقم الأعمال وعدد المستخدمين حسب نوع النشاط، والذي يجب أن لا يتجاوزه الكيان لكي لا يجبر على تطبيق النظام المحاسبي المالي ويمكنه عندها مسك محاسبة مالية تسمى بالمحاسبة المالية المبسطة.

قد يكون الأمر ملائم بالنسبة لهذه المؤسسات، لأن إجراءات التصريح الجبائي وحجم ومحتوى القوائم المالية التي تقدم لإدارة الضرائب ستخف كثيرا نتيجة لتبسط الإجراءات باعتماد المحاسبة المبسطة عكس ما كان عليه الأمر مع تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، حيث كانت القوائم المالية المطلوبة والإجراءات موحدة بالنسبة لكل المؤسسات التي تخضع لنظام التصريح الحقيقي مهما كان حجمها.

2.4.1 كيانات ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي

بالنسبة للكيانات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي والتي تملك الإمكانيات المالية والبشرية الكافية بإمكانها التعامل مع عملية الانتقال وقد تلجأ حتى للاستعانة بالخبرات الأجنبية، وهذا ما تم بالفعل في بعض المؤسسات الوطنية مثل سونطراك التي أرسلت بعض المحاسبين لتلقي تكوينا في فرنسا، كما يمكن لهذه المؤسسات التعاقد مع مؤسسات مختصة لإنجاز برامج إعلام آلي قوية، فاهتمام هذه الشركات بالموضوع كان مبكرا نتيجة لنشاطها وبعدها الدولي، حيث عملت منذ زمن على تقريب ممارساتها المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية.

[1] نفس المرجع السابق، ص 13.

أما الكيانات التي لا تملك الإمكانيات المالية والبشرية الكافية، ستواجه حتما صعوبات جسيمة وعراقيل تحول دون ضمان الانتقال الجيد والسليم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، خاصة وهذه العملية لا تتوقف فقط عند تحويل حسابات أو شكل القوائم المالية، بل تقتضي تغير جذري للثقافات والممارسات المحاسبية السائدة والتي تجذرت منذ زمن، كما تتطلب عملية الانتقال تكاليف باهظة واستثمارات حقيقية في الوسائل المادية الضرورية لضمان الانتقال السليم، مثل البرامج والوثائق اللازمة للمعالجة المحاسبية وفق النظام الجديد.

2. منهجية الإنتقال نحو النظام المحاسبي المالي

يعتبر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد وتطبيقه لأول مرة عملية جد صعبة ومعقدة، لذا أصدرت وزارة المالية بعد أخذ رأي المجلس الوطني للمحاسبة تعليمة رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2010 تهدف إلى تحديد كيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

1.2 الأحكام العامة

يمثل التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي المقرر بمقتضى القانون رقم 07-11 لسنة 2007 الذي تم تأجيل دخوله حيز التنفيذ إلى الأول من جانفي 2010 طبقا قانون المالية التكميلي لسنة 2008، تغيير في الطرق المحاسبية ويشمل هذا التغيير، تغيير المبادئ، الأسس، الإتفاقيات، القواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية.

وتعالج الآثار المترتبة عن تغير الطرق للسنة المالية السابقة أو تصحيح الأخطاء عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة، بتصحيح أو تقويم الرصيد الإفتتاحي للنتائج غير الموزعة (حسم من رصيد حساب ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية، أو من حساب الإحتياطي الذي يناسب النتائج عير الموزعة) وحينها يعمد إلى تكيف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان إمكانية المقارنة بين الفترتين، وإذا كان هذا التصحيح أو التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن إنجازه بصورة مرضية، تقدم التوضيحات اللازمة في ملحق الكشوف المالية.

2.2 إجراءات التنفيذ

حددت هذه التعليمة الإجراءات الواجب إتباعها عن الانتقال أو تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، فيجب أن تحضر وتعرض الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية 2010 كما لو كان الكيان ينجز دائما كشوفه المالية طبقا للأحكام الواردة في هذا التنظيم الجديد، لذا فيجب أن تطبق الأحكام الجديد بأثر رجعي، إلا إذا تعذر تحديد مبلغ التصحيح الخاص بالسنوات المالية السابقة بشكل مقبول كما يجب على الكيانات القيام بمايلي: [1]

- إعداد ميزانية إفتتاحية في الأول من جانفي 2010 طبقا للتنظيم الجديد؛
- إعادة معالجة المعلومات المالية المتعلقة بالسنة المالية 2009 بهدف ضمان قابليتها للمقارنة مع المعلومات المالية المتعلقة بالسنة المالية 2010 المعروضة طبقا للتنظيم الجديد.
- تسجل في حسابات الأموال الخاصة للميزانية الإفتتاحية التصحيحات المتتالية لإعادة المعالجة المفروضة بفعل أول تطبيق للتنظيم المحاسبي الجديد؛
- عرض التفسيرات المفصلة لآثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة.

يؤدي التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي الجديد إلى إدراج الأصول والخصوم الغير مقيدة سابقا والتي يجب أن تسجل طبقا لشروط التقييم والإدراج في الحسابات بمقتضى التنظيم الجديـــد، وإلغاء بعض الأصول والخصوم المقيدة والتي لا تتوفر على شروط الإدراج في الحسابات بمقتضى التنظيم الجديد، وإعادة ترتيب بعض الأصول والخصوم.

1.2.2 إدراج الأصول والخصوم غير المدرجة سابقا

يستلزم التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي الجديد إدراج في الميزانية الإفتتاحية الأصول والخصوم المعنية بشروط الإدراج في الحسابات، المقررة بمقتضى التنظيم المحاسبي الجديد، لا سيما:

- مصاريف التطوير المسجلة ضمن الأعباء، والتي تعتبر تثبيتات معنوية حسب المعايير الجديدة؛
- الأصول الخاصة بعقود التأجير التمويلي والخصوم المقابلة؛
- مؤونات التقاعد والخدمات المماثلة الغير مسجلة؛
- الضرائب المؤجلة؛

[1] تعليمة وزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، مرجع سبق ذكره، ص 04.

- أصول وخصوم الشركات غير المدمجة والتي تتوفر فيها شروط الإدماج وفق معايير الإدماج.

2.2.2 إلغاء بعض الأصول والخصوم المدرجة سابقا

يؤدي التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي الجديد إلى إلغاء بعض الأصول والخصوم المدرجة في الميزانية الافتتاحية، التي لا تتوفر على شروط الإدراج في الحسابات الواردة في التنظيم الجديد لاسيما:

- المصاريف الإعدادية والأعباء مؤجلة؛
- مصاريف البحث المسجلة كتثبيتات؛
- مؤونات الإصلاحات الكبرى المحتسبة مسبقا؛
- مؤونات الأخطار الغير مقبولة كمؤونات أعباء؛
- الحصص المكتسبة في إطار تجميع الحسابات.

3.2.2 إعادة ترتيب بعض الأصول والخصوم

يجب عند التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي الجديد إعادة ترتيب أو إعادة تصنيف بعض الأصول والخصوم المدرجة في الميزانية الإفتتاحية في درجة أخرى:

- ترتيب الأصول والخصوم في الفئات جارية أو غير جارية؛
- ترتيب القيم المنقولة للتوظيف، التثبيتات في المحفظة في مختلف فئات الأصول المالية (الأصول الممتلكة إلى غاية أجل الإستحقاق، الأصول الممتلكة بغرض المعاملات، أصول متوفرة للبيع).

4.2.2 معالجة المعلومات المقارنة لسنة المالية 2009

بغرض ضمان قابلية مقارنة المعلومات المتعلقة بالسنة المالية 2010 مع تلك المتعلقة بالسنة المالية 2009، يمكن للكيانات إعادة تعديل بصفة رجعية طرق التقييم لبعض عناصر الكشوف المالية لكن هذا فقط في إطار عرض المعلومات المقارنة الظاهرة في الكشوف المالية لسنة المالية 2010، فعلى سبيل المثال:

- يجب أن تكون مؤونات الأعباء موضوع تحيين، إذا كان لها أثر معتبر في عرض الكشوف المالية؛
- يجب أن تقيم الأصول الممتلكة بغرض المعاملات والأصول البيولوجية بالقيمة السوقية

5.2.2 إستثناءات التطبيق الرجعي للتنظيم الجديد

يمكن للكيانات أن تستثني من التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي مايلي:

- مبلغ التصحيح المتعلق بالسنوات المالية السابقة إذا تعذر تحديده بشكل معقول؛
- إذا وجدت أحكام انتقالية تسمح بمعالجة أخرى؛
- إذا كانت عملية معالجة حساب النتيجة لسنة 2009 تتطلب أعمال لا يمكن للكيانات إنجازها دون صعوبات كبيرة؛
- إذا كان التطبيق الرجعي لا يعطي معلومات ذات دلالة لمستعملي الكشوف المالية.

3.2 الأحكام المحاسبية

بغرض تحقيق عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، يجب على الكيانات إتباع الخطوات التالية:[1]

- إعداد جدول مقارن بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني وحسابات النظام المحاسبي المالي وضمان أن تتساوى مجاميع الميزانية الإفتتاحية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد مع مجاميع الميزانية الختامية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني.
- إجراء إعادة ترتيب للحسابات في درجات ومجموعات مثل الواردة في النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- الشروع في إعادة معالجة الحسابات إبتداءا من سنة 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي (إدراج عناصر الأصول والخصوم الواجب إدراجها وفق النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن تدرج وفق المخطط المحاسبي الوطني، إلغاء الأصول والخصوم المدرجة حسب المخطط والتي يجب أن لا تدرج حسب النظام المحاسبي المالي، مع إعادة تقييم الأصول والخصوم وفق قواعد التقييم الواردة في النظام المحاسبي المالي الجديد).

وبغرض تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، أعدة وزارة المالية جدول يبين الحسابات المستعملة وفق المخطط المحاسبي الوطني وما يقابلها حسب النظام المحاسبي المالي أرفق هذا الجدول مع التعليمة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 07.

المبحث الثاني: عرض الاستبيان

محاولة منا لإثراء موضوع البحث وتدارك أية نقص قد يلحق به ومعرفة وقياس درجة تطابق وجهات نظر الممارسين لمهنة المحاسبة حول متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، اعتمادنا على أسلوب التحري المباشر باستخدام الاستبيان الذي يعتبر من أكثر أدوات البحث شيوعا ومن أهم وسائل جمع البيانات والمعلومات، لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع البحث.

نتناول من خلال هذا المبحث عرضا مفصل عن الاستبيان بشقيه العادي والإلكتروني، والذي يعتبر قاعدة للدراسة الميدانية وهذا بعد التطرق للظروف التي تم فيها صياغته، وإعداد الأسئلة وإخضاع الاستمارة للتحكيم ثم الاختبار، إضافة إلى التطرق إلى مجتمع الدراسة والمشاكل التي واجهتنا خلال هذه الدراسة الميدانية.

1. مراحل إعداد الاستبيان

إنطلاقا من محتوى وإشكالية بحثنا، وبالاعتماد على عدة مراجع (كتب، أطروحة دكتوراه مواقع أنترنات) قمنا بإعداد هذا الاستبيان في شكليه، الاستبيان العادي والاستبيان الإلكتروني، وخلال إعداده مر بعدة مراحل تختلف حسب نوعه لكي يظهر في شكله الحالي.

1.1 بناء الاستمارة

بالنسبة للإستبيان العادي، تم تحميله على ورق Format A4 أعد باللغتين العربية والفرنسية وتكون من 27 سؤال، أما الاستبيان الإلكتروني فقد تم إعداده باللغة الفرنسية على العنوان الشخصي للباحث في موقع فيس بوك (Face book)، الذي يتيح ضمن أدواته (Sondage) إمكانية إعداد ونشر وتوزيع الاستبيان، وبه خاصية يمكن باستعمالها منع الشخص من المشاركة أكثر من مرة واحدة، كما يتيح إمكانية إستقبال النتائج ويساعد على تحليلها من خلال الخصائص والأدوات التي يوفرها [1]، وتضمن الاستبيان الالكتروني 42 سؤال.

قبل نشر الاستبيان وتوزيعه خضع للتحكيم من قبل أساتذة مختصين في المحاسبة، سعيا منا للتأكد من سلامة بناء الاستمارة وخاصة من حيث:

[1] http://apps.facebook.com/mes-sondages/sondage-3156.

- دقة الأسئلة؛
- مدى شمولية الأسئلة؛
- هل تمكننا من الوصول للهدف المنشود.

وكانت هذه المرحلة جد مفيدة، حيث مكنتنا من الأخذ بعين الإعتبار ملاحظات الأساتذة واتخاذ بعض الإجراءات، حيث قمنا بتعديل بعض الأسئلة والاستغناء عن البعض الأخر، وبعد تعديل الاستبيان وإعادة صياغته، خضع لعملية اختبار أولي (Test) من أجل معرفة مدى إمكانية الإجابة عن الأسئلة التي تضمنها هذا الاستبيان ولتجنب أي ملل قد يلحق بالمستقصي، وبناءا على كل هذه الملاحظات قمنا بإعادة صياغة الاستبيان لكي يظهر في شكله النهائي (أنظر الملحق).

2.1 نشر وتوزيع الاستمارة

بالنسبة للإستبيان العادي فقد قمنا بتوزيعه ونشره بالاعتماد على عدة طرق منها:

- الإتصال المباشر بأفراد العينة من الممارسين لمهنة المحاسبة كمهنة حرة (خبراء المحاسب ومحفظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) أو المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة.
- بالاستعانة ببعض الزملاء، سواءا زملاء الدراسة من نفس الدفعة أو زملاء المهنة.

اختلفت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة باختلاف طريقة توزيعها ونشرها وتراوحت بين:

- الحصول على الإجابات أثناء اللقاء الأول بالفرد المستجوب؛
- إعادة الإتصال بالفرد المستجوب لاستلام الإجابة؛
- الحصول على الإجابة عن طريق البريد أو الفاكس؛
- الحصول على الإجابة عن طريق البريد الإلكتروني للباحث المكتوب على استمارة الاستبيان العادي.

أما بالنسبة للإستبيان الإلكتروني فقد اعتمادنا في توزيعه ونشره أساسا على:

- الإتصال المباشر بالفرد وتزويده بالرابط الخاص بالاستمارة الإلكترونية وحثه على الإجابة.
- توجيه رسائل إلكترونية تحتوي على رابط الاستبيان الإلكتروني ونص يدعوهم للإجابة على مجموعة الأسئلة لمجموعة من أفراد العينة التي أتيحت لنا عناوين بريدهم الإلكتروني؛

- نشر الاستمارة الإلكترونية في بعض المواقع التي تجمع المهتمون بمهنة المحاسبة.

بعد ملء الاستمارة الإلكترونية من قبل الشخص المستقصي، وبمجرد الضغط على أيقونة الإرسال (Envoyer) التي تظهر أسفل الاستمارة الإلكترونية، تصل الإجابة مصحوبة بإشعار الوصول، الذي يرسل بصفة أوتوماتيكية على البريد الإلكتروني للباحث وعلى العنوان الشخصي للباحث في موقع فيس بوك (أنظر الملحق).

3.1 معالجة الاستمارة

بعد مرحلة الإعداد ثم النشر والتوزيع، تأتي مرحلة فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان العادي، والإجابات التي وردت إلكترونيا من خلال الاستمارة المنشورة على موقع فيس بوك والتي يتم جمعها بصفة تلقائية، مع تحديد مجموع ونسبة الإجابة على كل سؤال حسب الحالة، ونقوم بتجميع الإجابات تمهيدا لبناء قاعدة الاستبيان التي تتضمن المعطيات المستخلصة من إستمارات الاستبيان العادي والإلكتروني.

بعد تجميع الإجابات قمنا بتكميم المعطيات التي تحصلنا عليها من خلال الإستمارات المجمعة بإتباع أسلوب الترميز العددي بحيث:

- يرمز للجواب نعم بالعدد (1) والجواب بلا بالعدد (2)؛
- يرمز للخيار الأول بالعدد (1) والخيار الثاني بالعدد (2)والخيار الثالث بالعدد (3)...؛
- يرمز للولايات حسب الترقيم الإداري المعمول به (01 – 48).

2. هيكل الاستبيان

اعتمادنا في صياغة استمارة الاستبيان على الأسئلة المغلقة والتي تحتمل إجابة محددة، كي نستطيع تحديد أراء أفراد العينة حول مختلف المحاور التي يعالجها هذا الاستبيان، كما اعتمادنا على الأسئلة المفتوحة المتضمنة مجموعة من الخيارات للإجابات المحتملة لبعض القضايا المطروحة مع ترك المجال للمستجوب لإضافة وجهة نظره التي لم تتضمنها قائمة الإجابات، واعتمادنا في الأخير على سؤالين مفتوحين يمكن من خلالهما للمستجوب إبداء رأيه بكل حرية حول القضية الجوهرية موضوع الاستبيان، وتضمن الاستبيان 27 سؤال توزعت على أربعة مجموعات كمايلي:

- المجموعة الأولى: الأسئلة الممتدة من [1 – 5] تمثل الأسئلة العامة التي تتضمن معلومات نوعية عن أفراد العينة؛
- المجموعة الثانية: الأسئلة الممتدة من [6 – 11]، تهتم هاته المجموعة بالإصلاحات المحاسبية الأخيرة التي مست النظام المحاسبي في الجزائر ومدى اقتناع الممارسين لمهنة المحاسبة بهذه الإصلاحات؛
- المجموعة الثالثة: الأسئلة الممتدة من [12 – 17]، متعلقة بتكوين وتأهيل المحاسب لكي يستطيع تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- المجموعة الرابعة: الأسئلة الممتدة من [18 – 28]، أسئلة تتضمن مختلف الصعوبات التي قد تواجه المحاسب وتحول دون الإنتقال السريع والتطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي.

3. مجتمع الدراسة وحدودها

1.3 مجتمع الدراسة

بحكم أن الاستبيان يهدف لمعرفة مدى تطابق وجهات النظر حول متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، وبحكم أن المحاسب هو المعني بتطبيق هذا النظام إستهدف الاستبيان الممارسين لمهنة المحاسبة، وعليه تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين هما:

- الفئة الأولى: المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المنظمة (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)؛
- الفئة الثانية: الموظفين في المؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

كما لم يتم تحديد حجم العينة مسبقا قبل توزيع أو نشر الاستبيان، فالنسبة للإستبيان العادي قمنا بتوزيع حوالي 250 استمارة شملت الممارسين لمهنة المحاسبة سواءا موظفين أو معتمدين، وزعت معظم الإستمارات في ولاية تبسة وبعض الولايات القريبة بحكم مكان الإقامة، واعتمادنا في معظم الحالات على طريقة التسليم والإستلام المباشر مع الاستعانة ببعض الزملاء، أما بالنسبة للإستبيان الإلكتروني فاعتمادنا على توزيعه على إرسال رابطه في شكل دعوة لأكثر من 20 شخص، تحصلنا على بريدهم الإلكتروني بمختلف الطرق.

جدول رقم (01.4): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيـــــــــــان	الاستبيان العادي		الاستبيان الإلكتروني		المجمـــــــــوع	
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
الإستمارات الموزعة	250	100	20	100	270	100
الإستمارات المسترجعة	95	38	8	40	103	38.15
الإستمارات الغير مسترجعة	155	62	12	60	167	61.85
الإستمارات الملغاة	18	18.95	0	0	18	17.48
الإستمارات المستعملة	77	81.05	8	100	85	82.52

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى إستمارات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن العدد الإجمالي للإستمارات الموزعة قدر ب 270 استمارة منها 103 استمارة تم استرجاعها وهو ما يمثل نسبة 38.15 % من حجم العينة الإجمالي، في حين قدرة الإستمارات المفقودة أو الغير مسترجعة ب 167 استمارة ما يمثل نسبة 61.85 % رغم استفسارنا المستمر عن مصير هذه الإستمارات، وبعد تفحصنا للإستمارات المسترجعة تبين لنا أن 18 منها غير صالحة بسبب التناقض في الإجابات مما يعني عدم جدية الشخص المستجوب وبالتالي تم إلغاءها ليصبح العدد الإجمالي للإستمارات الصالحة للاستعمال يقدر ب 85 استمارة أي ما يعادل نسبة 82.52 % من إجمالي الإستمارات المسترجعة.

2.3 حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسة الميدانية بالبحث عن متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، من خلال تحديد مدى تطابق وجهات النظر لأفراد العينة التي تم حصرها في فئتين، فئة المهنيين المعتمدين وفئة الموظفين في المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة في ولاية تبسة بحكم تواجدنا وإقامتنا بهذه الولاية، كما إمتدت لبعض الولايات الشرقية المجاورة، عنابة،قسنطينة، خنشلة وسوق أهراس؛

- الحدود الزمنية: استمرت الدراسة الميدانية حوالي شهرين، حيث إمتدت من منتصف شهر نوفمبر 2010 إلى منتصف شهر جانفي 2011 نظرا لضيق الوقت المخصص لإجراء البحث والصعوبات التي واجهتنا للتقرب من أفراد المجتمع ورفض الكثير منهم الإجابة عن الأسئلة؛
- الحدود الموضوعية: إهتمت الدراسة بالنظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات تطبيقه دون سواها من المواضيع المحاسبية الأخرى.

4. مشاكل الدراسة

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لمعرفة مدى تطابق وجهات نظر أفراد العينة المستجوبة حول موضوع البحث، ورغم بلوغ عدد الإستمارات المسترجعة مستوى يسمح باعتمادها للدراسة، إلا أن هذه الدراسة واجهتها العديد من المشاكل والقيود نذكر منها:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفة، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير بعض الإستمارات الموزعة؛
- عدم وجود مواقع إلكترونية مجمعة للمؤسسات الاقتصادية العامة منها والخاصة حتى يتسنى للباحث التواصل مع الفئات المستهدفة؛
- عدم وجود عناوين بريدية أو إلكترونية مجمعة لمختلف أفراد العينة المعنية بالدراسة، مما يصعب على الباحث التواصل مع الفئة المستهدفة بشكل مباشر؛
- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية مختلفة الأمر الذي حال دون الإتصال المباشر بهم لتوضيح أي لبس قد يكتنف أفراد العينة.

المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

بعد استرجاع الإستمارات الموزعة، تم تفريغ البيانات من خلال جمع الإجابات المتحصل عليها بعد تكميمها في جدول بسيط يتكون من خمسة وثمانون (85) سطر بعدد الإجابات المتحصل عليها بعد استبعاد الإجابات الملغاة وتسعة وأربعون (49) عمودا بخانة لكل جواب رئيسي أو فرعي.

جدول رقم (02.4): نموذج لقاعدة تفريغ البيانات

رقم الاستمارة	ج1	ج2	.	.	ج13.أ	.	.	.	ج27	ج28
01	1	2	.	.	.	.	.	.	.	.
02	1	1	.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
85	2	1	.	.	.	.	.	.	.	.

المصدر: من تصور الباحث بالاعتماد على ترميز إستمارات الاستبيان (ملحق رقم 02)

كما تم تبويب الإجابات المتحصل عليها باستخدام برنامج SPSS إصدار 15.0، والذي يمثل مصدر لكافة الجداول التي تتضمن التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بالإجابات الواردة، إضافة للأشكال البيانية المرفقة ووفقا لهيكل الاستبيان تمت معالجة الإجابات حسب التقسيم التالي:

- الخصائص الديموغرافية للعينة؛
- الإصلاحات المحاسبية الراهنة،
- التكوين والتأهيل المحاسبي؛
- صعوبات التطبيق للنظام المحاسبي المالي.

1. الخصائص الديموغرافية للعينة

في هذا الجزء سوف نقوم بدراسة وتحليل المحور التمهيدي للإستبيان والذي يرتبط بمجموعة الأسئلة الممتدة من السؤال الأول (01) إلى غاية السؤال الخامس (05)، وهي الأسئلة المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للعينة (الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة،الولاية وقطاع النشاط).

1.1 الجنـــس

من خلال الجدول رقم 04، نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت 94.1 % في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث نسبة 5.9 %، ويرجع هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على مهنة المحاسبة مقابل عزوف العنصر النسوي عن الإهتمام بامتهان المحاسبة سواءا كمهنة حرة أو كوظيفة وهذا على الأقل الواقع الذي صادفناه أثناء توزيع إستمارات الاستبيان على العينة المستهدفة الشكل رقم (01.4).

جدول رقم (03.4): توزيع المشاركين حسب الجنس

البيـــــــــــان	التكـــرار	النســـبة %
الذكـــــــور	80	94.12
الإنـــــــاث	05	5.88
المجمـــــــــوع	85	100

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات المعالجة الإحصائية (ملحق رقم 04)

2.1 العمـــر

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة، وتراوحت بين (22 سنة – 56 سنة)، وعليه قمنا بتشكيل ثلاثة فئات عمرية كمايلي:

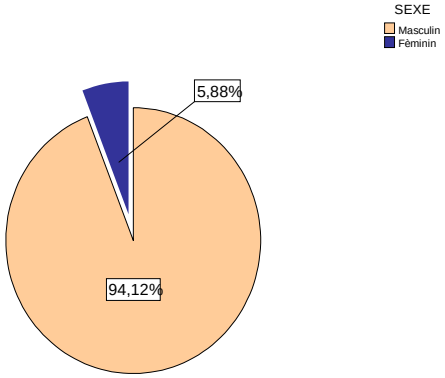
جدول رقم (04.4): توزيع المشاركين حسب العمر

البيـــــــــــان	التكـــرار	النســـبة %
أقل من 30سنة	11	12.94
30- 40	50	58.82
أكثر من 40 سنة	24	28.24
المجمـــــــــوع	85	100

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات المعالجة الإحصائية

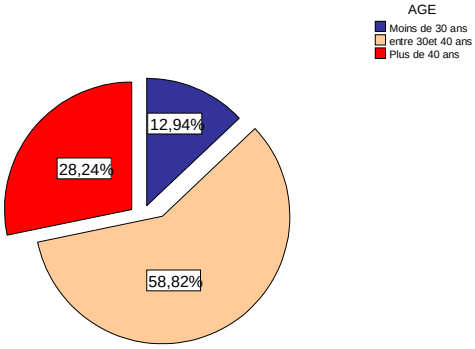
إنطلاقا من الجدول يمكن ملاحظة أن النسبة الكبيرة من المشاركين مركزة عند الفئـــة العمرية (30- 40) بنسبة 58.82 % تليها الفئة (أكبر من 40 سنة) بنسبة 28.24 % ثم الفئة (أقل من 30 سنة) بنسبة 12.94 %، ويرجع هذا بالأساس للميل نحو الفئات العمرية المتقدمة في السن نسبيا لافتراضنا أنها تحوز على خبرة ميدانية تساعد على التعامل الجيد مع الاستمارة، الشكل رقم (02.4).

الشكل رقم (01.4): توزيع المشاركين حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (03.4)

الشكل رقم (02.4): توزيع المشاركين حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (04.4)

3.1 الوظيفة

اعتمادنا في تصنيف وظائف المستجوبين إلى ثلاثة أصناف رئيسية وهي، الصنف الأول رئيس قسم ويجمع هذا الصنف رؤساء المكاتب ورؤساء أقسام ومصالح المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية العامة منها والخاصة، بينما الصنف الثاني مخصص للمحاسبين أما الصنف الثالث فيجمع المعتمدين في المحاسبة أي خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فكان توزيع أفراد العينة وفق الجدول التالي:

جدول رقم (05.4): توزيع المشاركين حسب الوظيفة

البيـــــــــــان	التكـــرار	النســـبة %
رئيـــس قسم	30	15.29
محاســـــــب	43	50.59
معتمد في المحاسبة	12	14.12
المجمـــــــــــوع	85	100

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات المعالجة الإحصائية

نلاحظ أن أكبر فئة وظيفية شاركت في الإجابة على أسئلة الاستبيان هي الفئة الثانية أي فئة المحاسبين بنسبة 50.29 %، تليها فئة رئيس قسم بنسبة 35.29 % أما فئة المعتمدين في المحاسبة فقد شاركت بنسبة 14.12 % من إجمالي حجم العينة، وهذا ما يعكس واقع انتشار كل فئة وظيفية شكل رقم (03.4).

4.1 الخبرة المهنية

اعتمادنا في توزيع سنوات الخبرة لأفراد العينة المدروسة على ثلاثة فئات سنوية، كل فئة لها مدى يقدر بعشرة سنوات، وقد اعتمادنا في إختيار الفئات على توزيع الفئات العمرية لأفراد العينة وتوزع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية وفق الجدول التالي:

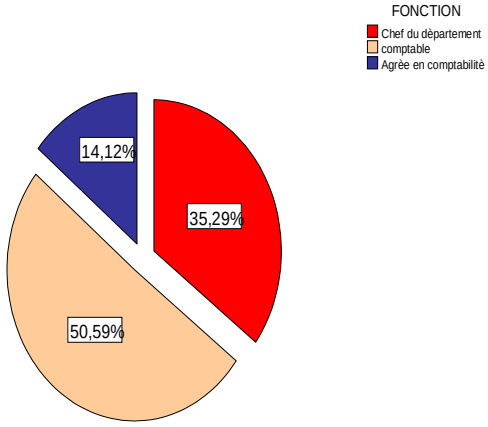
جدول رقم (06.4): توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية

البيـــــــــــان	التكـــرار	النســـبة %
أقل من 10 سنوات	28	32.94
20 -10	52	61.18
أكثر من 20 سنة	5	5.88
المجمـــــــــــوع	85	100

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات المعالجة الإحصائية

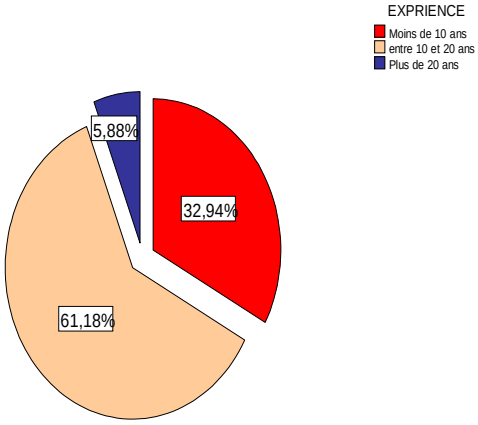
نلاحظ أن أغلبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الثانية أي (10- 20 سنة) بنسبة 61.18 %، تليها الفئة الأولى (أقل من 10 سنوات) بنسبة 32.94 % ثم الفئة الثالثة (أكثر من 20 سنة) بنسبة 5.88 %، وهذا ما يثبت تركيزنا في توزيع الإستبيان على الفئة التي لها سنوات خبرة معتبرة، شكل رقم (04.4).

الشكل رقم (03.4): توزيع المشاركين حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (05.4)

الشكل رقم (04.4): توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (06.4)

5.1 الولاية

نلاحظ من خلال الجدول رقم 08، أن أغلب أفراد العينة متمركزين في ولاية تبسة حيث يمثلون 66 فرد من مجموع 85 أي ما يمثل 77.65 % وهذا راجع بطبيعة الحال إلى كونها تمثل مقر الإقامة، أما بالنسبة لباقي الولايات فقد أكنت أكبر مشاركة من ولاية عنابة بنسبة 11.76 % تليها ولاية خنشلة بنسبة 4.71 % ثم ولاية سوق أهراس بنسبة 3.53 % وأخيرا ولاية قسنطينة بنسبة 2.35 %، الشكل رقم (05.4).

جدول رقم (07.4): توزيع المشاركين حسب الولاية

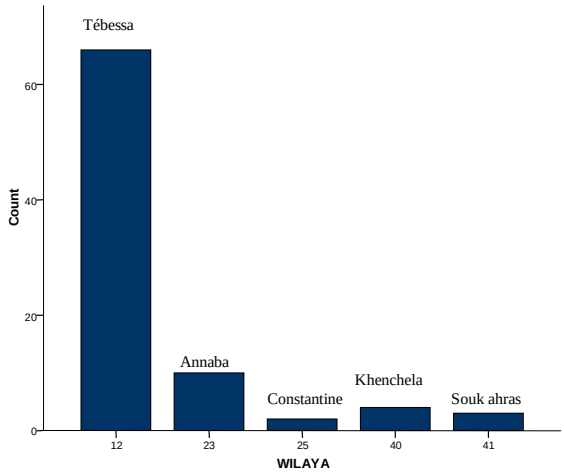
البيـــــــــــان	التكـــرار	النســـبة %
تبســـــــــة	66	77.65
عنابـــــــــة	10	11.76
خنشـــــــــلة	4	4.71
سوق أهـــــراس	3	3.53
قسنطينـــــــة	2	2.35
المجموع	85	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

6.1 القطاع

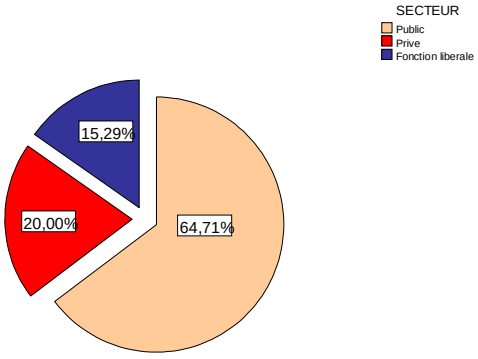
ينتمي 55 فرد من أفراد العينة إلى القطاع الحكومي أي ما نسبته 64.71 % من إجمالي المستجوبين، في ينتمي 20 % من أفراد العينة إلى القطاع الخاص بينما المستجوبين الذين ينتمون لقطاع الأعمال الحرة فقد بلغت نسبتهم 15.29 %، الشكل رقم (06.4).

الشكل رقم (05.4): توزيع المشاركين حسب الولاية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (07.4)

الشكل رقم (06.4): توزيع المشاركين حسب القطـــــاع



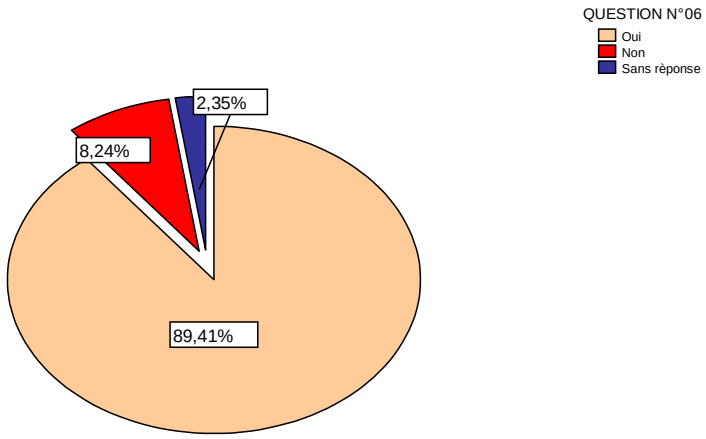
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

2. الإصلاحات المحاسبية

في هذا الجزء سوف نقوم بدراسة وتحليل المحور الأول من الاستبيان والذي يرتبط بمجموعة الأسئلة من السؤال السادس (06) إلى غاية السؤال الحادي عشر (11)، وتهتم هذه الأسئلة باستطلاع أراء المستجوبين حول الإصلاحات المحاسبية الراهنة التي نجم عنها تبني النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى قناعتهم بهذه الإصلاحات.

1.2- بالنسبة للسؤال السادس المتعلق بقدرة الممارسات المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني PCN على مواكبة التحولات الاقتصادية الراهنة، فإن نسبة 89.41 % من المستجوبين يرى بأن هذه الممارسات لم تستطع مواكبة التحولات الاقتصادية، في حين يرى نسبة 8.24 % من المستجوبين العكس (أي أن الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي إستطاعت أن تواكب التحولات الاقتصادية الجديدة)، بينما إمتنعت نسبة 2.35 % عن الإجابة، الشكل رقم (07.4).

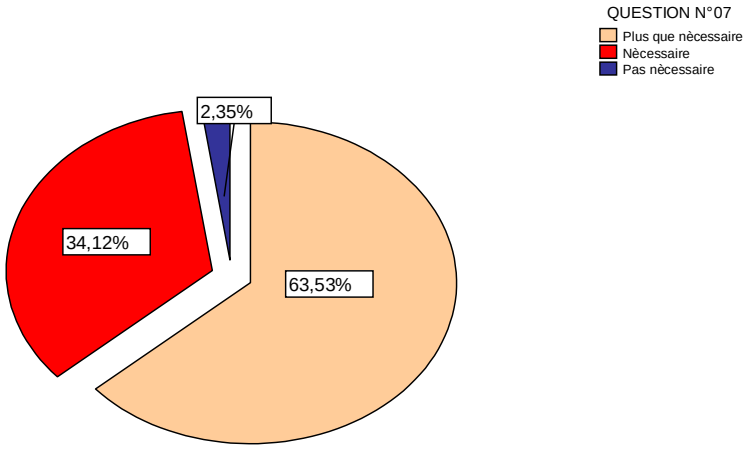
الشكل رقم (07.4): عدم قدرة المخطط المحاسبي الوطني PCN على مواكبة التحولات الإقتصادية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

2.2– أظهرت الدراسة فيما يتعلق بالسؤال السابع حول ضرورة الإصلاحات المحاسبية، أن نسبة 63.53 % من المستجوبين ترى أن هذه الإصلاحات ضرورية جدا لمواكبة التحولات الاقتصادية، في حين نسبة 31.12 % ترى أن الإصلاحات ضرورية، وعلى العكس تمام يرى نسبة 2.35 % عدم ضرورة الإصلاحات، وعليه يمكن أن نلاحظ أن هناك إجماع شبه كلي على ضرورة الإصلاحات المحاسبية الراهنة لمواكبة التحولات الاقتصادية والإنتقال من الإقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق الشكل رقم (08.4).

الشكل رقم (08.4): ضرورة الإصلاحات المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

3.2– فيما يتعلق بالسؤال الثامن المتعلق بأسباب إصلاح النظام المحاسبي، فقد تباينت أراء المستجوبين وتوزعت على مختلف العناصر المحددة سلفا في قائمة الاستبيان.

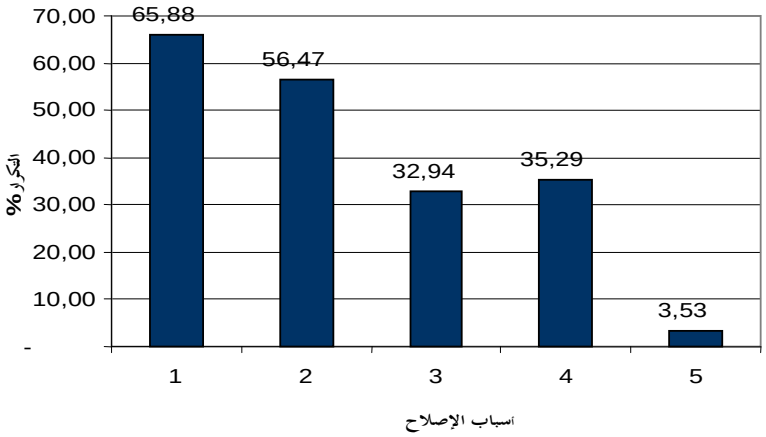
جدول رقم (08.4): أسباب إصلاح النظام المحاسبي

الأسباب	التكرار	النسبة %
الإصلاحات الاقتصادية الراهنة	56	65.88
متطلبات المناخ الدولي	48	56.47
تنظيم المهنة	28	32.94
فرضتها هيئات دولية	30	35.29
أسباب أخرى	3	3.53

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

ما يمكن ملاحظته من خلال النتائج الواردة في هذا الجدول هو عدم تجانس أراء المستجوبين حول أسباب إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة، والإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، إلى أن أغلب المستجوبين يرجعون أسباب الإصلاحات المحاسبية إلى الإصلاحات الاقتصادية الراهنة أي متطلبات المناخ الإقتصادي الجديد، الشكل رقم (09.4).

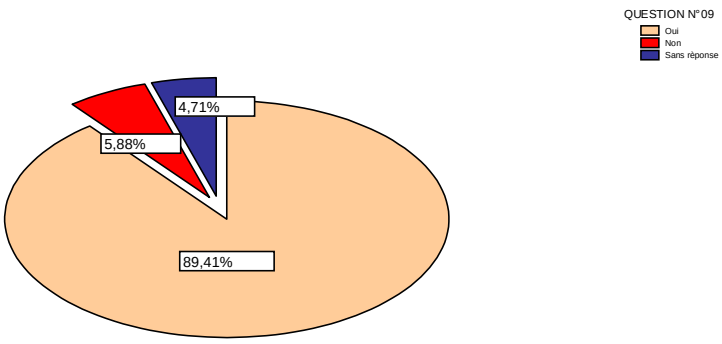
الشكل رقم (09.4): أسباب إصلاح النظام المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (08.4)

4.2– بالنسبة للسؤال التاسع حول قناعة أصحاب المهنة بالإصلاحات التي عرفها النظام المحاسبي في الجزائر، فقد عبر 89.41 % من المستجوبين على أنهم مقتنعين بهذه الإصلاحات، في حين عبر 5.88 % على عدم اقتناعهم بالإصلاحات وامتنع 4.71 % عن الإجابة، وعليه فهناك إجماع من معظم المهنيين عل اقتناعهم بالإصلاحات المحاسبية التي إنتهجتها الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد الشكل رقم (10.4).

الشكل رقم (10.4): الإقتناع بالإصلاحات المحاسبية

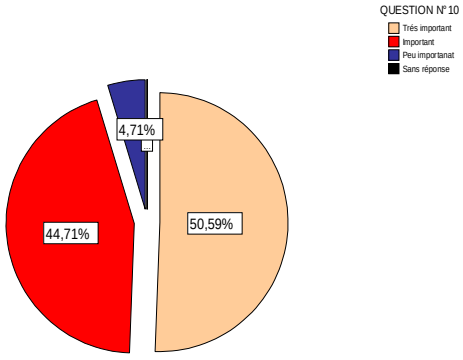


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

5.2- تبين لنا من خلال الإجابات المتعلقة بالسؤال العاشر المتضمن كيفية تقييم التغيرات التي طرأت على الممارسات المحاسبية بصدور النظام المحاسبي المالي، أن نسبة 50.59 % من المستجوبين يرون أن هذه التغيرات هامة جدا، في حين يرى 44.71 % من المستجوبين أن التغيرات هامة ويعتقد 4.71 % من المستجوبين أن هذه التغيرات قليلة الأهمية، وعليه يمكن القول أن هناك إجماع شبه كلي حول أهمية التغيرات التي عرفتها الممارسات المحاسبية بصدور النظام المحاسبي المالي من قبل أغلبية أفراد العينة الشكل رقم (11.4).

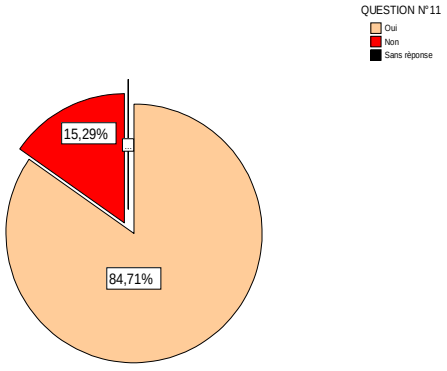
6.2- عن السؤال الحادي عشر، يرى نسبة 84.71 % من المستجوبين أنه من الصعب عن المحاسب التخلي عن الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني، في حين يعتقد نسبة 15.29 % من المستجوبين عكس ذلك ويرون أن المحاسب لن يواجه أية مشاكل أو صعوبات في التخلي عن هذه الممارسات، وتطبيق إجراءات محاسبية جديدة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الشكل رقم (12.4).

الشكل رقم (11.4): أهمية التغيرات التي طرأت على الممارسات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

الشكل رقم (12.4): صعوبة التخلي على الممارسة المحاسبية المسندة للمخطط



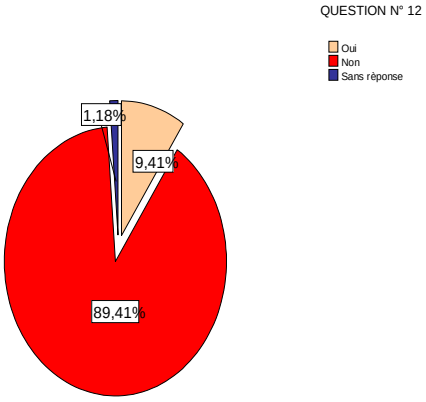
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

3. التكوين والتأهيل المحاسبي

يرتبط هذا الجزء بمجموعة الأسئلة الممتدة من السؤال الثاني عشرة إلى السؤال السابع عشر وتهتم هذه المجموعة من الأسئلة بموضوع تكوين وتأهيل المحاسب في خضم الجهود المبذولة والاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

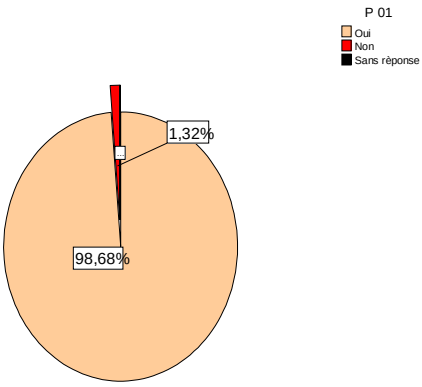
1.3- بالنسبة للسؤال الثاني عشر، يرى غالبية المستجوبين أن المحاسب بخبرته الحالية غير قادر على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وهذا بنسبة 89.41 %، في حين ترى نسبة 9.41 % العكس تماما إي أن المحاسب بخبرته الحالية قادر على تطبيق النظام، وامتنع 1.18 % عن الإجابة، الشكل رقم (13.4) كما أجمع معظم المستجوبين الذين عبروا عن عدم قدرة المحاسب بخبرته الحالية على تطبيق النظام المحاسبي المالي تأيدهم لإعادة تكوين وتأهيل المحاسب بنسبة 98.68 %، فيما عبرت نسبة 1.32 % أنها ضد فكرة إعادة التكوين الشكل رقم (14.4).

الشكل رقم (13.4):الخبرة الحالية والقدرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

الشكل رقم (14.4):إعادة تكوين المحـــاسب



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

2.3- أظهرت إجابات المشاركين على السؤال الثالث عشر أن نسبة 30.59 % منهم لم تتابع دورات تكوينية، في حين تابعت نسبة 69.41 % دورات تكوينية عن النظام المحاسبي المالي إلا أن مكان التكوين ومدته اختلفت من مستجوب إلى أخر، الشكل رقم (15.4).

وعند قيامنا بتحديد ثلاثة مجالات لمدة التكوين أقل من شهر حيث يعتبر التكوين قصير المدى، بين شهر وستة أشهر يعتبر تكوين متوسط المدى في حين يعتبر التكوين لمدة تفوق الستة أشهر تكوين طويل المدى، تحصلنا على النتائج الآتية:

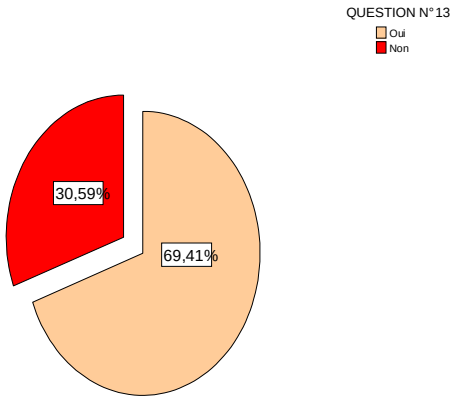
جدول رقم (09.4): فترة التكوين

البيـــــــــــــان	التكـــرار	النســـبة %
أقل من شهر	30	50.85
بين شهر وستة أشهر	24	40.68
أكثر من ستة أشهر	5	8.47
المجمـــــــــــوع	59	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

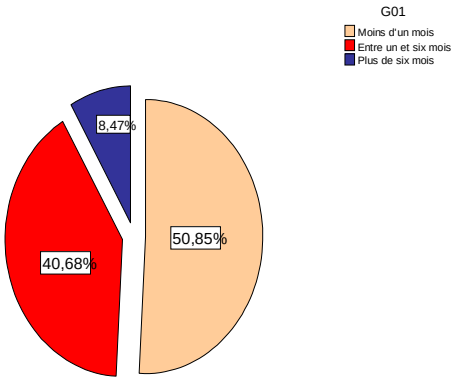
نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة 50.85 % من إجمالي المستجوبين الذين تابعوا دورات تكوينية، كانت فترة التكوين أقل من شهر في حين تابعت نسبة 40.68 % تكوين متوسط المدى لمدة بين شهر وستة أشهر، وتابعت نسبة 8.47 % تكوين طويل المدى لفترة تتجاوز الستة أشهر، وعليه يمكن القول أن أغلبية المشاركين الذين تلقوا تكوين، كان تكوينهم لفترة قصيرة أو متوسطة المدى الشكل رقم (16.4).

الشكل رقم (15.4): متابعة التكوين



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

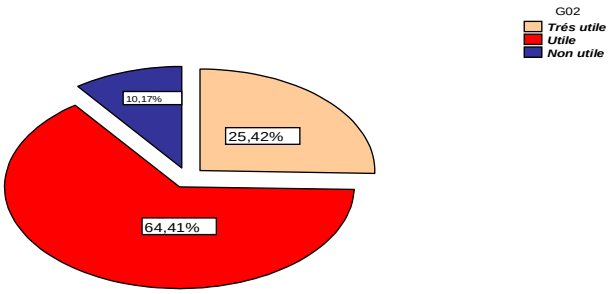
الشكل رقم (16.4): فترة التكوين



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (09.4)

أما فيما يخص تقيم التكوين، ترى نسبة 64.41 % من المستجوبين الذين تابعوا دورات تكوينية أن هذه الدورات مفيدة، فيما ترى نسبة 25.42 % أن الدورات التكوينية مفيدة جدا، كما تعتقد نسبة 10.17 % أن التكوين غير مفيد، الشكل رقم (17.4).

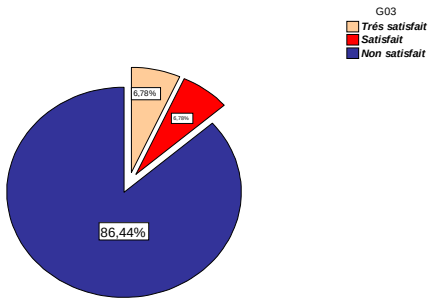
الشكل رقم (17.4): تقييم التكوين



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على
مخرجات المعالجة الإحصائية

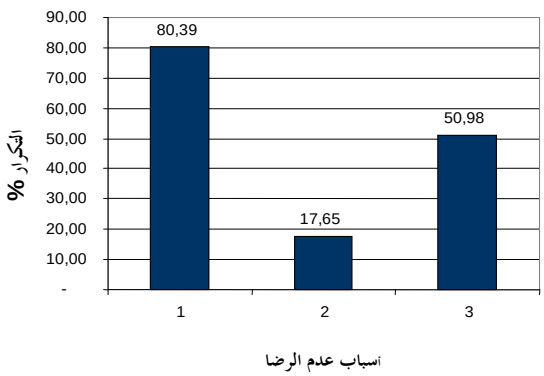
وفيما يخص السؤال المتعلق بمدى الرضا عن التكوين، عبر جل المشاركين على عدم رضاهم عن هذا التكوين بنسبة 86.44 %، إلا أن ردودهم حول أسباب عدم الرضا فقد توزعت على العناصر الثلاثة المحددة سلفا في استمارة الاستبيان، فتحصل الخيار الأول فترة التكوين قصيرة وغير كافية على أكبر نسبة وهي 80.39 %، يليه الخيار الثالث الإهتمام بالجانب النظري على حساب الجانب التطبيقي الذي تحصل على 50.98 %، وفي الأخير الخيار الثاني الذي يرجع سبب عدم الرضا إلى غياب مكونين مؤهلين على دراية كافية بالنظام المحاسبي المالي بنسبة 17.65 %، الشكل رقم (19.4).

الشكل رقم (18.4): مدى الرضا عن التكوين



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على
مخرجات المعالجة الإحصائية

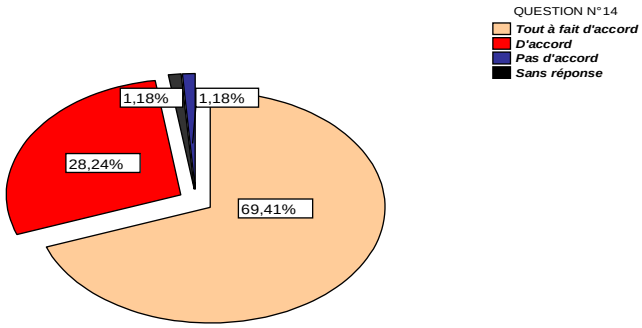
الشكل رقم (19.4): أسباب عدم الرضا



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على
مخرجات المعالجة الإحصائية

3.3– وعن السؤال الرابع عشر الذي وجه للمستجوبين لمعرفة موقفهم من فكرة تنظيم مؤتمرات تجمع المحاسبين لتبادل وجهات النظر حول كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي، تبين لنا أن أغلبية المستجوبين مع تنظيم مثل هذه الندوات، الشكل رقم (20.4).

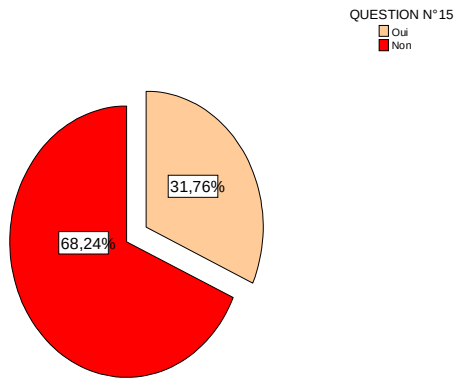
الشكل رقم (20.4): الموقف من المؤتمرات والندوات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

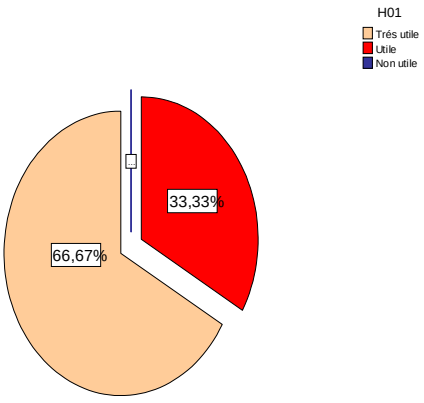
4.3– تبين لنا من خلال الإجابات المتعلقة بالسؤال الخامس عشر أن نسبة 31.76 % فقط من إجمالي المستجوبين حظروا مؤتمرات نظمت للتشاور حول كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفيما يخص تقييم هذه الدورات فترى نسبة 66.67 % من إجمالي المستجوبين الذين حضروا هذه المؤتمرات أنها مفيدة جدا في حين ترى نسبة 33.33 % أن هذه المؤتمرات مفيدة، وعليه يمكن ملاحظة أن هناك إجماع تام حول الدور الإيجابي لهذه الندوات الشكل رقم (22.4).

الشكل رقم (21.4): نسبة حضور المؤتمرات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

الشكل رقم (22.4): تقييم المؤتمرات

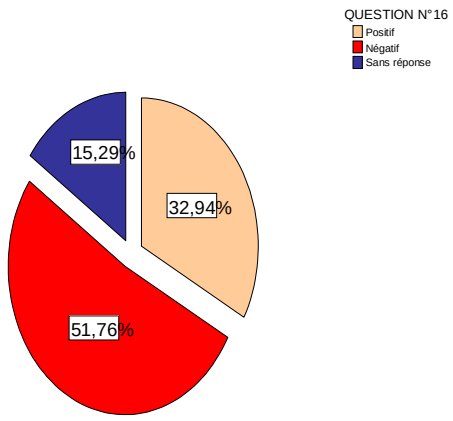


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

5.3- وعن السؤال السادس عشر المتعلق بأثر التكوين الأكاديمي على الممارسات المحاسبية لخرجي الجامعات، تباينت ردود المستجوبين حيث ترى نسبة 32.94 % أن الأثر إيجابي فيما ترى نسبة 51.76 % أن الأثر سلبي وامتنعت نسبة 15.29 % عن الإجابة، الشكل رقم (23.4).

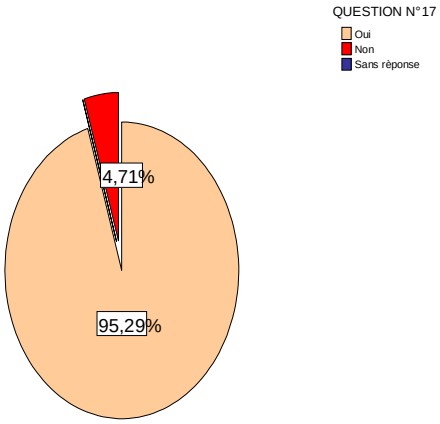
6.3- أظهرت إجابات المشاركين على السؤال السابع عشر أن نسبة 95.29 % تؤمن بضرورة إصلاح منظومة التعليم والتكوين للمحاسبين لتتماشى والنظام المحاسبي المالي الجديد، في حين إمتنع أربعة مستجوبين عن الإجابة أي نسبة 4.71 % ، الشكل رقم (24.4).

الشكل رقم (23.4): أثر التكوين الأكاديمي على الممارسات المحاسبية لخرجي الجامعات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

الشكل رقم (24.4): الموقف من إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

4. صعوبات التطبيق

يتعلق هذا الجزء بمجموعة الأسئلة الممتدة من السؤال الثامن عشر إلى السؤال السابع والعشرون وتهتم هذه المجموعة من الأسئلة بمختلف الصعوبات والمشاكل التي واجهت المحاسب في تطبيقه للنظام المحاسبي المالي الجديد.

1.4- بالنسبة للسؤال الثامن عشر المتضمن إذا ما واجه المستجوبين مشاكل عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، أكدت نسبة 92.94 % أنها واجهتها مشاكل في التطبيق، بينما نسبة 7.06 % لم تواجه أية مشاكل، كما تباينت آراؤهم حول كيفية التصرف لمواجهة هذه المشاكل وتوزعت على مختلف الإجراءات المقترحة سلفا والمحددة في استمارة الاستبيان.

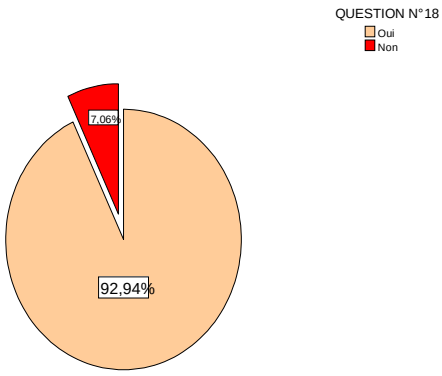
جدول رقم (10.4): إستراتيجية مواجهة مشاكل تطبيق النظام

البيـــــــــــان	التكـــرار	النســـبة %
إعلام إدارة المؤسسة / للتصرف	32	39.02
إستشارة المهنيين والزملاء في المؤسسات الأخرى	38	46.34
أخذ رأي الهيئات المكلفة بالسهر على تطبيق النظام	15	18.29
بالرجوع للمخطط الوطني المحاسبي	42	51.22
بالرجوع لكيفية المعالجة وفق معايير المحاسبة الدولية	32	39.02
استنادا إلى نماذج محاسبية مشابهة مثل PCG	21	25.61

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

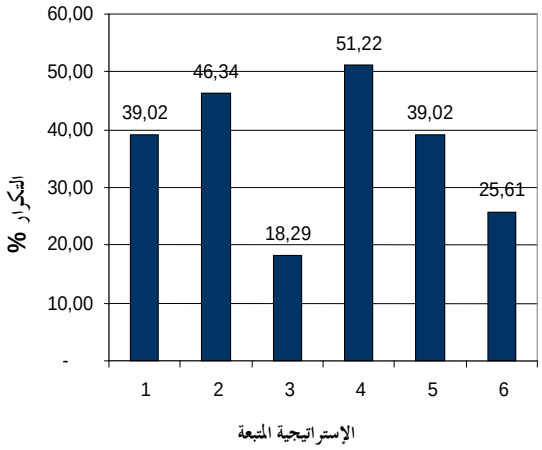
ما يمكن ملاحظته من خلال هذه النتائج هو التباين الذي ميز ردود المهنيين حول كيفية التصرف حيث تحصل الخيار الرابع على أعلى نسبة 51.22 % يليه الخيار الثاني بنسبة 46.34 % ثم الخيار الأول والخامس بنسبة 39.02 % ثم الخيار السادس بنسبة 25.61 % وأخيرا الخيار الثالث بنسبة 18.29 %، ويرجع اختلاف وجهات نظر أصحاب المهنة حول كيفية التصرف مع المشاكل التي واجهتهم أثناء تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غياب هيئة رسمية مكلفة بتوحيد الممارسات المحاسبية وإبداء الرأي حول المشاكل التي يواجهها المحاسب عند تطبيق هذا النظام، كما يمكن ملاحظة أثر الممارسات المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني على أصحاب المهنة حيث تحصل خيار الرجوع إلى التطبيقات التي كانت سائدة وفق المخطط المحاسبي الوطني على أعلى نسبة، الشكل رقم (26.4).

الشكل رقم (25.4): مشاكل التطبيق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

الشكل رقم (26.4): إستراتيجية مواجهة مشاكل التطبية،

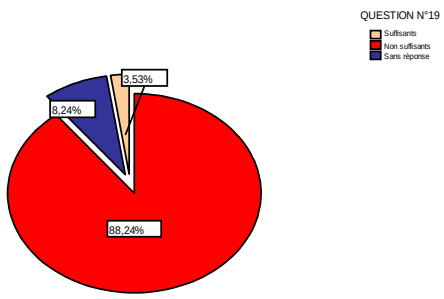


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (10.4)

2.4- تبين لنا من خلال إجابات المشاركين على السؤال التاسع عشر أن نسبة 88.24 % ترى أن النصوص القانونية المتعلقة بكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي الصادرة لحد الآن غير كافية، في حين ترى نسبة 3.53 % العكس، كما إمتنعت نسبة 8.24 % عن الإجابة، وعليه هناك إجماع حول عدم كفاية الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالية لتوضيح كيفيات التطبيق، الشكل رقم (27.4).

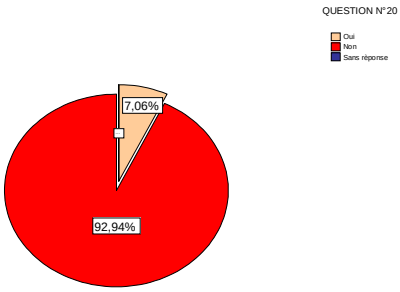
3.4- أما فيما يخص السؤال العشرون، افترى نسبة 92.94 % من المشاركين أن الفترة بين تاريخ صدور النظام المحاسبي المالي وتاريخ إلزامية تطبيقه لم تكن كافية لتأهيل المؤسسة وتحضيرها كي تستطيع تطبيق هذا النظام، فيما يرى باقي المشاركين العكس، النشكل رقم (28.4).

الشكل رقم (27.4): الإطار القانوني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

الشكل رقم (28.4): فترة التأهيل



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

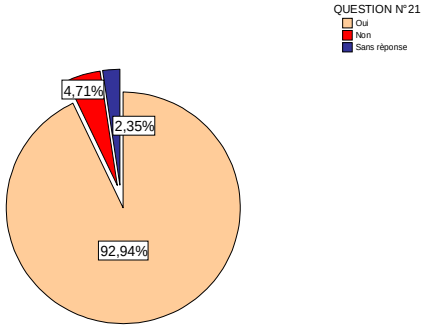
4.4- بالنسبة للسؤال الحادي والعشرون، يعتبر غالبية المستجوبين بنسبة تقدر ب 92.94 % من إجمالي المشاركين أن الممارسات المحاسبية في الجزائر تتأثر بالتنظيم الجبائي، في حين ترى نسبة 4.71 % عكس ذلك حيث تعتبر التنظيم الجبائي الجزائري ليس أثر على الممارسات المحاسبية، كما إمتنع نسبة 2.35 % عن الإجابة، الشكل رقم (29.4).

5.4- اختلفت أراء المستجوبين حول السؤال الثاني والعشرون المتضمن استطلاع أرائهم حول التوافق بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي، حيث تعتقد نسبة 17.65 % أن هناك توافق في حين ترى نسبة 77.65 % أن النظام الجبائي الحالي لا يتوافق مع النظام المحاسبي المالي، وامتنعت نسبة 4.71 % عن الإجابة، وعليه فقد أجمع معظم المستجوبين على هناك عدة نقاط اختلاف بين النظام الجبائي الحالي والنظام المحاسبي المالي، الشكل رقم (30.4).

وعن طلبنا بتحديد بعض نقاط الاختلاف تركزت الإجابات حول العناصر الآتية:

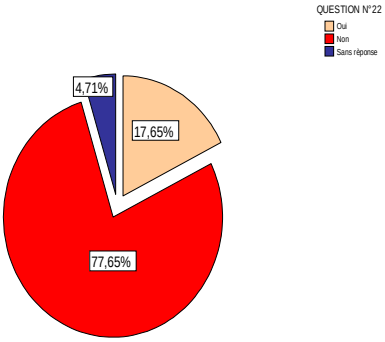
- تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم حسب القيمة العادلة في تاريخ الحيازة على خلاف النظام الجبائي القائم على التكلفة التاريخية؛
- القواعد والتقنيات الخاصة بالإهتلاكات وخسائر القيمة التي تعتبر جديدة عن النظام الجبائي الجزائري؛
- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي.

الشكل رقم (29.4): أثر التنظيم الجبائي على الممارسات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

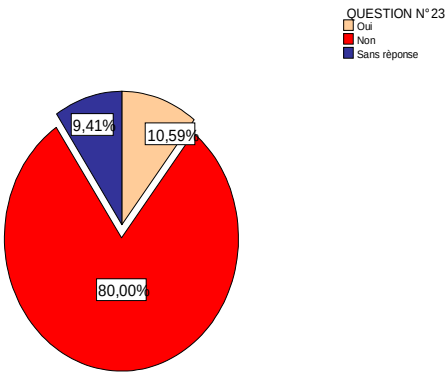
الشكل رقم (30.4):التوافق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

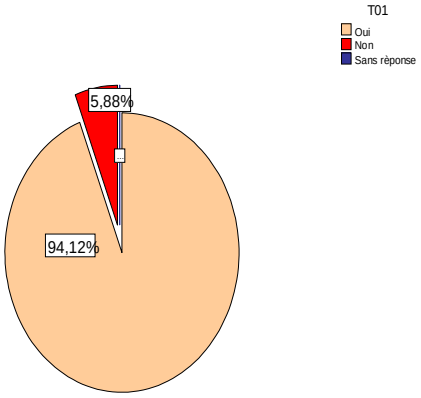
6.4- تبين لنا من خلال إستطلاع أراء المستجوبين، الشكل رقم (31.4) حول إمكانية تقييم الأصول في السوق الجزائرية بالقيمة العادلة، أن أغلبهم يرون بأنه لا يمكن تقييم الأصول في السوق الجزائرية وفق القيمة العادلة بنسبة 80 %، فيما عبرت نسبة 10.59 % على أنه يمكن تقييم الأصول بالقيمة العادلة وامتنعت نسبة 9.41 % عن الإجابة، وترى نسبة 94.12 % من المستجوبين الذين عبروا على عدم إمكانية تقييم الأصول في السوق الجزائرية وفق القيمة العادلة بأن هذا سيحول دون التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، فيما تعتقد نسبة 5.88 % أن هذا لن يشكل صعوبات في التطبيق الشكل رقم (32.4).

الشكل رقم (31.4): إمكانية التقييم وفق القيمة العادلة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

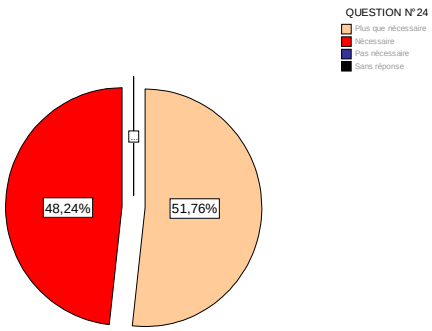
الشكل رقم (32.4): أثر إشكالية التقييم على تطبيق النظام



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

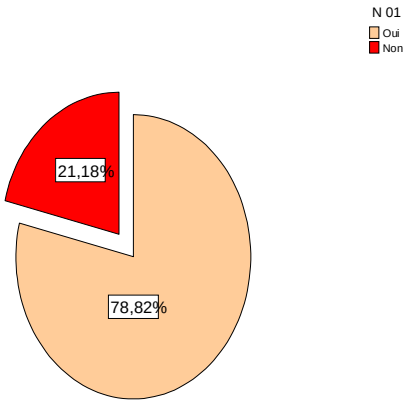
7.4- فيما يتعلق بالسؤال الرابع والعشرون الموجه للمشاركين لمعرفة وجهة نظرهم حول ضرورة تكييف الأنظمة التسييرية (البرامج) للمؤسسة لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي، فأجمع كل المستجوبين على ضرورة تكييف أنظمة التسيير، حيث عبرت نسبة 51.76 % على أن هذا ضروري جدا في عبرت نسبة 48.24 % أن الأمر ضروري، وعن سؤالنا هل قامت مؤسستكم بذالك ؟ أكدت نسبة 78.82 % أن مؤسستهم قامت بذالك، فيما أجابت نسبة 21.18 % أن مؤسستهم لم تقم بتكيف وتحديث أنظمتها التسييرية، الشكل (34.4).

الشكل رقم (33.4): ضرورة تكييف الأنظمة التسييرية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

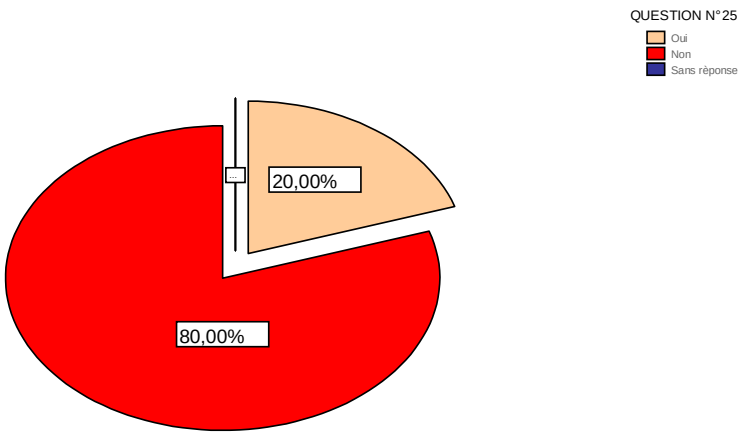
الشكل رقم (34.4): المؤسسة وتكييف أنظمة التسيير (البرامج)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

8.4- وعن السؤال السادس والعشرون، ترى نسبة 20 % من المستجوبين أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إستعدت جيدا لتطبيق النظام المحاسبي المالي، فيما ترى نسبة 80 % أن المؤسسة الجزائرية لم تستعد جيدا لتطبيق هذا النظام الذي يتطلب العديد من الإجراءات والتحضيرات خصوص عند تطبيقه لأول مرة الشكل (35.4).

الشكل رقم (35.4): المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ومدى الإستعداد لتطبيق النظام



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

9.4- عن سؤالنا المتعلق بالصعوبات والعوائق التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي، اختلفت أراء المستجوبين إلا أننا من خلال إجاباتهم يمكن حصر الصعوبات والعوائق فيمايلي:

- غياب الوعي المحاسبي مما أدى لضعف الإستعداد لتطبيق هذا النظام وخاصة في مجال تكوين وتأهيل الموارد البشرية؛
- صعوبة تخلي المحاسب على ممارسات تجذرت منذ ما يقارب 35 سنة واعتماد ممارسات وتقنيات محاسبية جديدة؛
- غياب سوق مالي يتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها بقيمتها العادلة أو السوقية ممكن؛
- لم يواكب تبني النظام المحاسبي المالي تعديلات في القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى، مما أدى إلا وجود بعض الاختلافات؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، فالقيمة العادلة يمكن تحديدها في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية؛
- غياب نظام معلومات للإقتصاد الوطني يتميز بالشمولية والمصداقية، فالتقييم بالقيمة العادلة يتطلب توفير معلومات كافية ودقيقة عن أسعار الأصول الثابتة والمتداولة.

أما فيما يخص الإقتراحات والحلول فاعتمادا على أجوبة المشاركين يمكن حصرها:

- تكثيف برامج التكوين والتأهيل المحاسبي؛
- إجراء إصلاحات جادة وعميقة على النظام المالي الجزائري، القيام بتعديلات خاصة على القانون التجاري والنظام الضريبي لإزالة كافة نقاط الاختلاف؛
- إتخاذ تدابير من شأنها أن تمكن من التقييم وفق القيمة العادلة؛
- بناء نظام يوفر معلومات كافية وذات مصداقية عن للإقتصاد الوطني ولا سيما الأسعار؛
- إنشاء لجنة وطنية تجمع خبراء في المحاسبة مهمتها إبداء الرأي حول المشاكل التي قد تواجه عملية التطبيق وإيجاد حلولا لها؛
- الإستفادة من تجارب بعض الدول في تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال عقد الندوات والمؤتمرات لتبادل وجهات النظر؛
- تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين.

خلاصـــة الفصل :

من خلال الدراسة الميدانية يمكننا استخلاص مايلي:

- عدم قدرة المخطط الوطني المحاسبي على مواكبة التحولات الاقتصادية التي إنتهجتها الجزائر منذ ثمانينيات القرن الماضي، وعليه فهناك اقتناع وإجماع من قبل أصحاب المهنة بضرورة هذه الإصلاحات المحاسبية التي نتج عنها تبني النظام المحاسبي المالي؛

- هناك إجماع حول صعوبة التخلي على الممارسات التي كانت سائدة وفق المخطط المحاسبي الوطني والتي تجذرت في ذهنية المحاسب والتي طبقها منذ أكثر من ربع قرن، مما يشكل عائق قد يحول دون التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي؛

- هناك إجماع على ضرورة تكثيف برامج التكوين لتأهيل المحاسب حتى يستطيع تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع ضرورة إصلاح منظومة التعليم والتكوين المحاسبي إنطلاقا من تحسين مستوى برامج التعليم والطرق البيداغوجية، وإدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل على منظومة التعليم والتكوين المحاسبي؛

- هناك شبه إجماع على عدم توافق النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي، فهناك العديد من نقاط الاختلاف، فالنظام المحاسبي المالي لم تواكبه تعديلات على النظام الضريبي أو الممارسات الجبائية التي كانت تطبق استنادا للمخطط الوطني المحاسبي؛

- هناك إجماع على ضعف إستعداد معظم المؤسسات الاقتصادية لتطبيق النظام المحاسبي المالي نتيجة لغياب الوعي المحاسبي، فلا زالت أنظمة المعلومات غير كافية لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية.

الخـــــــــــاتمة

1. الخلاصة العامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع النظام المحاسبي المالي بين الإلتزام بالمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى التوافق مع المعايير الدولية، وهل إستعدت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية جيدا لتطبيق هذا النظام الذي يعتبر ثورة على الثقافات والممارسات المحاسبية المطبقة قبل صدوره، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، انطلاقا من فرضيات البحث وباستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها في المقدمة.

فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من القرن العشرين عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية، مست المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، واتضح جليا قصور المخطط المحاسبي الوطني وعدم مسايرته للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن التحولات الجديد التي تعيشها الجزائر، مما جعلها تباشر جملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي ونتج عنها تبني نظام محاسبي مالي جديد.

يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاجا للتوجه نحو عولمة الممارسات المحاسبية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، كما يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني، وعليه يتطلب تطبيقه جملة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها أن تضمن الانتقال الجيد والسلس من المخطط إلى النظام، وتعتبر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المعني الأول بهذه الإصلاحات.

تواجه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية الكثير من التحديات المرتبطة بموضوع التحول للنظام المحاسبي الجديد، منها ما يرتبط بالقانون الجديد والإجراءات المرافقة لتطبيقه نتيجة للتحول العميق الذي مس بشكل مباشر الثقافات والممارسات المحاسبية، ومنها ما يرتبط بالإمكانيات والوسائل المادية والبشرية التي يجب تسخيرها لضمان تحول سلس نحو النظام المحاسبي المالي، إضافة لضرورة التكوين باعتماد إستراتيجية تكوين طويلة المدى من شأنها أن ترسخ معالم الثقافة المحاسبية الجديدة.

2. نتائج الدراسة

أهم ما توصلنا له من خلال هذه الدراسة مايلي:

– نتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر والانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وتبني سياسات الخوصصة وتشجيع الإستثمار الأجنبي، لم يستطع المخطط المحاسبي الوطني مواكبة هذه التغيرات وواجه العديد من الانتقادات، مما أجبر الجزائر على التفكير وتكريس الجهود لإصلاح هذا النظام في خضم جملة الإصلاحات المنتهجة، كللت هاته الجهود بتبني نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي والمالي؛

– يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات الموجهة للمخطط الوطني المحاسبي وخاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بضرورة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية؛

– إلتزم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعايير المحاسبة الدولية،إلا أنه خرج عليها في بعض الجزئيات، كعدم التوقف على احتساب الاهتلاكات إلا عند تاريخ التنازل الفعلي عن الإستثمارات التي تم تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع،كذالك إمكانية توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة، بالإضافة إلى معالجة اندماج والشهرة أو فارق الاقتناء؛

– صعوبة التخلي على الممارسات التي كانت سائدة وفق المخطط المحاسبي الوطني والتي تجذرت في ذهنية المحاسب، مما يشكل عائق قد يحول دون التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بمثابة قطيعة جذرية مع هذه الممارسات؛

– ضرورة تكثيف برامج التكوين لتأهيل المحاسب حتى يستطيع تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع الإشارة إلى إصلاح منظومة التعليم والتكوين المحاسبي انطلاقا من تحسين مستوى برامج التعليم والطرق البيداغوجية، وإدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل على منظومة التعليم والتكوين المحاسبي؛

– ضعف إستعداد معظم المؤسسات الاقتصادية لتطبيق النظام المحاسبي المالي نتيجة لغياب الوعي المحاسبي، فلا زالت أنظمة المعلومات غير كافية لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية.

3. إختبار الفرضيات

من خلال طريقة معالجتنا للموضوع والتي إعتمدنا خلالها على الدراسة النظرية والدراسة الميدانية بالإعتماد على الإستبانة، توصلنا أثناء إختبارنا للفروض إلى مايلي:

- بخصوص الفرض الأول المتضمن أن إصلاح النظام المحاسبي يعود إلى التحولات الاقتصادية الراهنة التي إنتهجتها الجزائر بتبنيها لاقتصاد السوق وسياسات العولمة وتنامي دور و نفوذ الشركات متعددة الجنسيات، فقد تحقق من خلال إجماع جل المستجوبين على أن الممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني لم تستطع مواكبة التحولات الاقتصادية، وأجمعوا على ضرورة الإصلاحات المحاسبية التي كللت بتبني النظام المحاسبي المالي، وأرجع أغلبيتهم سبب هذه الإصلاحات إلى الإصلاحات الاقتصادية الراهنة ومتطلبات المناخ الدولي؛

- أما الفرض الثاني المتعلق بأن إستجابة النظام المحاسبي المالي للإحتياجات المختلفة لمستخدمي المعلومات المحاسبية في ظل جهود العولمة المحاسبية متوقف على مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، فقد تحقق هذا الفرض من خلال عرض النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أين نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي إلتزم بمعايير المحاسبة الدولية، لتلبية الإحتياجات المختلفة لمستعملي القوائم المالية.

- أما بخصوص الفرض الثالث نجاح مسار تطبيق النظام المحاسبي المالي يقتضي جملة الإصلاحات التي يجب أن تتم بالموازاة على المنظومة الجبائية والتشريعية، بالإضافة إلى تأهيل المؤسسة الاقتصادية وتدريب العنصر البشري، فلقد تحقق من خلال عرض النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر ثورة وقطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المسندة للمخطط الوطني المحاسبي، لذا يتطلب جملة من الإصلاحات وهو الأمر الذي يؤيده أغلب المستجوبين؛

- وفيما يتعلق بالفرض الرابع الانتقال السلس من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي على الإستعداد الجيد للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، فلم يتحقق هذا الفرض انطلاقا من استعراض لواقع التحضير للانتقال للنظام المحاسبي المالي والجهود المبذولة من قبل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، التي تعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام الانتقال من المخطط للنظام، وهو ما أجمع عليه جل المستجوبين.

4. الاقتراحات

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع، وبناءا على الدراسة النظرية ونتائج الدراسة الميدانية ونتائج التحليل الإحصائي للإستبيان، يمكن أن نخرج بجملة من التوصيات وهي:

- أهم ما يجب التكفل به في هذه المرحلة التكوين، فيجب أن يكون موجه لفائدة جميع العمال في مجال المحاسبة بمختلف مستوياتهم ومسؤولياتهم، كما يجب التركيز قدر الإمكان على النوعية مع إعتماد إستراتيجية التكوين طويل المدى لترسيخ الثقافات والممارسات المحاسبية الجديدة المسندة إلى الممارسات المحاسبية الدولية؛

- تكثيف المؤتمرات والندوات والملتقيات وخاصة الدولية، لتبادل وجهات النظر والإستفادة من خبرات بعض الدول العربية والأجنبية التي كانت سباقة في انتهاج معايير المحاسبة الدولية؛

- الإسراع في الإنضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع الممارسين لمهنة المحاسبة عبر العالم للإستفادة من مختلف المزايا والمساعدات التقنية التي تقدمها مثل هذه الهيئات لأعضائها وخاصة من الدول النامية؛

- الإستعانة ببرامج الإعلام الآلي، بعد إختيارها وإخضاعها للتجربة وتدريب العاملين عليها، لما توفرها هذه البرامج من اقتصاد للوقت والجهد؛

- إصلاح منظومة التعليم والتكوين المحاسبي انطلاقا من تحسين مستوى برامج التعليم والطرق البيداغوجية، وإدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل على منظومة التعليم والتكوين المحاسبي؛

5. أفاق البحث في الموضوع

تناولنا من خلال هذا البحث، موضوع النظام المحاسبي المالي ومدى إلتزامه بمعايير المحاسبة الدولية، باعتباره الهدف المنشود من الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، كما حاولنا تسليط الضوء على الجهود المبذولة للانتقال السلس من المخطط إلى النظام، وعليه لم نتطرق للجوانب التقنية للمعالجة المحاسبية والتقييم وفق النظام المحاسبي المالي والتي يمكن أن تكون موضوع لدراسات وأبحاث أخرى، باعتبار حداثة الموضوع بالإضافة إلى أن هذا النظام يعتبر قطيعة جذرية مع مختلف الممارسات والثقافات المحاسبية التي كانت سائدة قبلة.

المـــــراجع

I. المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

01- إبراهيم سلام حجازي، نظم المعلومات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1987.

02- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004.

03- جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS -IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010،

04- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المصادق عليها في 2008/01/01، مجموعة أبو غزالة، عمان، الأردن، 2008.

05- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2008.

06- حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2007.

07- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2008.

08- خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع 2005.

09- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.

10- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

11- ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد الفال، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية ، 2006.

12- ستيفن موسكوف، مارك سمكين، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات ترجمة كمال الدين سعيد وآخرون، دار المريخ للنشر و التوزيع ، الرياض ، السعودية ، 2002.

13- سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1999.

14- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.

15- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

16- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006.

17- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباع والنشر، الكويت 1990.

18- عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.

19- عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2004/2003.

20- فردريك تشاوي وآخرون، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زيد، دار المريخ للنشر الرياض المملكة العربية السعودية، 2004.

21- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2004.

22- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

23- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتـــها على الدول العربيـــة، إيتراك للطباعـــة والنشـــر والتوزيـــع، القاهـــرة، مصر، 2005.

24- مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد SCF المحاسبة المالية الإطار التصوري، مزور للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008.

25- نبيه عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 1998.

26- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأساس العلمي والعملي في القياس لمحاسبي، الجزء الأول دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

27- مبادئ المحاسبة المالية الأساس العلمي والعملي في القياس لمحاسبي، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

28- وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الأول، 2007.

29- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الأول 2007.

30- ياسر صادق مطيع وآخرون، نظم المعلومـــات المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة المجمـــع العربي للنشر عمـــان، الأردن، 2007.

31- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.

32- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحة الزرقاء، برج الكيفان، الجزائر 2010.

2. الرسائل الجامعية:

33- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.

34- طارق حمزة، المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004/2003.

3. الملتقيات، المؤتمرات والأيام الدراسية:

35- حمادي نبيل، محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقيه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13-14-15 أكتوبر 2009.

36- عبد الرزاق خليل، نعيمة عبدي، قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجدىد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب تطبيقات وآفاق) معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

37- محمد خميسي بن رجم، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقيه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 13-14-15 أكتوبر 2009.

38- مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر، مداخلة منشورة بمجلة الباحث، عدد 2002/02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2002.

39- مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم المبررات والأهداف، مداخلة منشورة بمجلة الباحث عدد 2006/04، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2006.

40- نصر الدين بن نذير، عمار بوشناق، جدول تدفقات الخزينة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13-14-15 أكتوبر 2009.

41- نصر رحال وآخرون، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

42- نصر رحال، مصطفى عواطي، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (مع دراسة حالة) الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجدىد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب تطبيقات وآفاق)، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي الجزائر 17-18 جانفي 2010.

4. النصوص القانونية والتنظيمية:

43- أمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 09 ماي 1975، المتضمن المخطط الوطني المحاسبي، الجريدة الرسمية الجزائر، عدد37، 1975.

44- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائر، عدد 74، 2007.

45- قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 42، 2010.

46- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 27، 2008.

47- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009.

48-قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009.

49- نظام رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009، المتضمن لمخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد76، 2009.

50- نظام رقم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009، المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 76، 2009.

51- نظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009، المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 14، 2010.

52- تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، المجلس الوطني للمحاسبة المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، نوفمبر 2009.

II.المراجع باللغة الأجنبية

1. Ouvrages :

53-A.KADDOURI, A.MIMMECHE, Cour De Comptabilité Financière Selon Le Norme IAS/IFRS Et Le SCF 2007, ENAG Edition, Alger, 2009.

54-BRUN STEPHAN, L'essentiel Des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Gualiano Editeur, Paris, France, 2004.

55-C.MAILLET BAUDRIER, A.LE MANH, Les normes comptable internationales IAS/IFRS, 4 éditions, Foucher, Paris, France, 2006, P26.

56-CYRILLE MANDOU, Comptabilité Générale de L'entreprise, De Boeck, Paris, France, 2008.

57-FRANCOIS ENGEL, FREDERIC KLETZ, Cours De Comptabilité Générale, Mines Paris Paristech, Paris, France, 2007.

58-FRYDLENDER ALAIN, PAGEZY JULIEN, S'initier aux IFRS Editions de la performance / Editions Francis Lefebvre, Paris, France 2004.

59-J.F DES ROBERT Et AUTRES, Norme IFRS ET PME, Dunod, Paris, France, 2004.

60-JEAN-GUY DEGOS, AMAL ABOU FAYDA, Premiers Pas En Comptabilité Financière, e-theque, Paris, France, 2003.

61-JEAN-JACQUES FRIEDRICH, Comptabilité Générale et Gestion des Entreprises Comptabilité Financière, 5 éditions, Hachette Supérieur, Paris, France, 2007.

62-OBERT ROBERT, La Construction Du Droit Comptable http://pagesperso-orange.fr/robert.obert/ La_construction_du_droit_comptable, 2008.pdf, 20/11/2009.

63-OBERT ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, Edition, Dunod Paris, France, 2004.

64-PHILIPPE TOURON, HUBERT TONDEUR, Comptabilité En IFRS, Edition D'organisation, Paris, France, 2004.

65-SAHEB BACHAGHA, Pour un Référentiel comptable Algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Algérie 2003.

2. Mémoires :

66-BOUBKAIR ABDERRAHMANE ADNANE, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS et les Perspectives de Leur Adoption en Algérie, Mémoire de Magister ès Sciences de Gestion Option Monnaie et Finances, Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion, Université d'Alger 2006/2007.

67-SAMIR MEROUNI, L'application Des Norme IFRS En Algérie, Mémoire De fin d'études Pour l'obtention d'un diplôme de troisième cycle professionnel en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Tipaza, Alger,2004-2006.

3. Séminaires :

68- YAHIA SAIDI, Présentation des états Financiers dans Le Nouveau Système Financier comptable Algérien 2009, Premier Séminaire Scientifique International sur Le Nouveau système comptable Financier en Vertu de les normes comptables internationales, Institut des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, Centre universitaire el oued, Algérie, 17-18/01/2010.

4. Textes législatifs et réglementaires :

69-Règlement (CE) No 1725/2003 de La Commission du 29 septembre 2003, Norme Comptable International 14 (Révisée 1997) Information sectorielle, Journal officiel de l'Union européenne, 2003.

70-Règlement (CE) No 1126/2008 de La Commission du 3 novembre 2008, Norme Comptable International 10 Événements postérieurs à la date de clôture, Journal officiel de l'Union européenne, 2008.

الملاحـــــق

الملحق رقم (01) – رسالة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مدرسة الدكتورة تحليل استراتيجي صناعي مالي ومحاسبي

تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماجستير

سيداتي، سادتي

في إطار التحضير لرسالة ماجستير بعنوان النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، أود منكم المشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

ونظر لأهمية هذه الدراسة وتزامنها مع تطبيق هذا النظام اعتقد أنكم ستولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير

الباحث يوسفي رفيق

الملحق رقم (02) – إستمارة الإستبيان باللغة العربية

1. الإسم واللقب: .....(إختياري) / الجنس ☐ ذكر ☐ أنثى / العمر: .....عام
2. المهنة / الوظيفة: ..... الرتبة: ..... الخبرة المهنية: .....عام
3. المؤسسة / الهيئة المستخدمة: ...../ المكان: .....
4. القطاع: ☐ قطاع حكومي ☐ قطاع خاص ☐ قطاع مختاط ☐ أعمال حرة
5. البريد الإلكتروني أن وجد: .....
6. هل تعتقد أن الممارسات المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني PCN لم تستطع مواكبة التحولات الإقتصادية الجديدة ؟ ☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب
7. هل ترى أن الإصلاحات المحاسبية التي نتج عنها تبني النظام المحاسبي الماليSCF، ضروري لمواكبة هاته التحولات ؟
☐ضرورية جدا ☐ ضرورية ☐ غير ضرورية ☐دون جواب
8. حسب رأيك ماهي أسباب الإصلاحات المحاسبية الراهنة ؟
☐ الإصلاحات الاقتصادي الراهنة
☐ متطلبات المناخ الدولي (الشراكة الدولية، العولمة،...)
☐ تنظيم مهنة المحاسبة
☐ فرضتها هيئات دولية

أخرى: .....

9. هل أنت مقتنع بهذه الإصلاحات ؟
☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب
10. كيف تقييم التغيرات التي طرأت على الممارسات المحاسبية بصدور النظام المحاسبي المالي ؟
☐ هامة جدا ☐ هامة ☐ قليلة الأهمية ☐ دون جواب
11. هل تعتقد انه من الصعب على المحاسب التخلي على الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة وفق المخطط الوطني المحاسبي ؟ ☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

12. هل تعتقد أن المحاسب بخبرته الحالية قادر على تطبيق هذا النظام ؟ ☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

إذا كان الجواب بلا، هل أنت مع فكرة إعادة تكوين المحاسب ؟ ☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

13. هل تابعت دورات تكوين على النظام المحاسبي المالي ؟ ☐ نعم ☐ لا

إذا كان الجواب بنعم، أجب على ما يلي: مكان التكوين: .....

مدة التكوين: ..... يوم ..... ساعة

ما هو تقييمك لهذا التكوين: ☐ مفيد جدا ☐ مفيد ☐ غير مفيد

ما مدى رضاك على هذا التكوين: ☐ راضي جدا ☐ راضي ☐ غير راضي

إذا كنت غير راضي على التكوين، لماذا ؟

☐ فترة التكوين قصيرة وغير كافية

☐ غياب مكونين مؤهلين على دراية كافية بالنظام المحاسبي المالي

☐ الإهتمام بالجانب النظري على حساب الجانب التطبيقي

أخرى: .....

14. هل توافق على فكرة تنظيم مؤتمرات وندوات تجمع المحاسبين للتشاور حول كيفيات تطبيق هذا النظام، والمشاكل التي تواجههم ؟ ☐ أوافق بشدة ☐ أوافق ☐ لا أوافق ☐ دون جواب

15. هل حضرت مثل هذه الندوات ؟ ☐ نعم ☐ لا

إذا كان الجواب بنعم، ما هو تقييمك لها ؟ ☐ مفيدة جدا ☐ مفيدة ☐ غير مفيدة

16. كيف تقيم أثر التكوين الأكاديمي على الممارسات المحاسبية لخرجي الجامعات ؟

☐ أثر إيجابي ☐ اثر سلبي ☐ دون جواب

17. هل أنت مع ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين للمحاسبين ليتماشى مع النظام المحاسبي المالي الجديد ؟

☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

18.هل واجهتك مشاكل في تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟ ☐ نعم ☐ لا

إذا كانت الإجابة بنعم، كيف تتصرف معها ؟

☐ إعلام إدارة المؤسسة / للتصرف

☐ إستشارة المهنيين والزملاء في المؤسسات الأخرى

☐ أخذ رأي الهيئات الوطنية المكلفة بالسهر على تطبيق هذا النظام

☐ بالرجوع إلى التطبيقات التي كانت سائدة وفق المخطط الوطني المحاسبي PCN

☐ بالرجوع إلى كيفية المعالجة وفق معايير المحاسبة الدولية

☐ إستنادا إلى نماذج محاسبية مشابهة لدول أخرى مثل النموذج الفرنسي PCG

أخرى: .....

19. هل ترى أن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كافية لتوضيح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

☐ كافية ☐ غير كافية ☐ دون جواب

20. هل ترى أن الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي وتاريخ إلزامية تطبيقه، كافية لتأهيل المؤسسة لكي تستطيع تطبيق هذا النظام ؟ ☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

21. حسب رأيك هل تتأثر الممارسات المحاسبية في الجزائر بالتنظيم الجبائي ؟ ☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

22. هل تعتقد أن االنظام الجبائي الحالي يتوافق مع النظام المحاسبي المالي ؟ ☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

إذا كان الجواب بلا، حدد بعض نقاط الإختلاف:.....

.....

.....

.....

23. هل تتقد أنه يمكن في السوق الجزائرية تقييم الأصول بالقيمة العادلة ؟ ☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

إذا كان الجواب بلا، في رأيك هل مشكلة التقييم وفق القيمة العادلة سيحول دون التطبيق الجيد لهذا النظام ؟

☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

24. هل تعتبر أن تكييف الأنظمة التسييرية (البرامج) للمؤسسة لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي أمر ضروري ؟

☐ ضروري جدا ☐ ضروري ☐ غير ضروري ☐ دون جواب

25. هل قامت مؤسستكم بهذا ؟ ☐ نعم ☐ لا

26. في رأيك هل ترى أن المؤسسة الجزائرية إستعدت جيدا لتطبيق هذا النظام ؟

☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

27. في رأيك ما هي الصعوبات والعوائق التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

28. أذكر بعض الإقتراحات والحلول التي تراها مناسبة لتمكين المؤسسة من تطبيق هذا النظام ؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم (03) – إستمارة الإستبيان باللغة الفرنسية

1. Nom et Prénoms : …… / Sexe : ☐ Masculin ☐ Féminin / Age : …….ans
2. Profession / Fonction : ……..... / Grade : ……. / Expérience professionnelle : ……..ans
3. Entreprise / Entité : ……..… / Lieu : …….…….…….
4. Secteur : ☐ Public ☐ Prive ☐ Mixte ☐ Fonction libérale
5. Adresse électronique (E-mail) : ……
6. Pensez-vous que les pratiques comptables selon le plan comptable national (PCN) ne peuvent pas suivre les nouvelles transformations économiques?

   ☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

7. Croyez-vous que les réformes comptables qui ont abouti à l'adoption de nouveaux systèmes comptables financiers sont nécessaires pour suivre cette transformation économique?

   ☐ Plus que nécessaire ☐ Nécessaire ☐ Pas nécessaire ☐ Sans réponse

8. A votre avis, Quelles sont les causes de la réforme comptable en cours?

   ☐ Les réformes économiques en cours
   ☐ Le contexte international (mondialisation, partenariat,…)
   ☐ L'organisation de la profession comptable
   ☐ Imposée par des organismes internationaux

   Autre : ……

9. Etes-vous convaincu par ces réformes?

   ☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

10. Comment évaluez-vous les changements dans les pratiques comptables de l'application du système comptable financier?

    ☐ Très importants ☐ Importants ☐ peu d'importants ☐ Sans réponse

11. Pensez-vous qu'il est difficile pour le comptable d'arrêter les pratiques comptables qui ont été conforment aux Plan comptable national?

    ☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

12. Pensez-vous que le comptable avec son expérience actuelle est capable d'appliquer ce système?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

Si la réponse est non, Etes-vous avec l'idée de faire un recyclage des comptables?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

13. Suivez-vous des sessions de formations sur le système comptable financier? ☐ Oui ☐ Non

Si la réponse est oui, répondre aux questions suivantes: lieu de la formation : .....

Durée de la formation : ..... Jour ..... Heure

Quelle est votre évaluation de cette formation? ☐ Très utile ☐ Utile ☐ Non utile

Comment êtes-vous satisfait de ces formations? ☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Non satisfait

Si vous n'êtes pas satisfait de ces sessions de Formations, pourquoi?

- ☐ Période de formation est courte et insuffisante
- ☐ L'absence de formateurs capable suffisamment au courant du système comptable financier
- ☐ L'attention du côté de la théorie par rapport du côté pratique

Autre : ……..

14. Etes-vous d'accord avec l'idée d'organiser des conférences et des séminaires assistés par les comptables pour consulter sur la façon d'appliquer ce système, et les problèmes auxquels ils sont confrontés?

☐ Tout à fait d'accord ☐ d'accord ☐ pas d'accord ☐ Sans réponse

15. Avez-vous suivi des séminaires? ☐ Oui ☐ Non

Si la réponse est oui, quelle est votre évaluation?

☐ Très utile ☐ Utile ☐ Non utile

16. Comment jugez-vous L'impact de la formation académique sur les pratiques comptables des diplômés universitaires?

☐ Positif ☐ Négatif ☐ Sans réponse

17. Etes-vous avec la nécessité de réformer le système éducatif et la formation des comptables pour être adopter avec le système comptable financier?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

18. Avez-vous rencontré des problèmes dans l'application du système comptable financier?

☐ Oui ☐ Non

Si la réponse est oui, comment gérez-vous ces problèmes?

- ☐ Informer l'administration de l'entreprise
- ☐ Se renseigner auprès des professionnels ou collègues
- ☐ Prenant l'opinion des organisations nationales chargées de la mise en œuvre de ce système
- ☐ Référence aux applications qui ont été répandues en conformité avec le PCN
- ☐ Référence à des méthodes de traitement selon les normes comptables internationales
- ☐ Référence à des modèles comptables similaires à d'autres pays ex : PCG français

Autre : ……..

19. Pensez-vous que les textes juridiques publiés à ce jour sont suffisant pour illustrer le système comptable financier?

☐ Suffisants ☐ Non suffisants ☐ Sans réponse

20. Pensez-vous que le délai entre l'apparition de système comptable financier et la date d'application obligatoire suffisant pour qualifier l'entité pour être en mesure d'appliquer ce système?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

21. A votre avis, Est-ce les pratiques comptables en Algérie sont influencée par la réglementation fiscale?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

22. Pensez-vous que le système fiscal actuel se correspond avec le système comptable financier?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

Si la réponse est non, sélectionnez quelques points de différence :

……
……
……
……
……
……
……
……

23. Pensez-vous qu'il puisse évaluer les actifs dans le marché algérien, selon la juste valeur?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

Si la réponse est non, Est-ce le problème de l'évaluation selon la juste valeur serait un obstacle à la bonne application de ce système?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

24. Estimez-vous que l'adaptation des systèmes de gestion (Les logiciels) d'entreprise à se conforme au système comptable financier il est nécessaire?

☐ Très nécessaire ☐ Nécessaire ☐ pas nécessaire ☐ Sans réponse

25. Est-ce votre entreprise à fait ça? ☐ Oui ☐ Non

26. A votre avis, Est-ce l'entreprise algérienne est bien prépare pour l'application de ce système comptable financier?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

27. A votre avis, Quelles sont les difficultés et les obstacles auxquels se heurte l'application du système de comptabilité financière?

……
……
……
……
……
……
……
……
……
……

28. Quelles sont les solutions et les suggestions quel vous proposez pour permettre à l'entreprise d'appliquer ce système?

……
……
……
……
……
……
……
……
……
……

الملحق رقم (04) – مخرجات المعالجة الإحصائية بواسطة SPSS

SEXE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	80	94,1	94,1	94,1
	2	5	5,9	5,9	100,0
	Total	85	100,00	100,0	

AGE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	11	12,9	12,9	12,9
	2	50	58,8	58,8	71,8
	3	24	28,2	28,2	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

FONCTION

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	35,3	35,3	35,3
	2	43	50,6	50,6	85,9
	3	12	14,1	14,1	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

EXPRIENCE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	28	32,9	32,9	32,9
	2	52	61,2	61,2	94,1
	3	5	5,9	5,9	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

WILAYA

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	12	66	77,6	77,6	77,6
	23	10	11,8	11,8	89,4
	25	2	2,4	2,4	91,8
	40	4	4,7	4,7	96,5
	41	3	3,5	3,5	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

SECTEUR

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	55	64,7	64,7	64,7
	2	17	20,0	20,0	84,7
	3	13	15,3	15,3	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°06

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	76	89,4	89,4	89,4
	2	7	8,2	8,2	97,6
	3	2	2,4	2,4	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°07

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	54	63,5	63,5	63,5
	2	29	34,1	34,1	97,6
	3	2	2,4	2,4	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

R01

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	56	65,9	65,9	65,9
	2	29	34,1	34,1	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

R02

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	48	56,5	56,5	56,5
	2	37	43,5	43,5	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

R03

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	28	32,9	32,9	32,9
	2	57	67,1	67,1	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

R04

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	35,3	35,3	35,3
	2	55	64,7	64,7	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

R05

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	3,5	3,5	3,5
	2	82	96,5	96,5	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°09

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	76	89,4	89,4	89,4
	2	5	5,9	5,9	95,3
	3	4	4,7	4,7	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	43	50,6	50,6	50,6
	2	38	44,7	44,7	95,3
	3	4	4,7	4,7	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	72	84,7	84,7	84,7
	2	13	15,3	15,3	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	9,4	9,4	9,4
	2	76	89,4	89,4	98,8
	3	1	1,2	1,2	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

P 01

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	75	88,2	98,7	98,7
	2	1	1,2	1,3	100,0
	Total	76	89,4	100,0	
Missing	System	9	10,6		
Total		85	100,0		

QUESTION N°13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	59	69,4	69,4	69,4
	2	26	30,6	30,6	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

G01

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	35,3	50,8	50,8
	2	24	28,2	40,7	91,5
	3	5	5,9	8,5	100,0
	Total	59	69,4	100,0	
Missing	System	26	30,6		
Total		85	100,0		

G02

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	17,6	25,4	25,4
	2	38	44,7	64,4	89,8
	3	6	7,1	10,2	100,0
	Total	59	69,4	100,0	
Missing	System	26	30,6		
Total		85	100,0		

G03

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	4,7	6,8	6,8
	2	4	4,7	6,8	13,6
	3	51	60,0	86,4	100,0
	Total	59	69,4	100,0	
Missing	System	26	30,6		
Total		85	100,0		

S01

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	41	48,2	80,4	80,4
	2	10	11,8	19,6	100,0
	Total	51	60,0	100,0	
Missing	System	34	40,0		
Total		85	100,0		

S02

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	10,6	17,6	17,6
	2	42	49,4	82,4	100,0
	Total	51	60,0	100,0	
Missing	System	34	40,0		
Total		85	100,0		

S03

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	26	30,6	51,0	51,0
	2	25	29,4	49,0	100,0
	Total	51	60,0	100,0	
Missing	System	34	40,0		
Total		85	100,0		

S04

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	51	60,0	100,0	100,0
Missing	System	34	40,0		
Total		85	100,0		

QUESTION N°14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	59	69,4	69,4	69,4
	2	24	28,2	28,2	97,6
	3	1	1,2	1,2	98,8
	3	1	1,2	1,2	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	31,8	31,8	31,8
	2	58	68,2	68,2	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

H01

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	10,6	33,3	33,3
	2	18	21,2	66,7	100,0
	Total	27	31,8	100,0	
Missing	System	58	68,2		
Total		85	100,0		

QUESTION N°16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	28	32,9	32,9	32,9
	2	44	51,8	51,8	84,7
	3	13	15,3	15,3	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	81	95,3	95,3	95,3
	2	4	4,7	4,7	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	79	92,9	92,9	92,9
	2	6	7,1	7,1	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

F01

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2	1	32	37,6	39,0	39,0
	2	50	58,8	61,0	100,0
	Total	82	96,5	100,0	
Missing	System	3	3,5		
Total		85	100,0		

F02

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	38	44,7	46,3	46,3
	2	44	51,8	53,7	100,0
	Total	82	96,5	100,0	
Missing	System	3	3,5		
Total		85	100,0		

F03

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	17,6	18,3	18,3
	2	67	78,8	81,7	100,0
	Total	82	96,5	100,0	
Missing	System	3	3,5		
Total		85	100,0		

F04

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	42	49,4	51,2	51,2
	2	40	47,1	48,8	100,0
	Total	82	96,5	100,0	
Missing	System	3	3,5		
Total		85	100,0		

F05

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	37,6	39,0	39,0
	2	50	58,8	61,0	100,0
	Total	82	96,5	100,0	
Missing	System	3	3,5		
Total		85	100,0		

F06

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	24,7	25,6	25,6
	2	61	71,8	74,4	100,0
	Total	82	96,5	100,0	
Missing	System	3	3,5		
Total		85	100,0		

F07

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	82	96,5	100,0	100,0
Missing	System	3	3,5		
Total		85	100,0		

QUESTION N°19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	3,5	3,5	3,5
	2	75	88,2	88,2	91,8
	3	7	8,2	8,2	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	7,1	7,1	7,1
	2	79	92,9	92,9	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	79	92,9	92,9	92,9
	2	4	4,7	4,7	97,6
	3	2	2,4	2,4	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	17,6	17,6	17,6
	2	66	77,6	77,6	95,3
	3	4	4,7	4,7	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	10,6	10,6	10,6
	2	68	80,0	80,0	90,6
	3	8	9,4	9,4	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

T01

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	64	75,3	94,1	94,1
	2	4	4,7	5,9	100,0
	Total	68	80,0	100,0	
Missing	System	17	20,0		
Total		85	100,0		

QUESTION N°24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	44	51,8	51,8	51,8
	2	41	48,2	48,2	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°N1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	67	78,8	78,8	78,8
	2	18	21,2	21,2	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

QUESTION N°25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	20,0	20,0	20,0
	2	68	80,0	80,0	100,0
	Total	85	100,0	100,0	

فهرس المحتويات

العنـــــــوان **الصفحة**

الإهداء..... I
الشكر..... II
المحتويات..... III
قائمة الأشكال البيانية..... IV
قائمة الجداول..... VI
قائمة الملاحق..... VII
قائمة المختصرات..... VIII
المقدمة العامة..... أ
1. تمهيـــــــــد..... ب
2. طرح الإشكالية..... ت
3. فرضيات البحث..... ث
4. مبررات إختيار الموضوع..... ث
5. أهمية الموضوع..... ج
6. تحديد إطار الدراسة..... ج
7. أهداف الدراسة..... ج
8. منهجية الدراسة وأدواتها..... ح
9. الدراسات السابقة..... ح
10. خطة وهيكل البحث..... خ
الفصل الأول: تطور المحاسبة دوليا ومحليا..... 01
المبحث الأول: محاسبة المؤسسة – لمحة تاريخية و مفاهيم أولية..... 03
1. المحاسبة لمحة تاريخية..... 03
1.1 المحاسبة في العصور القديمة والوسطى..... 03
2.1 المحاسبة في عصر التجارة..... 04
3.1 المحاسبة أثناء وبعد الثورة الصناعية..... 05
2. المحاسبة ونظم المعلومات المحاسبية..... 06
1.2 مراحل تطور المعرفة المحاسبية..... 07
1.1.2 مرحلة الوصف و التحليل..... 07
2.1.2 مرحلة التفسير..... 07

3.1.2 مرحلة التبوء..... 08
4.1.2 مرحلة وضع النظرية..... 08
2.2 تعريف المحاسبة..... 09
3.2 المحاسبة ونظم المعلومات..... 10
1.3.2 مفهوم المعلومات وخصائصها..... 10
2.3.2 نظم المعلومات..... 11
3.3.2 نظام المعلومات المحاسبية..... 12
4.3.2 محاسبة المؤسسة نظام للمعلومات..... 13
3. المبادئ المحاسبية..... 15
1.3 المبادئ الخاصة بالملاحظة..... 15
1.1.3 مبدأ القيد المزدوج..... 15
2.1.3 مبدأ الوحدة المحاسبية..... 16
3.1.3 مبدأ الاستمرارية..... 17
4.1.3 مبدأ الفترة المحاسبية..... 17
2.3 المبادئ المتعلقة بالقياس..... 17
1.2.3 مبدأ ثبات الوحدة النقدية..... 17
2.2.3 مبدأ التكلفة التاريخية..... 18
3.2.3 مبدأ الحيطة والحذر..... 18
4.2.3 مبدأ عدم المقاصة..... 18
3.3 المبادئ المتعلقة بالاتصال..... 18
1.3.3 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة..... 19
2.3.3 مبدأ الصورة الصادقة..... 19
3.3.3 مبدأ ثبات الطرق المحاسبية..... 19
4.3.3 مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني..... 20
المبحث الثاني: المحاسبة دوليا..... 21
1. الإطار العام للمحاسبة الدولية..... 21
1.1 ماهية المحاسبة الدولية..... 21
2.1 التطور التاريخي للمحاسبة الدولية..... 22

1.2.1 قبل سنة 1972..... 22
2.2.1 بعد سنة 1972..... 23
3.1 أسباب ودوافع ظهور المحاسبة الدولية..... 23
1.3.1 دور الشركات متعددة الجنسيات..... 24
2.3.1 الإستثمار الأجنبي المباشر..... 24
3.3.1 النظام النقدي الدولي..... 25
4.3.1 اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول..... 25
2. التوحيد والتوافق المحاسبي..... 26
1.2 التوحيد المحاسبي..... 26
1.1.2 مفهوم التوحيد المحاسبي..... 26
2.1.2 أهداف التوحيد المحاسبي..... 27
3.1.2 معوقات التوحيد المحاسبي..... 28
2.2 التوافق المحاسبي الدولي..... 29
1.2.2 مفهوم التوافق المحاسبي الدولي..... 29
2.2.2 أهداف التوافق المحاسبي..... 30
3.2.2 معوقات التوافق المحاسبي الدولي..... 30
3.2 جهود التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي..... 31
1.3.2 هيئة الأمم المتحدة..... 31
2.3.2 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)..... 32
3.3.2 الإتحاد الأوربي (EU)..... 32
4.3.2 الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) 33
5.3.2 لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)..... 33
6.3.2 هيئات أخرى..... 35
المبحث الثالث: المحاسبة محليا..... 36
1 المخطط المحاسبي العام (PCG 1957)..... 36
1.1 الإطار العام المخطط المحاسبي العام..... 36
2.1 الانتقادات الموجهة للمخطط المحاسبي العام..... 38
1.2.1 جمود المخطط المحاسبي العام..... 38

2.2.1 عدم توافق المخطط مع توجيهات الاقتصاد الجزائري..... 38
3.2.1 ضعف محتوى المخطط من حيث النصوص والإجراءات..... 38
4.2.1 غياب التجانس في اتجاه أرصدة الحسابات..... 39
2 المخطط المحاسبي الوطني (PCN)..... 39
1.2 مراحـــل إعداده..... 39
2.2 الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني..... 40
1.2.2 الأصول..... 41
2.2.2 الخصوم..... 42
3.2.2 حسابات التسيير..... 43
4.2.2 القوائم المالية..... 44
3.2 الانتقادات الموجهة للمخطط المحاسبي الوطني..... 45
1.3.2 التقصير في الإطار المفاهيمي..... 45
2.3.2 تصنيف وتبويب الحسابات..... 46
3.3.2 قواعد التقييم..... 46
4.3.2 نظام الجرد..... 47
5.3.2 القوائم المالية..... 47
6.3.2 قصور الخطط المحاسبي الوطني..... 47
خلاصـــة الفصل:..... 48
الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي..... 49
المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي..... 51
1. الإطار المفاهيمي..... 51
1.1 الأصول..... 52
2.1 الخصوم..... 53
3.1 النواتج (الإيرادات)..... 53
4.1 الأعباء..... 53
5.1 النتيجة الصافية..... 54
2. مجال التطبيق..... 54
1.2 الكيانات الملزمة بالتطبيق..... 54

1.2 الكيانات الغير ملزمة بالتطبيق..... 55
3. المبادئ المحاسبية..... 55
1.3 المبادئ المتعلقة بالملاحظة..... 55
1.1.3 مبدأ القيد المزدوج..... 56
2.1.3 مبدأ الوحدة المحاسبية..... 56
3.1.3 مبدأ الاستمرارية..... 56
4.1.3 مبدأ الفترة المحاسبية..... 57
2.3 المبادئ المتعلقة بالقياس..... 57
1.2.3 مبدأ ثبات وحدة النقود..... 58
2.2.3 مبدأ التكلفة التاريخية..... 58
3.2.3 مبدأ الحيطة والحذر..... 59
4.2.3 مبدأ عدم المقاصة..... 59
3.3 المبادئ المتعلقة بالإتصال..... 59
1.3.3 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة..... 59
2.3.3 مبدأ الصدق (الصورة الصادقة)..... 60
3.3.3 مبدأ ثبات الطرق المحاسبية..... 60
4.3.3 مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني..... 61
4. تنظيم المحاسبة..... 61
المبحث الثاني: قواعد الإدراج والتقييم وسير الحسابات..... 64
1. القواعد العامة للإدراج والتقييم..... 64
1.1 التثبيتات العينية والمعنوية..... 65
2.1 التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية)..... 67
3.1 المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ..... 68
4.1 الإعانات..... 69
5.1 مؤونات المخاطر والأعباء..... 70
6.1 القروض والخصوم المالية الأخرى..... 70
2. حالات خاصة للتقييم والإدراج..... 71
1.2 العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير..... 71

1.1.2 شركات المساهمة..... 71
2.1.2 إمتيازات المرفق العمومي..... 71
3.1.2 العمليات المنجزة لحساب الغير..... 72
2.2 الإدماج (تجميع الكيانات والحسابات المدمجة)..... 72
1.2.2 إدماج الفروع..... 72
2.2.2 إدماج الكيانات المشاركة..... 73
3.2.2 الكيانات المركبة..... 73
3.2 عقود الإيجار التمويلي..... 74
4.2 العقود طويلة الأجل..... 75
3. بنية النظام المحاسبي المالي وسير حساباته..... 75
1.3 حسابات رؤوس الأموال – الأموال الخاصة..... 76
1.1.3 رأس المال والإحتياطات وما يماثلها..... 76
2.1.3 الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية..... 77
3.1.3 النواتج والأعباء المؤجلة..... 77
4.1.3 مؤونات الأعباء-الخصوم غير الجارية..... 78
5.1.3 الحسابات الفرعية (16، 17، 18)..... 78
2.3 حسابات التثبيتات..... 78
1.2.3 التثبيتات المعنوية وفارق الإقتناء..... 79
2.2.3 التثبيتات العينية..... 80
3.2.3 التثبيتات في شكل امتياز..... 80
4.2.3 التثبيتات الجاري إنجازها..... 80
5.2.3 المساهمات والحسابات الدائنة الملحقة والتثبيتات المالية الأخرى..... 81
6.2.3 الإهتلاكات وخسائر القيمة عن التثبيتات..... 81
3.3 حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ..... 82
1.3.3 المعالجة المحاسبية وفق طريقة الجرد الدوري..... 82
2.3.3 المعالجة المحاسبية وفق طريقة الجرد الدائم..... 82
3.3.3 المخزونات في الخارج..... 83
4.3.3 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ..... 83

4.3 حسابات الغير..... 83
1.4.3 الموردون والحسابات الملحقة..... 84
2.4.3 الزبائن والحسابات الملحقة 84
3.4.3 المستخدمون والحسابات الملحقة..... 84
4.4.3 الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة..... 85
5.4.3 الدولة والحسابات الملحقة..... 85
6.4.3 المجمع والشركاء..... 85
7.4.3 مختلف الدائنين ومختلف المدينين..... 86
8.4.3 الحسابات الانتقالية أو الانتظارية..... 86
9.4.3 الأعباء أو النواتج المعاينة مسبقا والمؤونات..... 87
10.4.3 خسائر القيمة عن حسابات الغير..... 87
5.3 الحسابات المالية..... 87
1.5.3 القيم المنقولة للتوظيف..... 88
2.5.3 البنوك والمؤسسات المالية والأدوات المالية المشتقة..... 88
3.5.3 الحسابات (53، 54، 58)..... 88
4.5.3 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية..... 89
6.3 حسابات الأعباء..... 89
1.6.3 حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها..... 89
2.6.3 حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة..... 90
7.3 حسابات النواتج..... 91
المبحث الثالث: الكشوف المالية..... 92
1. الميزانية..... 92
1.1 الأصول..... 92
2.1 الخصوم..... 93
2. جدول حساب النتائج..... 93
3. جدول سيولة الخزينة..... 94
1.3 الطريقة المباشرة..... 94
2.3 الطريقة غير المباشرة..... 96

4. جدول تغير الأموال الخاصة..... 97
5. ملحق الكشوف المالية..... 98
خلاصـــة الفصل:..... 99
الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية..... 100
المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم..... 102
1. ماهية معايير المحاسبة الدولية..... 102
1.1 مفهوم المعايير المحاسبية..... 102
2.1 خصائص المعايير المحاسبية..... 103
3.1 أهمية المعايير المحاسبية..... 103
4.1 أسباب ظهور المعايير المحاسبية..... 104
5.1 مسار إعداد المعايير المحاسبية..... 104
2. هيئة إعداد معايير المحاسبة الدولية..... 105
1.2 هيئة معايير المحاسبة الدولية..... 105
2.2 الهيكل الجديد لهيئة المعايير المحاسبة الدولية..... 106
1.2.2 اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية..... 106
2.2.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية..... 106
3.2.2 المجلس الإستشاري للمعايير..... 107
4.2.2 اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية..... 107
3. تطور معايير المحاسبة الدولية..... 107
1.3 التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية..... 108
2.3 التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية..... 109
3.3 تصنيف المعايير المحاسبية الدولية..... 110
المبحث الثاني: المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية..... 113
1. معايير عرض المعلومات المالية..... 113
1.1 القوائم المالية..... 113
1.1.1 عرض القوائم المالية IAS1..... 113
أولا. الميزانية..... 114
ثانيا. جدول حسابات النتائج..... 114

ثالثا. جدول تغيرات الأموال الخاصة..... 114
رابعا. الملحق..... 115
2.1.1 قائمة التدفقات النقدية IAS7..... 115
3.1.1 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء IAS8..... 116
أولا. تغيير السياسات المحاسبية..... 117
ثانيا. التغيير في التقديرات المحاسبية..... 117
ثالثا. تصحيح الأخطاء..... 118
4.1.1 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية IAS10..... 118
5.1.1 تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة IFRS1..... 119
2.1 المعلومات المالية الإضافية..... 120
1.2.1 التقارير حول القطاعات IAS14..... 120
2.2.1 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة IAS24..... 121
3.2.1 ربحية السهم IAS33..... 122
4.2.1 التقارير المالية المرحلية IAS34..... 124
2. البيانات المالية الموحدة..... 124
1.2 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة IAS27..... 125
2.2 الإستثمار في الشركات الزميلة IAS28..... 126
3.2 الحصص في المشاريع المشتركة IAS31..... 127
4.2 اندماج الأعمال IFRS3..... 128
3. المعايير القطاعية..... 129
1.3 عقود التأمين IFRS4..... 130
2.3 المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد IAS26..... 130
3.3 الزراعة IAS41..... 131
4.3 إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية (الطبيعية) IFRS6..... 132
المبحث الثالث: المعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي..... 133
1. تقييم الأصول والخصوم غير المالية..... 133
1.1 تقييم الأصول غير المالية..... 133
1.1.1 المخزونات IAS2..... 133

2.1.1 الممتلكات والمصانع والمعدات IAS16..... 134
3.1.1 الأصول غير الملموسة IAS38..... 136
4.1.1 الانخفاض في قيمة الأصول IAS36..... 137
5.1.1 العقارات الإستثمارية IAS40 138
6.1.1 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة IFRS5..... 139
2.1 تقييم الخصوم غير المالية..... 140
1.2.1 عقود الإيجار IAS 17 140
2.2.1 منافع الموظفين ...IAS 19..... 141
3.2.1 تكاليف الإقتراض IAS23 142
4.2.1 المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة IAS37 143
2. تقييم الأصول والخصوم المالية..... 145
1.2 الأدوات المالية (العرض) IAS32..... 145
2.2 الأدوات المالية (الإعتراف والقياس) IAS39..... 146
3.2 الأدوات المالية (الإفصاح) IFRS7..... 148
4.2 المدفوعات على أساس الأسهم IFRS 2..... 149
3. تقييم النتائج والتغيرات في أسعار العملات..... 150
1.3 تقييم النتائج (الإيرادات)..... 151
1.1.3 عقود الإنشاء IAS11..... 151
2.1.3 ضرائب الدخل IAS12..... 152
3.1.3 إيرادات الأنشطة العادية IAS18..... 153
4.1.3 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكوميIAS20..... 155
2.3 التغير في قيمة العملة وأسعار الصرف..... 156
1.2.3 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية IAS21..... 156
2.2.3 التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع IAS29..... 157
خلاصـــة الفصل:..... 159
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية–متطلبات التطبيق..... 160
المبحث الأول: تسيير الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي..... 162
1. واقع التحضير للإنتقال نحو النظام المحاسبي المالي..... 163

1.1 بالنسبة لمهنة المحاسبة..... 163
2.1 بالنسبة للتعليم المحاسبي..... 164
3.1 بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة..... 165
4.1 بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية..... 166
1.4.1 كيانات غير ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي..... 166
2.4.1 كيانات ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي..... 166
2. منهجية الإنتقال نحو النظام المحاسبي المالي..... 167
1.2 الأحكام العامة..... 167
2.2 إجراءات التنفيذ..... 168
1.2.2 إدراج الأصول والخصوم غير المدرجة سابقا..... 168
2.2.2 إلغاء بعض الأصول والخصوم المدرجة سابقا..... 169
3.2.2 إعادة ترتيب بعض الأصول والخصوم..... 169
4.2.2 معالجة المعلومات المقارنة لسنة المالية 2009..... 169
5.2.2 إستثناءات التطبيق الرجعي للتنظيم الجديد..... 170
3.2 الأحكام المحاسبية..... 170
المبحث الثاني: عرض الإستبيان..... 171
1. مراحل إعداد الإستبيان..... 171
1.1 بناء الإستمارة..... 171
2.1 نشر وتوزيع الإستمارة..... 172
3.1 معالجة الإستمارة..... 173
2. هيكل الإستبيان..... 173
3. مجتمع الدراسة وحدودها..... 174
1.3 مجتمع الدراسة..... 174
2.3 حدود الدراسة..... 175
4. مشاكل الدراسة..... 176
المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الإستبيان..... 177
1. الخصائص الديموغرافية للعينة..... 177
1.1 الجنس..... 178

2.1 العمر..... 178
3.1 الوظيفة..... 179
4.1 الخبرة المهنية..... 180
5.1 الولاية..... 181
6.1 القطاع..... 182
2. الإصلاحات المحاسبية..... 183
3. التكوين والتأهيل المحاسبي..... 187
4. صعوبات التطبيق..... 192
خلاصـــة الفصل:..... 198
الخـــــــــــاتمة..... 199
1. الخلاصة العامة..... 200
2. نتائج الدراسة..... 201
3. إختبار الفرضيات..... 202
4. الاقتراحات..... 203
5. أفاق البحث في الموضوع..... 203
المراجع..... 204
الملاحـــــق..... 211
الملحق رقم 01-رسالة الإستبيان..... 212
الملحق رقم 02-استمارة الإستبيان باللغة العربية 213
الملحق رقم 03-استمارة الإستبيان باللغة الفرنسية 217
الملحق رقم 04-مخرجات المعالجة الإحصائية بواسطة SPSS..... 221