الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير
الميدان: علوم اقتصادية، تسيير و علوم تجارية
الفرع: علوم التسيير
التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة

# تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية

## دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO

مذكـــرة مكملـــة لنيـــل شهـــــادة مـــاستر أكاديمـــي

إعداد الطالبة:
مكبرو صبرينة

تحت إشراف الأستاذ(ة):
د. شلابي عمار

أعضاء لجنة المناقشة

| اسم ولقب الخبير | الصفة | الرتبة | الجامعة الأصلية |
|---|---|---|---|
| د. مزياني نور الدين | رئيسا | أستاذ محاضر | 20 أوت 1955 سكيكدة |
| د. شلابي عمار | مشرفا | أستاذ محاضر | 20 أوت 1955 سكيكدة |
| أ. بوفليسي نجمة | ممتحنا | أستاذ مساعد | 20 أوت 1955 سكيكدة |

السنة الجامعية: 2014/2013.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# بسم الله الرحمان الرحيم

{ألحمد لِلَّهِ ٱلَّذِي أَنزَلَ عَلَى عَبْدِهِ ٱلْكِتَابَ وَلَمْ يَجْعَل لَّهُ عِوَجَاۜ قَيِمَاً لِيُنذِرَ بَأْسًا شَدِيدًا مِن لَّدُنْهُ وَ يُبَشّرَ ٱلْمُؤْمِنِينَ ٱلَّذِينَ يَعْمَلُونَ الصالحات أَنَّ لَهُمْ أَجْرًا حَسَنَا مَاكِثِينَ فِيهِ أَبَدًا}

(الكهف آية 1-3).

قال رسول لله صلى لله عليه و سلّم"من علَّم عِلْمًا فله أجر من عمل به لا ينقص من أجر العامل شيء"

( رواه ابن ماجه).



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# الشكر

بسم الله الرحمان الرحيم

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحا ترضاه

نحمد الله رب العالمين حمدا كثيرا و نشكره شكرا جزيلا يليق بعظمته وجلال

قدرته الذي و فقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع أما بعد:

أتقدم بجزيل الشكر و التقدير و الاحترام بعباراته السامية الى الأستاذ الدكتور المؤطر:

## "شلابي عمار"

الذي أشرف على إنهاء هذه المذكرة و لم يبخل علينا بإرشاداته و توجيهاته التي كانت عونا في تحضير وتقديم هذا العمل للخروج بالبحث في أحسن صورة ممكنة و أرجو أن أكون قد وفقت في تقديم ما يليق باسمه الذي أتشرف بوضعه على مذكرتي أتمنى له المزيد من النجاحات و التقدم والتوفيق أطال الله في عمرك و أصلح شأنك

كما أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ "**مزياني نور الدين**" و"**رماش كمال**" على تزويدي بالمراجع

كما يسعدني أن أتقدم بالشكر الى لجنة المناقشة لتفضل سيادتها بقبول مناقشة هذه المذكرة

الى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة 20 أوت سكيكدة

الى جميع عمال الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO

نقول لكم جميعا شكرا دمتم ودمنا في خدمة العلم والمعرفة

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم(.....و اخفض لهما جناح الذّلّ من الرّحمة و قل ربِّ ارحمهما كما ربياني صغيرا) الآية 24 الإسراء.

إليك يا من بحبك تعزف عيداني..... و بدعواتها تذهب همومي و أحزاني

يا مورد الحب و الحنان....مهما قلت لا يكفيك حبي و شكري وامتناني

(أمي الحبيبة ....نور قلبي)

إلى الذي أتشرف بحمل اسمه و أقتضي بخطوات رسمه .....عينا سهرت و يدا تعبت.....

زرعت وحق لك الحصاد يا صاحب القلب الحنون.....

(أبي الغالي.....أملي في الغد)

الى سندي و قوتي وملاذي بعد الله أخواتي (سناء و ريمة) و أزواجهم(سمير و بوزيد)

الى كتكوته قلبي (رؤى الجنان)

الى الكتكوت الحبيب (إبراهيم خليل الرحمان)

الى كل العائلة و الأقارب و الأحباب .....كل باسمه

الى كل من يذكرهم قلبي و لم يذكرهم قلمي..

إليكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

صبرينة

# فهرس المحتويات

المحتوى العنوان الصفحات

الآية

**الشكر**.....I

**الإهداء**.....II

**فهرس المحتويات**..... III

**قائمة الجداول**.....VI

**قائمة الأشكال البيانية**.....VII

**مقدمة**.....أ-ج

**الفصل الأول:المخطط المحاسبي الوطني و المعايير المحاسبة الدولية**.....**7-51**

**تمهيد:**.....**7**

**المبحث الأول: ماهية المخطط المحاسبي الوطني PCN**..... **8**

**المطلبالأول:** مفهوم المخطط المحاسبي الوطني و خصائصه.....8

**المطلب الثاني:** الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني.....11

**المطلب الثالث:** مضمون المخطط المحاسبي الوطني و أهدافه.....13

**المبحث الثاني:تقييم المخطط المحاسبي الوطني وأعمال إصلاحه**.....**23**

**المطلب الأول:** مزايا المخطط المحاسبي الوطني.....24

**المطلب الثاني:** نقائص المخطط المحاسبي الوطني.....25

**المطلب الثالث:** الأعمال المرتبطة بإصلاح المخطط المحاسبي.....30

**المبحث الثالث: التوحيد المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية**.....**35**

**المطلبالأول:** التوجه نحو التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي.....35

**المطلب الثاني:**المعايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS).....41



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الثالث:** الهيئات المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية.....45

**خلاصة الفصل**.....51

**الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي ضمن المعايير المحاسبة الدولية**.....**53-108**

**تمهيد:**.....**53**

**المبحث الأول: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي**.....**54**

**المطلب الأول:** منهجية الانتقال الى النظام المحاسبي المالي SCF.... .....54

**المطلب الثاني:**عرض النظام المحاسبي المالي SCF.....57

**المطلب الثالث:**دوافع تبني النظام المحاسبي المالي.....68

**المبحث الثاني: قواعد التسجيل و التقييم المحاسبي**.....**70**

**المطلب الأول:** قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي العامة والخاصة حسب SCF.....70

**المطلب الثاني:** الحالات الخاصة للتقييم والمحاسبة.....78

**المطلب الثالث:**عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات حسب SCF.....86

**المبحث الثالث:المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي**.....**102**

**المطلب الأول:**المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية.....102

**المطلب الثاني:** أثار تبني النظام المحاسبي المالي الجديد.....106

**المطلب الثالث:** محددات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.....107

**خلاصة الفصل**.....**108**

**الفصل الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO**.....**110-164**

**تمهيد:**.....**110**

**المبحث الأول: تقديم الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO**.....**111**

**المطلب الأول:** التعريف بالشركة الجزائرية لأشغال الطرق **ALTRO**.....111

**المطلب الثاني:**الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لأشغال الطرق **ALTRO**.....114

**المطلب الثالث:**دراسة ديناميكية للشركة الجزائرية لأشغال الطرق **ALTRO**.....117



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المبحث الثاني: تحضيرالشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO للانتقال الى تطبيقالنظام المحاسبي المالي**.....119

**المطلب الأول:**مراحل التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق**ALTRO**.....119

**المطلب الثاني:**التعديلات المحاسبية طبقاللنظام المحاسبي الماليفي الشركة الجزائرية لأشغال الطرق**ALTRO**.....121

**المطلب الثالث:**دوافع الشركة الجزائرية لأشغال الطرق**ALTRO**للانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي.....124

**المبحث الثالث: المعالجات المحاسبية وعرض القوائم المالية حسبالنظام المحاسبي المالي وتقييمه**.....**124**

**المطلبالأول:**المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.....125

**المطلب الثاني:** الانتقال من القوائم المالية المعدة حسب المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي.....150

**المطلب الثالث:**تقييم النظام المحاسبي المالي الجديد في الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO.....162

**خلاصة الفصل**.....**164**

**الخاتمة**.....**166**

**قائمة المصادر و المراجع**.....**170**

**الملاحق**



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# قائمة الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| (1-1) | تطابق تقسيم الديون مع مختلف دورات النشاط. | 17 |
| (2-1) | يمثل شكل الميزانية جاء بها المخطط المحاسبي الوطني | 20 |
| (3-1) | جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني | 21 |
| (4-1) | الوثائق المالية التي ينص عليها المخطط المحاسبي الوطني | 22 |
| (5-1) | تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة حسب المرسوم 318/96. | 30 |
| (6-1) | قائمة بمعايير المحاسبة الدوليةIAS | 44 |
| (7-1) | قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) | 45 |
| (1-2) | المبادئ المعتمدة من قبل IASC في إطاره المفاهيمي | 63 |
| (2-2) | الميزانية (جانب الأصول) | 89 |
| (3-2) | الميزانية (جانب الخصوم) | 90 |
| (4-2) | حساب النتائج حسب الطبيعة | 92 |
| (5-2) | حساب النتائج حسب الوظيفة | 93 |
| (6-2) | جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة | 95 |
| (7-2) | جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة | 97 |
| (8-2) | جدول تغيرات الأموال الخاصة | 99 |
| (9-2) | مقارنة بين PCN و SCF | 102 |
| (10-2) | المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي (الميزانية، جدول حسابات النتائج). | 105 |
| (1-3) | الالات المقتناة في إطار عقد إيجار تمويل | 126 |
| (2-3) | كيفية إحتساب عدد الدفعات، مبالغها، الفولئد، المبالغ الاساسية | 126 |
| (3-3) | المعلومات المتعلقة بتدني قيمة التثبيت | 137 |
| (4-3) | ميزانية الشركة في 2009/12/31 حسب المخطط المحاسبي الوطني(جانب الأصول) | 151 |
| (5-3) | ميزانية الشركة في 2009/12/31 حسب المخطط المحاسبي | 152 |




WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | |
|---|---|---|
| | الوطني(جانب الخصوم) | |
| (6-3) | جدول حسابات النتائج الشركة في 2009/12/31 حسب المخطط المحاسبي الوطني | 153 |
| (7-3) | الميزانية الافتتاحية في 2010/01/01 حسب SCF(جانب الأصول) | 154 |
| (8-3) | الميزانية الافتتاحية للشركة في 2010/01/01 SCF (جانب الخصوم) | 155 |
| (9-3) | ميزانية الشركة في 2010/12/31 حسب النظام المحاسبي الجديد (جانب الأصول) | 156 |
| (10-3) | الميزانية الشركة في 2010/12/31 حسب النظام المحاسبي المالي(جانب الخصوم) | 157 |
| (11-3) | جدول حسابات النتائج الشركة من 2010/01/01 الى 2010/12/31 حسب النظام المحاسبي المالي | 158 |
| (12-3) | جدول سيولة الخزينة (طريقة المباشرة) من 2010/01/01 الى 2010/12/31 حسبSCF | 159 |
| (13-3) | يمثل التغيرات الأموال الخاصة حسبSCF في 2010/12/31 | 160 |


## قائمة الأشكال البيانية


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| (1-2) | عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي(SCF) | 55 |
| (2-2) | التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة الثلاثة | 96 |
| (3-2) | الهيكل التنظيمي لشركة ALTRO | 114 |




WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# مقدمة

**مقدمة:**

تسعى المؤسسة الاقتصادية جاهدة الى الانفتاح على العالم ومواكبة التقدم والتطور والعولمة نظرا للدور الذي تلعبه في الاقتصاد الوطني، إلا انه في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة وما تعرفه من منافسة تزداد حاجة المؤسسة الاقتصادية في مختلف دول العالم الى المحاسبة، لما لها من فائدة في توفير المعلومة الضرورية لتأدية وظائفها الأساسية والتعرف على أوضاعها الحالية والمستقبلية.

حيث حدثت تغيرات كبيرة على جميع الأصعدة، هذه التغيرات لم تكن المحاسبة بمنأى بعيد عنها حيث مست مختلف جوانبها سواء من حيث المبادئ والقواعد المحاسبية أو طرق التقييم والتسجيل المحاسبي.

ولكن أمام اختلافات في المبادئ والقواعد المحاسبية التي تؤدي الى نتائج محاسبية مختلفة وأحيانا متعارضة، انطلقت جهود بعض المنظمات والهيئات الدولية الهادفة الى التوحيد المحاسبي الدولي الذي يؤدي الى توحيد اللغة وتبني مفاهيم ومصطلحات واحدة، وتوحيد المبادئ وطرق العمل وإعداد المعلومات والإفصاح عنها وتوحيد أشكال القوائم المالية، إضافة الى إنتاج معلومات مفيدة ذات مصداقية تساعد متخذين القرار على اتخاذ قرار فعال، فأدى الى نشوء ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية.

وباعتبار النظام المحاسبي جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي، فان الجزائر على غرار دول العالم بعد تخليها على الاقتصاد الموجه والتحول الى اقتصاد السوق، ومواكبتها الانفتاح الاقتصادي وتحرير التجارة الخارجية ، باشرت في عملية إصلاح نظامها المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني بداية من التسعينات، بهدف تقريب الممارسة المحاسبية الى الممارسة الدولية وإنتاج معلومات تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية تتماشى وأعمال التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي.

حيث سعت الجزائر لتبني النظام المحاسبي المالي الجديد بإصدار بالقانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، والمتضمن النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) والقاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة1975 ابتداء من دخول هذا القانون حيز التطبيق بتاريخ 1 جانفي 2009 ، إلا انه تأجل تطبيقه الى غاية 1 جانفي 2010 ويستمد نصوصه من المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بشكل يجعل هذه الأخيرة الصادرة عن المؤسسات الخاضعة له تكون موثوق بها على الصعيد الوطني والدولي، ومنه يمكننا طرح الإشكالية التالية:



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**إشكالية البحث:**

من خلال مما سبق يمكن بلورة إشكالية بحثنا في التساؤل الرئيسي التالي:

**ما مدى استجابة المؤسسة الاقتصادية الى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد ؟**

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي دوافع التخلي على المخطط المحاسبي الوطني لتبني النظام المحاسبي الجديد ؟
- ما طبيعة النظام المحاسبي الجديد ، وما هي المستجدات التي جاء بها مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني؟
- ما هي الإستراتيجية المنتهجة من قبل المؤسسة الاقتصادية لنجاح تطبيق النظام المحاسبي الجديد ؟

**فرضيات البحث:**

وبغرض الإجابة عن هذه الأسئلة الفرعية تم تبني فرضيات التالية:

- المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لمتطلبات الاقتصاد المخطط وبالتالي لا يستجيب لواقع اقتصاد السوق وعليه إي محاولة لإصلاحه دون الرجوع للمعايير قد تفشل عملية الإصلاح.

- يستند النظام المحاسبي المالي الى المعايير المحاسبة الدولية وهو يسمح بتلبية الاحتياجات المختلفة لمستعمليه من معلومات محاسبية ومالية.

- يتوقف نجاح المؤسسات الاقتصادية في تطبيقه على الاستعداد الجيد للمؤسسة الاقتصادية.

**أسباب اختيار موضوع البحث:**

لاشك ان الرغبة في انجاز أي عمل يعود الى أسباب ذاتية وأسباب موضوعية:

الذاتية تتمثل في:

- الاهتمام والميول الشخصي بموضوع المحاسبة وكل ما يتعلق بالتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة؛
- محاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية؛

أما الموضوعية تتمثل في:

- يندرج موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية الحالية؛



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- معرفة أهمية تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر وتكييفه معايير المحاسبة الدولية؛
- ضرورة فهم النظام المحاسبي المالي ومعرفة صعوبة تأقلم المؤسسات الاقتصادية؛
- محاولة إثراء ساحة البحث عموما والمكتبة الجامعية خصوصا بمثل هذا الموضوع .

**أهمية البحث:**

تتوقف أهمية أي بحث على أهمية الظاهرة المدروسة وعلى قيمتها العلمية والعملية ومدى إسهامها في إثراء المعرفة النظرية من جهة والميدانية من جهة أخرى، ويستمد هذا البحث أهميته من الاتجاه المتزايد نحو التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي التي تدعو إلية هيئات التوحيد ، وذلك لتطبيق هذا النظام المحاسبي المستمد من المعايير المحاسبة الدولية.

**أهداف البحث:**

كما نحاول من دراسة هذا الموضوع الوصول الى جملة من الأهداف والمتمثلة فيما يلي:

- الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذا البحث؛
- التحسيس بأهمية الموضوع والتعمق فيه؛
- اكتساب معارف جديدة تنمي فكرنا وتساعد القارئ في الاستعانة بهذه الدراسة؛
- دراسة المخطط المحاسبي الوطني ومحاولة إبراز أهم نقائصه؛
- محاولة تقديم النظام المحاسبي المالي وإبراز أهم الاستحداث التي جاء بها بالمقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني؛
- التطرق الى واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية.

**حدود البحث:**

تمثلت حدود البحث في:

**الحدود المكانية:** حيث تمت دراسة هذا الموضوع في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق الواقعة شرق منطقة النشاط التجاري ولاية سكيكدة حيث قمنا بدراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي فيها.

**الحدود الزمنية:** حيث تمت دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق لسنوات الممتدة من 2009 الى 2014.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**منهجية البحث وأدواته:**

نظرا لطبيعة الموضوع والإحاطة بجوانبه المختلفة ومن أجل الإجابة على التساؤلات واختبار صحة الفرضيات المطروحة، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في وصف واستعراض كل من المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية، وذلك لاستيعاب الجانب النظري، كما اعتمدنا على منهج دراسة الحالة في دراسة الجانب التطبيقي من خلال دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي والتطرق الى بعض الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (الشركة الجزائرية لأشغال الطرق) كذلك استعنا بالمنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية وذلك بتحليل الموضوع والتوصل إلى النتائج المراد تحقيقها.

أما أدوات الدراسة تتمثل في: الكتب العلمية، المذكرات، المقالات، المجلات العلمية،المؤتمرات والملتقيات.

**الدراسات السابقة:**

- **مداني بن بلغيث:** "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي بالتطبيق على –حالة الجزائر– أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، 2004 ، حيث حاول الباحث من خلالها إبراز أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية نتيجة لنشوء المعايير المحاسبة الدولية، وتوصلت هذه الدراسة الى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات أمر ضروري لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات التي تعرفها الجزائر والتي كان لها أثر بالغ على واقع المؤسسة الاقتصادية ومحيطها التي تعمل فيه.

- **حواس صلاح:** "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير،جامعة الجزائر،2007–2008 ، حيث حاول الباحث من خلالها تحديد مشكلة الاختلافات والتنوع في الممارسات المحاسبية وتشخيص أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق والتنسيق بين المعايير المحاسبة الدولية، وتوصلت هذه الدراسة الى أن استخدام لغة واحدة مقبولة عالميا وهي معايير الإبلاغ المالي الدولية سيؤدي الى تشجيع الاستثمار وتوسيع الأعمال الاقتصادية، وأن تبني هذه المعايير سيساعد في إعداد تقارير مالية على المدى البعيد من خلال تقديم معلومات شفافة

- **بوعلام صالحي:**"أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،2009–2010، حيث



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

حاول الباحث من خلالها التوصل الى معرفة أفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي،والسيل الكفيلة بتفعيل وإنجاح عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي، وتوصلت هذه الدراسة الى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون من خلال معايير المحاسبية الدولية المتوافق عليها والذي يأخذ بعين الاعتبار جزء كبير منها كالإطار التصوري و المبادئ و الطرق المحاسبية بالإضافة الى أن تطبيق هذه المعايير يسمح للمؤسسات الجزائرية بالولوج الى في الأسواق المالية الدولية ، وأن النظام المحاسبي المالي ينعكس بشكل كبير على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة لاسيما المؤسسات.

**خطة البحث:**

لتحقيق الهدف المرجو الوصول إليه من هذه الدراسة قمنا بتقسيم موضوع البحث الى ثلاث فصول يسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة حيث يتناول:

**الفصل الأول:** المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبة الدولية تم تقسيمه الى ثلاث مباحث، يتناول **المبحث الأول:** تقديم المخطط المحاسبي الوطني، أما **المبحث الثاني:** تقييم المخطط المحاسبي الوطني وأعمال إصلاحه، وأخيرا **المبحث الثالث:** التوحيد المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.

**الفصل الثاني:** ثم التعرض الى النظام المحاسبي المالي ضمن المعايير المحاسبة الدولية تم تقسيمه الى ثلاث مباحث، يتناول **المبحث الأول:** الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي، أما **المبحث الثاني** تناول: قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي،وأخيرا: **المبحث الثالث:** تقييم النظام المحاسبي المالي.

**الفصل الثالث:** فقد خصص للجانب التطبيقي حيث تطرقنا من خلاله الى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق والذي قسم بدوره الى ثلاث مباحث، يتناول **المبحث الأول:** تقديم عام للشركة الجزائرية لأشغال الطرق، أما **المبحث الثاني** تناول: تحضير الشركة الجزائرية لأشغال الطرق للانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي، وأخيرا **المبحث الثالث:** المعالجات المحاسبية وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق.

وفي الأخير ختمنا الدراسة بخاتمة حددت فيها جملة من التوصيات والنتائج المتعلق بموضوع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# الفصل الأول

# المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبية الدولية

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**تمهيد:**

كان لابد على المشرع الجزائري أن يسن قانونا يضبط التعاملات المحاسبية، في هذا المجال صدر الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبية، فمن خلال هذا الأمر الذي أكد وألزم كل الهيئات والشركات والمؤسسات بتطبيق هذا المخطط الذي هو عبارة عن مجموعة من الحسابات التي تمثل العمليات الحسابية المنجزة من طرف المؤسسة، منظم ضمن إطار قانوني ويحتوى على جملة من الحسابات ويهدف إلى تحقيق أهداف عديدة، ولكن رغم كل هذا لا ننكر النقائص العديدة المسجلة على المخطط المحاسبي الوطني في هذا السياق انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة أدت تدريجيا لنشوء ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية، وذلك بعد ظهور هيئات تدعو الى التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين على رأسها لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والاتحاد الدولي للمحاسبين، وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل حيث يقسم الفصل إلى ثلاث مباحث:

**المبحث الأول:** ماهية المخطط المحاسبي الوطني PCN

**المبحث الثاني:** تقييم المخطط المحاسبي الوطني وأعمال إصلاحه.

**المبحث الثالث:** التوحيد المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المبحث الأول: ماهية المخطط المحاسبي الوطني PCN

قبل ظهور المخطط المحاسبي الوطني PCNأعطي للجزائر حق تطبيق القوانين الفرنسية من خلال القانون رقم 157/62 المؤرخ في 31 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962ماعدا التي تمس بالسيادة الوطنية، لكنه كان يستجيب لاحتياجات اقتصاد ليبرالي مضبوط من طرف السوق، إلا انه في سنة 1969 كانت أول محاولة لاستبدال المخطط المحاسبي العام من خلال إنشاء لجنة مكلفة بتحضير مخطط محاسبي وطني، وفي نهاية 1971 تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) من طرف الوزارة المالية، والذي أوكلت له مهمة تحضير مخطط محاسبي وطني جديد يتلاءم مع الاقتصاد الوطني.

### المطلب الأول: مفهوم المخطط المحاسبي الوطني وخصائصه

أوكلت مهمة إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى المجلس الأعلى للمحاسبة، الذي يستجيب لاحتياجات الاقتصاد الموجه، وذلك بهدف إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار الفرنسي الذي لم يساير أهداف الدولة ورغباتها.

#### أولا: مفهوم المخطط المحاسبي الوطني

المخطط المحاسبي للمحاسبة هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة وحجمها وخصوصياتها، ولهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطائها صبغة وطنية، ليبسط ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات ليجلب منفعة وفائدة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة[1].

ومن هذا المنظور انتهجت الجزائر مخطط خاصا للمحاسبة بأمر رقم 35/75 الصادر بتاريخ1975/04/29على أن يلزم بتطبيقه من أول جانفي سنة 1976، ويقدم هذا المخطط قدرة إعلامية من الضروري فهم محتواه ومداها كي نستنتج أعظم منفعة عملية، وأصبح الإلمام التصوري المنهجي

[1]– عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة( وفق المخطط المحاسبي الوطني)،طبعة1999، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر،ص45.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

والثقافي والعملي بالمبادئ العملية للمخطط المحاسبي الوطني وآليات سير الحسابات، حتمية تقنية للتسيير ولأي عون اقتصادي ومالي واجتماعي[1].

حيث أصبح المخطط المحاسبي الوطني إجباري التطبيق على[2]:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- شركات الاقتصاد المختلطة؛
- المؤسسات التي تخضع لنظام الضريبة على أساس الربح مهما كان شكلها.

وقد تم الإشارة إلى مبادئ المخطط المحاسبي الوطني بالشكل واضح في الأمر 35/75 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني والمرسوم التنفيذي المتعلق بكيفية تطبيقه، وهي كمايلي:[3]

- الوحدة المحاسبية؛
- الوحدة النقدية؛
- القيد المزدوج؛
- عدم المقاصة؛
- الصدق؛
- الفترة المحاسبية؛
- التكلفة التاريخية؛
- الحيطة والحذر؛
- استقلالية الدورات؛
- ثبات الطرق المحاسبية.

وهناك مبادئ أخرى لم يتطرق إليها بوضوح في المخطط المحاسبي الوطني لكنها مطبقة في ميدان الممارسة المحاسبية وتتمثل في:

- مبدأ استمرارية النشاط؛

---

[1]– عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر، 2009، ص49.

[2]– سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص18.

[3]– سوسن زيرق، الإفصاح المحاسبي عن قرض الإيجار في النظام المحاسبي المالي، دراسة حالةEURO ELID سكيكدة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت سكيكدة 1955 ، 2012،ص ص 98-99.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- مبدأ التوافق مع القانون.

**ثانيا: خصائص المخطط المحاسبي الوطني**

ان فكرة اللجوء إلى إعادة تكييف المخطط المحاسبي الوطني،جاءت استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة كانت حاضرة لكن ترك العمل بها لاحقا ونذكر منها[1]:

**المخططات المحاسبية القطاعية ( PCS)**: وهي بمثابة تكييف المخطط المحاسبي الوطني لمجموعة من المؤسسات يجمعها نفس النشاط، ويتم من خلالهم مناقشة التسيير المتعلقة بطبيعة النشاط الخاصة والتي تجمع مجموعة من المؤسسات وكذلك بنية الذمة، طبيعة ومدة دورة الاستغلال ومعالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية المحاسبة، إلا أن صيرورة إنجاز هذه المخططات القطاعية على مستوى المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة وحتى 1977 لم تعرف النور، عدا تلك المتعلقة بنشاط البنوك وبصدور المخطط المحاسبي للبنوك، في الوقت الذي شكلت عدة لجان لقطاعات مختلفة مثل: البناء، الفلاحة.....الخ.

**المحاسبة التحليلية القطاعية (CAS)**: ترك في هذا الشأن الخيار للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي تراه ملائما جدا لطبيعتها واحتياجاتها بصفة تسمح:

- بحساب التكاليف وأسعار التكلفة؛
- إنجاز الموازنات والرقابة عليها؛

يقع على عاتق المحاسبة التحليلية القطاعية تحديد الخطوط العريضة لمحاسبة التكاليف، يقوم فيما يليها المخطط المحاسبي القطاعي بالإجابة على المصطلحات الخاصة وأسماء الحسابات لما يسمح بتوحيد استعمالها، وعلى الرغم من أن مشروع نظام للمحاسبة التحليلية تم ضبطه إلا أنه لم ينجز بعد،حيث كان من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج المحاسبي في الجزائر على اعتبار ما تقدمه هذه الأخيرة من مساعدة في تسيير المؤسسات لأنها محاسبة للاستعمال الداخلي، أي لأغراض التسيير، أهمل المخطط المحاسبي هذه الأخيرة بحيث ترك الحرية للمؤسسات بتكييفها في إطار

[1]–مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص ص 148–149.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المخططات القطاعية حسب الاحتياجات على العكس من المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصفة الإجبارية.

**المطلب الثاني: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني**

صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 35/75 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني والقرار المتعلق بكيفية تطبيقه.

**أولا: الأمر المتعلق بإصدار المخطط المحاسبي الوطني**

في 29 أفريل 1975 وبقرار يحمل رقم35/75 تم إصدار أول مخطط محاسبي جزائري، تحت اسم المخطط الوطني المحاسبة، وقد احتوى هذا القرار على المخطط الوطني للمحاسبة، وألزم تطبيقه إبتداءا من 01 جانفي 1976 على جميع المؤسسات مهما كان شكلها، والتي تخضع في فرض الضريبة إلى نظام الربح الحقيقي، والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، بالإضافة إلى الشركات المختلطة، كما نص على فرض مخططات محاسبية أخرى لاحقا حسب القطاعات، ولم يتطرق هذا القرار إلى كيفيات تطبيق المخطط الوطني المحاسبي، وإنما ترك ذلك لقرار وزاري لاحق[1].

**ثانيا: القرار المتعلق كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني**

في 23 جوان 1973 صدر القرار الوزاري المذكور سابقا، والذي يهدف إلى التقييس المحاسبي لعمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، تطرق القرار إلى عرض كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، فقد تطرق إلى كيفيات التنظيم والتسيير المحاسبي، بالإضافة إلى القواعد تقييم الاستثمارات والمخزونات، وأخيرا تعرض إلى القوائم المحاسبية الختامية.

بالإضافة إلى ذلك فقد ضم هذا القرار ملحقين: ملحق أول يضم مصطلحات وقواعد سير الحسابات مفصل حسب أقسام المخطط الوطني المحاسبي، وملحق ثانيا يضم أشكال القوائم الختامية.

ويعتبر هذان القراران، القرار الأول لإصدار المخطط المحاسبي الوطني، والقرار الثاني المتعلق بكيفية تطبيقه، يعتبران أهم القرارات في ميدان التوحيد المحاسبي في الجزائر، ورغم ضعفهما من حيث المواضيع التي تطرق إليهما وعموميتهما، إلا أنها تنسخ بأي قانون أو قرار مماثل على الأقل[2].

[1]- طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص80.

[2]- نفس المرجع، ص ص 80 81.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

كما صدرت المنظومة القانونية الجزائرية الخاصة وهي[1]:

- القانون المدني: الأمر رقم58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم؛
- القانون التجاري: الأمر رقم: 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر1975، المعدل والمتمم؛
- القانون الجزائي: الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 8 جوان 1966، المعدل والمتمم؛
- القانون الضريبي ( الضرائب المباشرة): الأمر رقم 76/ 101 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

كما عرف المخطط المحاسبي الوطني منذ صدوره أربع إضافات هي[2]:

- التسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة بالاستقلالية الذاتية للمؤسسات

(المنشور رقم 89-47 الصادر بتاريخ 24 مايو 1989)؛

- التسجيل المحاسبي لمشاركة العمال في أرباح الشركات.

(المنشور رقم 90-46 المؤرخة في 11 مارس 1990)؛

- التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بأموال المساهمات

(التعليمة 95-001 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995)؛

- التسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقدير.

( التعليمة رقم 518 صدرت في 21 أفريل 1997).

كما تم إصدار خمس مخططات محاسبية قطاعية والمتمثلة في[3]:

- ✓ القطاع الفلاحي سنة 1987؛
- ✓ قطاع التأمينات سنة 1987؛
- ✓ قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988؛
- ✓ قطاع السياحة سنة 1989؛
- ✓ قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992.

---

[1]- سوسن زيرق، مرجع سابق، ص97.

[2]-TAZDAIT ALi,maitrise du système comptable financier, première édition ,édition ACG ,Alger, 2009,p14.

[3]- مختار مسامح، مداخلة بعنوان:" النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCFفي ظل معايير المحاسبة لدولية تجارب، تطبيقات وأفاق، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، يومي17-18 جانفي 2010، ص5.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الثالث: مضمون المخطط المحاسبي الوطني وأهدافه**

لقد تضمن المخطط المحاسبي الوطني في طياته أصناف وقواعد ومبادئ محاسبية والتي يؤدي العمل بها الى تحقيق الأهداف المسطرة وهذا ما سنكتشفه في هذا المطلب.

**أولا: مضمون المخطط المحاسبي الوطني**

يتضمن المخطط المحاسبي الوطني على الإطار الشكلي من حيث أقسامه وقائمة الحسابات مما يسمح بتسهيل استغلاله، وتتصف أقسام المخطط المحاسبي الوطني بالتجانس.

سنحاول استعراض مضمون المخطط المحاسبي الوطني، الذي جسده القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط حيث يقترح المخطط المحاسبي مايلي[1]:

- قائمة الحسابات التي صنفت إلى 8 أضاف مرقمة من (1) إلى (8) مع شرح قائمة لهذه الأصناف وبعض الحسابات؛
- شرح حركات القيم؛
- طرق تقييم الأصول؛
- نماذج الوثائق الشاملة والوثائق الملحقة بها التي يجب أن تحضر في نهاية كل دورة وترسل إلى الجهات المعنية.

خصصت الأصناف الثمانية إلى المحاسبة العامة وأهملت المحاسبة التحليلية.

تم ترتيب مختلف الأصناف حسب الوثائق الشاملة وتتمثل هذه الأصناف في[2]:

- الصنف الأول: الأموال الخاصة؛
- الصنف الثاني: الاستثمارات؛
- الصنف الثالث: المخزونات؛
- الصنف الرابع: الحقوق؛
- الصنف الخامس: الديون؛

[1]– محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات المركزية،بن عكنون– الجزائر،2005 ، ص ص43–44.

[2]- حواس صلاح، المحاسبة العامة دروس ومواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص29.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الصنف السادس: تكاليف؛
- الصنف السابع: الإيرادات؛
- الصنف الثامن: النتائج.

تتمثل الأصناف عموما( مجموعات) بواسطة رقم واحد فقط، كما يمثل الصنف الرمز الأساسي والأولي وهو في هذه الحالة ممثل برقم الأول واستنادا إلى محتواه وطبيعته، فان الصنف ينقسم إلى[1]:

- الحسابات الرئيسية: ويحتوي على رقمين.
- الحسابات الثانوية: وتحتوي على ثلاثة أرقام.
- الحسابات الفرعية: وتحتوي على أربعة أرقام وأكثر.

تهتم الحسابات الثانوية، في التحديد أعمق لطبيعة التسجيل أو القيد الخاص بالصنف المعني.

1-1 **الحسابات:**تتوزع الأصناف الثمانية إلى ثلاث مجموعات:

- حسابات الميزانية: تضم الأصناف( 1،2،3،4،5)؛
- حسابات التسيير: تضم الأصناف (6،7)؛
- حسابات النتائج: تضم الصنف (8).

أ-**حسابات الميزانية:** ترتب حسابات الميزانية بحسب سيولتها أو استحقاقها من أعلى الميزانية إلى أسفلها وتضم حسابات الميزانية مايلي[2]:

- **حسابات الأصول:** تشمل الأصول الأموال الأزمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع وهي ثلاثة أنواع:

- **الاستثمارات:** تعرف الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني بأنها" عبارة عن أصول ثابتة مادية ومعنوية اقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بوسائلها الخاصة،لاستعمالها بصورة دائمة في عمليات المؤسسة المختلفة وليس الغرض التنازل عنها للحصول على أرباح، ولكن هذا لا يمنع أن

[1]- عاشور كتوش، مرجع سابق، ص51.

[2]- نور الدين جرد، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول – حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2008 -2009 ، ص ص 138-139.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها نتيجة لظهور أصول جديدة أو نتيجة لامتلاكها التام بفعل الاستعمال[1].

-**تقييم الاستثمارات:** يتم تقييم الاستثمارات بشكل عام إما عن طريق حساب التكلفة إنتاجها إذا تم انجازها داخل المؤسسة، أو تكلفة شراءها إذا تم الحصول عليها على إثر عملية شراء، غير أن تقييم الاستثمارات على أساس تكلفة الشراء يختلف نوعا ما عن باقي الأصول ( المخزونات مثلا)، من حيث المفهوم والمعالجة المحاسبية[2] ولقد خصص المخطط المحاسبي الوطني حسابات للاستثمارات وهي:

المصاريف الإعدادية ( حساب 20)، القيم المعنوية ( حساب21)، الاستثمارات الملموسة (22)، الاستثمارات قيد التنفيذ (28)، إهتلاك الاستثمارات (حساب29).

-**المخزونات:** تتمثل مجمل الأملاك التي تملكها المؤسسة، والتي اشترتها أو أنشأتها بهدف بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو التحويل أو الاستغلال بشكل عام.

-**تقييم المخزونات:** لا يحدد المخطط المحاسبي الوطني طريقة خاصة في تقييم المخزونات، إذا تم تسجيل المشتريات البضائع أو المواد واللوازم بتكلفة الشراء أي ( سعر الشراء + المصاريف)، فان المؤسسة تصبح حرة في تحديد تكلفة الإنتاج التي بواسطتها تسجل حركات منتجاتها المصنعة (منتجات تامة ونصف مصنعة)، ولأسباب تطبيقية فان المؤسسات لا تستطيع احتساب التكلفة الحقيقية للإنتاج لكل مدخل أو مخرج خاص بالمنتجات المصنعة، حيث تصبح هذه الأخيرة قابلة للاستعمال بتكلفة ثابتة مقدما أو موحدة أو نظرية لتسجيل حركات المخزون، وبعد احتساب التكلفة الموحدة القريبة من التكلفة الحقيقية تتبع إحدى الطرق الثلاثة التالية الأكثر سرعة وسهولة وضبط في الاستعمال[3]:

أ- طريقة الوارد أولا صادر أولاFIFO

**ب**- طريقة الوارد أخيرا صادر أولاLIFO

**ت**- طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة

---

[1]- جمعة هوام ، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق الدليل المحاسبي الوطني، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر ، 2008، ص19.

[2]- عاشور كتوش، مرجع سابق، ص ص 77-78.

[3]- أمينة برزوق، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، 2011-2012، ص30.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ويمكن عموما تصنيف حسابات المخزونات إلى الأصناف التالية[1]:

– حسابات المخزونات المشتراة: وهي الحسابات التي تمثل السلع التي اعتبرتها المؤسسة من المخزونات وتم شراؤها جاهزة من الخارج وهي نوعان:

البضائع ( حساب 30)، مواد أولية ولوازم ( حساب31).

– حسابات المخزونات الناتجة عن الاستغلال: يقصد بها المخزونات التي لم تكن موجودة من قبل وتم إنشاؤها، على إثر تفاعل مجموعة من الوسائل واصطلح عليها محاسبيا مصطلح" المنتوجات" وهي:

منتوجات نصف مصنعة (حساب33)، منتوجات قيد التنفيذ(حساب34)، منتوجات تامة مصنعة(حساب35)، فضلات ومهملات(حساب36)

– حسابات التسوية: متمثلة في الحساب الرئيسي (37 مخزونات لدى الغير) وهو يعبر عن المخزونات من أي طبيعة كانت وهي ملك المؤسسة إلا أنها ليس في حوزتها.

– حسابات المشتريات: (حساب38): يمثل قيمة الأملاك التي اشترتها المؤسسة بهدف استهلاكها في العملية الإنتاجية، سواء عن طريق إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.

– حسابات المؤونات: وهي متمثلة في حساب 39 والذي يعبر عن تدني وانخفاض قيمة المخزونات.

– **الحقوق:** تمثل مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقاتها التجارية والمالية مع الغير[2].

وتضم حسابات الحقوق الحسابات الرئيسية التالية [3]:

40 حسابات الخصوم المدنية

42 حقوق الاستثمارات

43 حقوق المخزونات

44 حقوق على الشركات والشركات الحليفة.

45 تسبيقات من الغير

46 تسبيقات الاستغلال

47 حقوق على الزبائن

48 المتاحات

49 مؤونات تدني قيم الحقوق

[1]– عاشور كتوش، مرجع سابق، ص ص104–107.

[2]–أمينة برزوق، مرجع سابق، ص30.

[3]– بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق، قسم علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009، 2010، ص60.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

• **حسابات الخصوم:** هي منشأ رأس المال وهي مجموع الأموال أو الموارد المتمثلة في:[1]

– **الأموال الخاصة:** هي وسائل التمويل العينية أو المنقولة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالك أو المالكين، فالصنف الأول من المخطط المحاسبي الوطني يوافق الحالة الصافية للمؤسسة وبمعنى آخر الفرق بين مجموع الأصول والديون.

وتضم الأموال الخاصة الحسابات الرئيسية التالية:[2]

10 رأس مال الشركة؛
11 أموال شخصية؛
12 علاوات متعلقة برأس مال الشركة؛
13 الاحتياطات؛
14 إعانات الاستثمار؛
15 فرق إعادة التقييم؛
16 الأموال الخاصة ا لأخرى؛
17 حسابات الارتباط بين الوحدات؛
18 نتائج قيد التخصيص؛
19 مؤونات الأعباء والخسائر؛

**الديون:** تمثل المجموعة الخامسة أو الديون مجموعة الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة أثر علاقاتها مع الغير، ويحسب موقعها في الميزانية فإن حسابات الديون تتزايد من الجانب الأيسر (الدائن) وتتناقص مع الجانب الأيمن (المدين).[3]

**الجدول رقم ( 1– 1 ): تطابق تقسيم الديون مع مختلف دورات النشاط.**

| الحساب | الديون | الوظيفة |
|---|---|---|
| 52 | ديون الاستثمارات | الاستثمارات |
| 53 | ديون المخزونات | التموين |
| 56 | ديون الاستغلال | الإنتاج والتسويق |
| 57 | تسبيقات مالية | التسويق (التوزيع) |
| 58 | ديون مالية | المالية |

**المصدر**: عبد القادر روتال، مرجع سابق ص43.

[1]– عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 2009، ص40.

[2]– بوعلام صالحي ، مرجع سابق، ص60.

[3]– عبد القادر روتال، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبة والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2008–2009.ص 43.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ب- حساب التسيير**: تشمل حسابات الصنفين السادس والسابع وهي[1].

• **المصاريف:** هي مجموعة الاستهلاك والأعباء والاهتلاك والمخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة ، ونميز بين مصاريف الاستغلال: وهي المصاريف التي تنجم عن الاستغلال أو النشاط العادي للمؤسسة، وبين مصاريف خارج الاستغلال وهي المصاريف الناتجة عن الأنشطة الثانوية للمؤسسة، وحسابات المصاريف: هي حسابات مدنية تفتح تتزايد في الطرف الأيمن وتتناقص في الطرف الأيسر، ويضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

60 بضائع مستهلكة؛
61 مواد ولوازم مستهلكة؛
62 خدمات؛
63 مصاريف مستخدمين؛
64 الضرائب والرسوم؛
65 مصاريف مالية؛
66 مصاريف متنوعة؛
68 مصاريف الإستهلاكات والمؤونات؛
69 تكاليف خارج الاستغلال؛

• **الإيـرادات ( النـواتج):** تشمل النواتج المبالغ المستلمة أو التي تستلم كمقابل للمنتجات والأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى النواتج المتأتية من دون مقابل وكذا إنتاج المؤسسة لذاتها ونميز بين نواتج الاستغلال وهي الإيرادات الناتجة عن الاستغلال العادي للمؤسسة، ونواتج خارج الاستغلال وهي الإيرادات الناتجة عن الاستغلال غير العادي للمؤسسة، ويضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

70 مبيعات البضائع؛
71 إنتاج المباع؛
72 إنتاج المخزون؛
73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة؛
74 أدءات مقدمة؛
75 تحويل تكاليف الإنتاج؛
76 مدخولات مالية؛
77 نواتج متنوعة؛
78 تحويل تكاليف الاستغلال؛
79 نواتج خارج الاستغلال؛

**ت-حسابات النتائج:** تسمح حسابات النتائج من خلال أرصدتها بتحديد مختلف نتائج أنشطة المؤسسة عبر عدة مراحل، وتصنف عناصر حسابات النتائج على أساس التمييز بين النشاط التجاري والنشاط الإنتاجي والتمييز بين عمليات الاستغلال والعمليات خارج الاستغلال، ويفرقPCN بين نتائج التالية:

[1]- بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص61.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

80 الهامش الإجمالي؛
81 القيمة المضافة؛
83 نتيجة الاستغلال؛
84 نتيجة خارج الاستغلال؛
85 نتيجة التصفية؛
88 نتيجة السنة المالية؛
89 تنازلات ما بين الوحدات؛

وتتميز حسابات النتائج عن الحسابات الأخرى (باستثناء الحساب 89)، في أنها لا تستعمل إلا في نهاية الدورة، بهدف حساب مختلف النتائج ابتداء من الهامش الإجمالي إلى غاية نتيجة السنة المالية.

**1-2 الدفاتر والوثائق الشاملة:**

**أ- الدفاتر المحاسبية:**

- **اليومية:** تسجل في سجل اليومية كافة العمليات المحاسبية يوما بيوم ويجب أن تعزز عمليات التسجيل هذه بمستندات، حيث أن هذه المستندات هي الدليل العادي الذي يؤيد وجود عملية تمت فعلا والمستندات مختلفة الأنواع منها:الإيصالات ( القبض أو الدفع)، عقود الإيجار.....[1].
- **دفتر الأستاذ ( الدفتر الكبير):** وهو دفتر يتكون من مجموع الحسابات التي تمسكها المؤسسة، ويعتبر من أهم الوسائل التي تسمح بالتنظيم الفعال للتسجيل المحاسبي،يسمح بمراقبة حركة وتحديد أرصدة عناصر الذمة المالية وتفسيرها من جهة ومراقبة عناصر التكاليف والإيرادات وتحديد النتيجة من جهة أخرى[2].
- **ميزان المراجعة:** بعد تسجيل العمليات المالية بدفتر العمليات وترحيلها إلى دفتر الأستاذ، لابد من التأكد من صحة هذه التسجيلات، وأن المبالغ المسجلة في الطرف المدين من الحسابات تعادل تلك المسجلة في الطرف الدائن، ويتم التأكد من هذا التعادل في نهاية الفترة المحاسبية بإعداد جدول خاص يتضمن أسماء جميع الحسابات التي استعملت في التسجيل[3].

**ب- الوثائق الشاملة:**تتمثل الوثائق الشاملة فيمايلي:

[1]- خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر2007، ص23.
[2]- نور الدين جرد، مرجع سابق، ص136 .
[3]- عاشور كتوش، مرجع سابق، ص65.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ت- الميزانية:** هي صورة الفوتوغرافية لوضعية المؤسسة في زمن ما، أي أنها تظهر ذمة المؤسسة في جدول مكون من قسمين به عناصر الأصول والآخر به، عناصر الخصوم، أو هو ملخص مبوب للأرصدة الدائنة والمدينة التي تظل مفتوحة بدفتر الأستاذ[1].ويكون شكل الميزانية كمايلي:

**جدول رقم (1-2): يمثل شكل الميزانية جاء بها المخطط المحاسبي الوطني**

| رقم الحساب | الأصول | المبلغ الإجمالي | اهتلاكات والمؤونات | المبلغ الصافي | رقم الحساب | الخصوم | المجاميع الجزئية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 20<br>21 | الاستثمارات | | | | 10<br>12 | الأموال الخاصة<br>المجموع 1 | |
| | المجموع2 | | | | | الديون | |
| 30<br>31 | المخزون | | | | | المجموع 5 | |
| | المجموع 3 | | | | | تنمية الدورة | |
| | | | | | | | |
| 42<br>43 | الحقوق<br>المجموع 4 | | | | | المجموع العام | |
| | المجموع العام | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

**المصدر**:المخطط المحاسبي الوطني، المتضمن الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 1975/04/29، ص88.

**جدول حسابات النتائج:**هو كشف بالإيرادات والمصاريف المتحققة خلال الفترة المحاسبية وعن طريق إجراء المقارنة ما بينهم ( الإيرادات والمصاريف) يمكن الوصول إلى تحديد نتائج أعمال الشركة وكذلك صافي الربح أو الخسارة[2].و يمكن توضيح جدول حساب النتائج كمايلي:

[1]- عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على محتوى المعلوماتي للقوائم المالية دراسة حالة مجمع رياض سطيف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2005-2006، ص106

[2]- خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص25.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**جدول رقم(1-3): جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني**

| رقم الحساب | اسم الحساب | مدين | دائن |
|---|---|---|---|
| 70 | مبيعات البضاعة | | |
| 60 | بضاعة مستهلكة | | |
| 80 | الهامش الإجمالي | | |
| 80 | الهامش الإجمالي | | |
| 71 | إنتاج مباع | | |
| 72 | إنتاج مخزن | | |
| 73 | إنتاج المؤسسة لذاتها | | |
| 74 | أداء الخدمات | | |
| 75 | تحويل تكاليف الإنتاج | | |
| 61 | مواد ولوازم مستهلكة | | |
| 62 | الخدمات | | |
| 81 | القيمة المضافة | | |
| 81 | القيمة المضافة | | |
| 77 | نواتج متنوعة | | |
| 78 | تحويل تكاليف الاستغلال | | |
| 63 | تكاليف العاملين | | |
| 64 | ضرائب ورسوم | | |
| 65 | تكاليف مالية | | |
| 66 | تكاليف متنوعة | | |
| 68 | مخصصات الإهتلاكات والمؤونات | | |
| 83 | نتيجة الاستغلال | | |
| 79 | نواتج خارج الاستغلال | | |
| 69 | تكاليف خارج الاستغلال | | |
| 84 | نتيجة خارج الاستغلال | | |
| 83 | نتيجة الاستغلال | | |
| 84 | نتيجة خارج الاستغلال | | |
| 880 | نتيجة الإجمالية للسنة المالية | | |
| 889 | ضرائب على الأرباح | | |
| 88 | نتيجة السنة المالية | | |

**المصدر**: المخطط المحاسبي الوطني،مرجع سابق ص124.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**جدول حركات الأموال:** يظهر هذا الجدول التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الذمة أي كل حساب من الحسابات الرئيسية للأصول والخصوم وذلك بإظهار الرصيد في بداية السنة المالية لكل حساب والحركات التي تعرض لها خلال الفترة ليحصل في الأخير على الرصيد في نهاية السنة المالية.

بالإضافة لذلك نجد الوثائق الملحقة: وهي 14 تكمل الوثائق الشاملة وتمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة، يسهل فهم محتواها بمجرد الاطلاع على أشكالها[1].

والجدول التالي يبين القوائم المالية الختامية التي ينص المخطط المحاسبي الوطني على إعدادها

**الجدول رقم(1-4): الوثائق المالية التي ينص عليها المخطط المحاسبي الوطني.**

| الرقم | البيانات |
|---|---|
| 1 | الميزانية السنوية |
| 2 | حسابات النتائج |
| 3 | حركات الأموال |
| 4 | الاستثمارات |
| 5 | الإستهلاكات |
| 6 | المؤونات |
| 7 | الحسابات الدائنة |
| 8 | الأموال الخاصة |
| 9 | الديون |
| 10 | المخزونات |
| 11 | استهلاك البضائع، المواد واللوازم |
| 12 | مصاريف التسيير |
| 13 | البيوع وأداء الخدمات |
| 14 | المنتجات الأخرى |
| 15 | نتائج على التنازلات عن الاستثمارات |
| 16 | التزامات مقبولة والتزامات مقدمة |
| 17 | المعلومات المتنوعة |

**المصدر**: مستخرج من الملحق 1975/06/23 المتعلق كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

[1]- محمد بوتين، مرجع سابق ص 46.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ثانيا: أهداف المخطط المحاسبي الوطني**

بطبيعة الحال يهدف كل مخطط محاسبي أساسا إلى تحديد مبادئ وطرق وقواعد موحدة في ميدان المحاسبة من أجل تقديم معلومة محاسبية متجانسة عن جميع المؤسسات، وبصفة دقيقة يهدف المخطط المحاسبي إلى[1]:

- **التمكين من إجراء قراءة موحدة للمعلومة المحاسبية:** إذ بفضل تحديد شروط دقيقة لطرق التسجيل والتصنيف والعرض، يطبقها كل ماسك للسجلات أو عارض للقوائم المالية، يصبح المخطط المحاسبي لغة تعامل وتبادل لكل مستعملي المعلومة المحاسبية.
- **إجراء المقارنات بين مختلف المؤسسات عبر الزمن والمكان:** إن استعمال طرق موحدة وتحديد المفاهيم والمصطلحات، يمكن من عملية المقارنة، سواء في الزمن أي بين فترة وأخرى لنفس المؤسسة أو في المكان بين مؤسسة وأخرى.
- **تجميع قيم متجانسة تستعمل لأغراض الاقتصاد الكلي:** تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن المؤسسات والقطاعات التي تطبق المخطط المحاسبي بالتجانس وذلك بفضل توحيد طرق التسجيل والتصنيف والعرض، وعليه يمكن القول بأن المخطط المحاسبي يوفر قيما متجانسة يمكن تجميعها واستعمالها لأهداف الاقتصاد الكلي.
- **تعميم ونشر المحاسبة بالتدريس والممارسة:** تحتاج كل عملية نشر وتعميم وتدريس إلى إطار عام يتمتع بمنهج ويقوم على مبادئ، وهو ما يوفره المخطط المحاسبي.

**المبحث الثاني: تقييم المخطط المحاسبي الوطني وأعمال إصلاحه**

بعد العرض المفصل للمخطط المحاسبي الوطني سواء من حيث المفهوم والخصائص أو الإطار القانوني المهيكل ضمنه، بالإضافة إلى محتواه من حيث الأصناف والحسابات والقوائم المالية والأهداف المسطرة في المبحث السابق، وعليه سيتم في هذا المبحث تقييم المخطط المحاسبي الوطني من حيث المزايا والخدمات التي يسعى إلى تقديمها وأعمال الإصلاح المرتبطة به.

[1]– طارق حمزة، مرجع سابق، ص90.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الأول: مزايا المخطط المحاسبي الوطني**

بطبيعة الحال يسعى كل مخطط المحاسبي الى تحديد مبادئ وطرق وقواعد الموحدة في ميدان المحاسبة وذلك لمساعدة مستعمليه، كما يتوفر على جملة من المزايا التي تساعد مستعمليه وتضمن تحقيق الأهداف المسطرة هي[1]:

- قضى على ثغرات المخطط المحاسبي العام الذي كان مطبقا قبل سنة 1976، والذي لم يكن يتماشى والتوجه السياسي والاقتصادي للبلاد أثناء تلك الفترة؛
- أتى بتصنيف جديد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة ودقيقة؛
- وجد حلا لحسابات الصنف (04) الحقوق والصنف (05) الديون، التي كان يمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم والتي أصبحت حسابات تناظرية؛
- تبنى تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون؛
- أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة؛
- أتى جدول حسابات النتائج بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة؛
- يعد المخطط المحاسبي الوطني الدعامة الأولى في العمل المحاسبي داخل المؤسسات الوطنية، فضلا عن ذلك خدم الطالب أو الدارس في المجال المحاسبي.

بالإضافة الى أنه[2]:

- يسهل تسجيل معاملات والبيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة؛
- يسهل مهمة مراجعة و مرافقة الحسابات الداخلية و الخارجية؛
- يسهل مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب؛
- يسهل مهمة جمع البيانات الإقتصادية بالمؤسسات من أجل الدراسة الإحصائية والتخطيط.

[1]– ريحان الشريف، مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21 – 22 نوفمبر 2007، ص5.

[2]– توفيق جودي – بلقاسم بن خليفة – مفيد عبد اللاوي ،" إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية" المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة– الجزائر، 29– 30 نوفمبر، 2011،ص4.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني**

بعد مرور زمن من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، نتج عن هذا الأخير مجموعة من النقائص وأصبح لا يساير التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، لذلك سنحاول خلال هذا المطلب تقييم المخطط المحاسبي الوطني من مختلف جوانبه والوقوف عند أهم نقائصه.

**أولا: النقائص المتعلقة بالإطار ألمفاهيمي (التصوري)**

**1- غياب الإطار المفاهيم:** ويقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين آخرين.

هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد الحلول المحاسبية للمشاكل المشتركة لذلك ينبغي[1]:

- تحديد الطرائق المحاسبية المعتمدة من طرف المنظمات الدولية للمعايرة؛

- إعداد معايير محاسبية تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الأمريكية؛

- وهنا أيضا ينبغي تعديل القوائم، وذلك بما يتلاءم ومتطلبات المستثمرين والمقرضين وهذا لا يتم إلا بتحديد دقيق لأهداف القوائم المالية، وتحديث النظام المحاسبي ليصبح يتوافق مع المعايير الخارجية.

كما يعاب على PCN تركيزه على الجانب التقني المحاسبي وعدم تحديده لنقاط عديدة مهمة، منها تحديد مستخدمي القوائم المالية، حتى وإن كان الاستنتاج منطقي من طريقة التسجيل بعض الأحداث الاقتصادية، وهذا المفهوم يصنع خلطا بين الدولة كممثلة للاقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب.[2]

2- **الحاجة إلى المعلومات المحاسبية:** ان البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير ووجود معلومات محاسبية جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لكل مستخدمي القوائم المالية فهم ليسو وحدة متجانسة، ولذلك ينبغي مراعاة هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية وذلك من حيث:

[1]- شعيب شنوف، "الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي الدولي" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص64.

[2]- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مقال منشور في مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الرابع، جامعة باتنة- الجزائر، ديسمبر 2008، ص202.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- طرائق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية؛

- إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح ونتائج المؤسسة فالمخطط المحاسبي الوطني من خلال جدول حسابات النتائج نجد نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية وذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال ونتائج خارج الاستغلال؛

- المعلومات غير المالية: هذه المعلومات يمكن أن تفيد مؤسسة ومستخدمي القوائم؛

- المعلومات التقديرية المستقبلية: ينبغي على المؤسسة تزويد الغير بهذه المعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات[1].

3- **عدم تخصيص جزء خاص للمصطلحات:** لم يقم معدو المخطط المحاسبي بشرح المصطلحات التي يستعملها المخطط، وهذا إهمال كبير في جانب مهم من جوانب المخطط الذي يمثل أداة تقيس، فكان من المفروض أن يخصص جزءا كاملا لتوضيح وشرح كل المصطلحات المستعملة في المخطط سواء في جانب التسمية، الحسابات، بالأصناف أو جانب قواعد سير الحسابات، أو في حالة غياب تعريف واضح لأي مصطلح معين، فان ذلك يؤثر على فهم المصطلح ويخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله[2].

4- **قصور النموذج في مواجهة احتياجات التسيير:** نظرا لغياب إطار ينظم عمليات التوحيد استنادا لاحتياجات مختلفة وغير متجانسة لمعلومات معبر عنها كذلك من أطراف مختلفة، فإن النموذج المحاسبي بشكله الحالي لم يطأ موطأ الخلل، وبالتالي لم يستطع الإجابة على هذه الاحتياجات المختلفة الناتجة عن إرادة الدولة في الحصول على معلومات لفرض الرقابة وجهة أخرى المحاسبين الوطنيين لاحتياجات ماكرو اقتصادية، إضافة إلى الأطراف الأخرى والمؤسسة ذاتها للحصول على معلومات تساعد على إنجاح مسار التسيير، من هذا المنطلق وفي إطار البحث عن الإجابة على احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار، نتناول مشكلة عدم تمثيل البيانات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.[3]

**ثانيا: النقائص المتعلقة بالجانب التقني**

[1]- شعيب شنوف، مرجع سابق، ص65.

[2]- طارق حمزة، مرجع سابق، ص150.

[3]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق ،ص157.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1- **الإطار المحاسبي:**لم يعطي المخطط المحاسبي الوطني بعض الحسابات أهمية نذكر منها[1]:

المجموعة 1: رأس المال المسدد وغير المسدد، المؤونات النظامية.

المجموعة 2: المصاريف الموزعة على عدة سنوات، الاستثمارات المالية، الصيانة الكبرى، القرض الإيجار.

المجموعة 04: مؤونة نقص قيمة المجمعات، الفوائد الواجبة التحصيل، نواتج القبض، إعانات القبض.

المجموعة05: الديون المخصصة للعطل المدفوعة.

المجموعة 06: المنح العائلية، منح التمدرس، الامتيازات حسب طبيعتها الممنوحة للمستخدمين.

2- **وجود حسابات لا مبرر لها:** فقد سجلنا حسابات لا مبرر لها، إذ أصبحت بدون استعمال ولابد من إلغائها وتتمثل في[2]:

حساب 641 رسوم على النشاط المهني، الذي يتفرع إلى حسابين:

ح/6410 الرسم على النشاط الصناعي والتجاري.

ح/6412 الرسم على نشاط المهن غير التجارية.

حيث تم دمج الرسمين في رسم واحد وبالتالي لا مبرر لوجود هذين الحسابين.

حساب 642 رسم على رقم الأعمال.

حيث في سنة 1992 ألغي هذا الرسم وعوض بالرسم على القيمة المضافة ولم يعد مبرر لوجوده.

**3- عدم معالجة بعض العمليات المهمة:** لقد تغافل المخطط المحاسبي عن الفصل في كيفية معالجة وتسجيل بعض العمليات المهمة ومن بين هذه العمليات نذكر ما يلي[3]:

- البناءات المنجزة على أراضي الغير: هل تسجل ضمن الاستثمارات، يحكم أنها بناءات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية؟ أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على أراضي ليست تابعة للمؤسسة.

---

[1]- بن رجم محمد خميسي،مداخلة بعنوان:" الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب –البليدة-، ص ص 5- 6.

[2]- طارق حمزة، مرجع سابق، ص145.

[3]- نفس المرجع، ص ص 146-147.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- العمليات المنجزة في إطار عقد إيجار: والسؤال الذي يطرح هنا هو: كيف تعالج هذه العملية؟ هل يسجل عتاد أو عقار أم تسجل دفعات على كونها أعباء إيجار فقط؟ لم يجب PCN على هذه الأسئلة.
- العمليات المنجزة في إطار عقود مقاولة من الباطن: هل تسجل خدمة؟ أم تسجل في حساب خاص حسب طبيعة الخدمة؟ لا نجد في PCN إجابة على هذه الأسئلة.
- العمليات المنجزة في إطار عقود الاستغلال الطويلة: هل يسجل كاستثمار عند المؤسسة المشغلة بسبب حق الانتفاع منه وهل يهتلك؟ أم تسجل أتاوى على كونها أعباء الإيجار المسددة فقط، بغض النظر عن الفوائد التي يدرها؟

4- **غياب صنف المحاسبة التحليلية:** لقد اعتمد معدو المخطط المحاسبي الوطني عند تصميمه على النموذج المبسط أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، فقد أهملPCN صنف المحاسبة التحليلية ولم يخصص لها أي صنف ضمن أصنافه، وقد ترك القرار في هذا الشأن للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي بشكل يسمح بـ[1]:

- حساب التكاليف وأسعار التكلفة؛

- إعداد ومراقبة الموازنات؛

**5- تصنيف وتبويب الحسابات:**

- لا يوجد فصل بين الأصول المتداولة وغير المتداولة وبين الخصوم الجارية وغير الجارية؛

- تعريف المجموعات الثانية، الثالثة، الرابعة، على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات إنتاج، وعدم الفصل بين أصول الاستغلال وأصول خارج الاستغلال، وعدم تقديم السلع المستعملة في الاستغلال وهي ليس ملك للمؤسسة؛

- القيم المنقولة مدرجة ضمن عناصر حقوق الاستثمارات؛

- توجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم يتعلق الأمر ( حساب46) تسبيقات على تكاليف الاستغلال و(حساب 56) ديون محملة على تكاليف الاستغلال:

- الحساب 469 لا يمثل حقوق خارج الاستغلال

- الحسابات 468،568 لا يمثلان حقوق أو ديون على المؤونات والاهتلاكات[2]

[1]- صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص65.

[2]- أمينة برزوق، مرجع سابق،ص 38.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**6- الوثائق الشاملة:** يبلغ عددها 17 جدولا مهما كان حجم ونشاط المؤسسة ونظرا لغياب مبدأ الأهمية النسبية فان كل المؤسسات حتى الصغيرة فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات في المخطط المحاسبي الوطني وهي[1]:

أ- **الميزانية:** شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة فللقيام بعملية مقارنة لابد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية

**ب- جدول حسابات النتائج:** الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي.

**ت- إهمال (عدم الاعتماد) جدول تدفقات الخزينة:** إن الأهمية البالغة التي يوليها مستعملي القوائم المالية إلى جدول التدفقات الخزينة التاريخية باعتبارها مؤشرا على نجاعة المؤسسة في تسييرها المالي وتدفقات الخزينة في المستقبل، كانت وراء قرار إدخال جدول تدفقات الخزينة حيز التطبيق في الممارسة المحاسبية، من قبل هيئة التوحيد (FASB)في المنشور(SFAS $n^0$95) لإقرار لاعتبار جدول تدفقات الخزينة وثيقة ختامية إجبارية بمعنى آخر عام الإقرار بمفهوم الخزينة كعنصر محدد لحياة المؤسسة[2].

**ث- جداول ملحقة:** جدول حركات الذمة ليس بجدول وليس بجدول التدفقات النقدية، ولا يميز بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، في المقابل يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائية في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي.

**ج-** جدول الأموال الخاصة: يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية.

**ح- الجداول التفسيرية:** لا يبدو لها فائدة للمؤسسة وشركائها لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة العناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة.

[1]- بن رجم محمد خميسي، ص ص7-8.

[2]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص164.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الثالث:الأعمال المرتبطة بإصلاح المخطط المحاسبي**

بغرض القضاء على هذه النقائص وتطوير هذه النصوص المحاسبية بما يساير التحولات الاقتصادية والقانونية الراهنة، شرعت وزارة المالية رسميا في عملية إصلاح المحاسبي في الجزائر وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة.

**أولا: أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني**

لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC في 1996/9/25 (المرسوم التنفيذي رقم: 318/96) ويتكون من 25 عضوا موزعين كما يلي[1]:

- 14 عضوا يمثلون الوزارات والهيئات الإدارية والتنظيمية.
- 02 عضوان يمثلان الشركات (الشركات القابضة سابقا، شركات تسيير مساهمات الدولة حاليا).
- 02 عضوان يمثلان أساتذة الجامعات المتخصصين في المحاسبة.
- 07 أعضاء من مصف خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات من بينهم رئيسه.

**الجدول رقم (1-5): تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة حسب المرسوم 318/96.**

| الصفة | وزارات وإدارات | هيئات حكومية أخرى | جامعات وشركات قابضة | المهن المحاسبية الحرة | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| الرئيس | 1 | | | | 01 |
| نائب الرئيس | | | | 01 | 01 |
| الأعضاء | 09 | 04 | 04 | 06 | 23 |
| المجموع | 10 | 04 | 04 | 07 | 25 |

**المصدر**:مختار مسامح، مرجع سابق، 219.

- تقييم حالة تطبيق المخطط الوطني المحاسبي ونقائصه.
- استقبال ملاحظات وتوصيات ممارسي المحاسبة مستعمليها حول المشروع.
- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد مع الأخذ في الحسبان الملاحظات والتوصيات المطروحة.
- عرض المشروع على المجلس الوطني للمحاسبة لدراسته.

[1]- مختار مسامح، مرجع سابق، ص 218.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1- **مساءلات التقييم للمخطط الوطني للمحاسبة:** في إطار مهمتها قامت لجنة المخطط للمحاسبة بإعداد مساءلتين، تحتويان على أسئلة خاصة بتقييم المخطط ويطلب الإجابة عنها، أرسلت الأولى لممارسي مهنة المحاسبة في جانفي 1999، وهي الفترة التي تتميز عادة بانشغال هؤلاء بأعمال نهاية الدورة، وهو ما كان له الأثر في قلة الإجابات المرسلة للمجلس الوطني للمحاسبة، أما الثانية فأرسلت كذلك إلى ممارسي مهنة المحاسبة في جويلية 2000.

تتشكل المساءلة الأولى من جزأين، يتمحور الجزء الأول حول اعتبارات عامة تخص معالجة بعض المبادئ المحاسبية، والمفاهيم التعاريف،عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات ومستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية، العمليات التي تحتاج لتوحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير، بينما خصص الجزء الثاني لترتيبات الموجودة في المخطط والخاصة بتنظيم الحسابات وأخذها المصطلحات، قواعد سير واستعمال الحسابات والتقييم، ويطلب من المستجوبين إعطاء أرائهم وإبداء ملاحظاتهم حول كل هذه الجوانب. أما بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالمسألة الثانية فتناولت كذلك المصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية، جدول حسابات النتائج والقوائم المالية الأخرى، بالإضافة إلى طرق التقييم[1].

**2- نتائج المساءلتين:** توصلت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في تقرير التقييمي للمساءلتين إلى النتائج التالية:

- تخصيص جوانب في المشروع الجديد لمبادئ المحاسبية، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.
- إعادة النظر في العدد، شكل ومحتوى القوائم المالية الشاملة وتبسيطها.
- إعادة تنظيم وإثراء مدونة الحسابات استجابة لمتطلبات مستعملي المعلومات المحاسبية.
- تخصيص حيز هام للمبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وقواعد سير الحسابات.
- ضرورة أن تكون الملاحق مبسطة وثرية بالمعلومات، مكملة للميزانية وجدول حسابات النتائج.
- إعادة النظر في هيكلة، عناوين ومحتوى بعض الأصناف وأقسام الحسابات.
- النظر في طرق المحاسبة والتقييم عن البضائع، المواد الأولية والمنتجات، ونظام الجرد الخاص بها.

[1]- عبد القادر بكحيل، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS IFRS في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي- شلف، 2008-2009، ص 28.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- وجوب الأخذ بعين الاعتبار المعايير والممارسات المحاسبية الدولية.

**3- خيار مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة:** أخذ بالأجوبة المقدمة عن المساءلة الأولى، اختارت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة مراجعة المخطط وعدم تغييره، بحيث استندت اللجنة في قراراها بعدم تغيير المخطط، حتى لا يتم التأثير على الممارسة المحاسبية، وكذلك بالنظر لارتفاع تكلفة الإصلاح المحاسبي.

4- **تقدم أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في فيفري 2000:** أعدت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في فيفري 2000، تقريرا أوضحت فيه مختلف الاقتراحات التي وضعتها بغرض أخذ بعين الاعتبار في مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة، والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية الإطار المحاسبي والقوائم المالية الشاملة.

**ثانيا: أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين**

توقفت أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001، ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر محل مناقصة دولية اختير على إثرها مجموعة الخبراء الفرنسيين، للقيام بمهمة الإصلاح المخطط المحاسبي الوطني، وقد مولت هذه العملية بهبة من البنك الدولي.

وقد باشرت المجموعة عملها في شهر أفريل من سنة 2001 على أن تنهي أشغالها بعد 12 شهرا حسب مدة الأشغال المحددة، لكن هاته المدة لم تحترم إذا لم تنته الأشغال في وقتها المحدد، وقد تم إعداد برنامج عمل للمجموعة على أربعة مراحل كمايلي[1]:

- **المرحلة الأولى:** تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.

- **المرحلة الثانية:** إعداد مشروع نظام محاسبي جديد

- **المرحلة الثالثة:** إجراء تكوين للمختصين على النظام المحاسبي الجديد وعلى المعايير المحاسبية الدولية.

- **المرحلة الرابعة:** المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

بالنسبة إلى تقرير المجموعة لأولى والمتمثلة في تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني فلقد تضمن أساسا:

[1]- بوعلام صاحي، مرجع سابق، ص 72.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- نقائص المخطط المحاسبي الوطني.
- أوجه الاختلاف مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية.
- مجموعة من التوصيات.

كما تم وضع ثلاث خيارات ممكنة لتطوير المخطط المحاسبي الوطني وهي[1]:

**الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني– الاقتصادي في الجزائر، والذي بقى ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988. هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل مرسوم وزارة رقم 42في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع النشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة، ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري والمحاسبي المعمول به. أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

**الخيار الثاني:** ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.

**الخيار الثالث:** بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنه شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار المتبني من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المحاسبة الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس المحاسبة المالية الأمريكيةFASB من خلال التوجيهات الأوروبية.

[1]– شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية،الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص ص14–15.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وبغرض تقييم التقرير، تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذين تباينت آراؤهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما يتعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي حيث[1]:

- اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات فإنه من الأفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية وذلك تجنبا لأي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي.

- أما الفريق الثاني، فقد طلب تأكيد واعتماد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة إلى الخبراء الفرنسيين، ليتم أخذها بعين الاعتبار، بناءا على توصيات الجمعية العامة المعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقر تبينه، على أن يتم إثراؤه وتعزيزه. وعلى هذا الأساس تقدمت مجموعة من الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام المحاسبي مرفقا بالإجابات عن الأسئلة التي طرحت بمناسبة المشروع الأول.

كما كلف فوج عمل السابق بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني المحاسبي، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار ليتسنى لها تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد.

**ثالثا: خيار المجلس الوطني للمحاسبة بشأن الإصلاح المحاسبي**

بعد دراسة وفحص الخيارات السابقة من قبل هيئات المجلس، قام المجلس الوطني المحاسبي بقبول وتبني الخيار الثالث، أي تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المالي(SCF)، المتوافق والمنسجم مع المعايير

[1]– مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص174.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الدولية(IAS/IFRS) في مختلف الجوانب لاسيما في الإطار التصوري، المصطلحات المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية[1].

## المبحث الثالث: التوحيد المحاسبي والمعايير المحاسبة الدولية

اهتمت الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين كالأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي، إلا أنه نتج العديد من المحاولات الرائدة انتهت جميعها في منظور واحد هو تبني معايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى توحيد السياق المحاسبي الذي يبدأ من المستندات والوثائق وينتهي بالقوائم الختامية، وهذا ما سيتم طرحه في هذا المبحث من خلال إلقاء نظرة على كل من التوافق والتوحيد المحاسبين والهيئات التي تدعو إلى التوحيد المحاسبي، بالإضافة إلى المعايير المحاسبة الدولية.

### المطلب الأول: التوجه نحو التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي.

أدى اختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد إلى اختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم، وكمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي جاءت فكرة التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي للمحاسبة، ولهذا سوف نحاول الإلمام بهذه المفاهيم.

#### أولا: التوافق المحاسبي الدولي

1- **مفهوم التوافق المحاسبي الدولي:** يعبر التوافق المحاسبي الدولي (convergence)عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهو لزيادة عالمية أسواق رأس المال، وهكذا فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبة متشابهة[2].

---

[1]- بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص74.

[2]- نور الدين مزياني – محمد الصالح فروم ، مداخلة بعنوان :"المعايير المحاسبة الدولية والبيئة الجزائرية مقومات ومتطلبات التطبيق" ، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCFفي ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات وآفاق ، القطب الجامعي الجديد ، الشط ، المركز الجامعي الوادي يومي 17-18 جانفي 2010 ، ص 06.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**2-أهداف التوافق المحاسبي:** إن الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، والتي عادة ما تسعى المؤسسات المتعددة الجنسيات بلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية والتكتلات الإقليمية إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق وأهمها[1]:

أ- **بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية:** يساعد التوافق المحاسبي على:

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛

- إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛

- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال؛

- التموقع الجيد من خلال التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة وهذا من خلال مساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

ب- **بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية:** إن الهد ف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين ، هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، واستبعاد أثر العوامل الثقافية على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة.

ث- **بالنسبة للهيئات الأخرى:** تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة من خلال نجاح عمليات الرقابة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل الإتحاد الأوروبي ، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة سواء المالية الوطنية أو الدولية لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة وجود اختلافات أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال.

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص ص 106، 107.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3- **مزايا التوافق المحاسبي الدولي:**ذكرت العديد من الدراسات أهم فوائد التوافق الدولي في كثير من المنسبات نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر[1].

- قابلية مقارنة القوائم المالية في بلدان مختلفة مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية سهولة فهمها
- توفر للمستثمرين الأجانب قاعدة معلوماتية لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.
- تسهيل المعايير الموحدة لكافة فروع المؤسسات في أنحاء العالم من توحيد نتائج أعمالها في قوائم مالية موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.
- تحسين عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات متعددة الجنسيات، فتوحيد البيانات يسهل على متخذي القرارات فهما ولا تحتاج إلى تفاسير متعددة.
- العمل على إزالة الغموض والالتباس على مستخدمي القوائم المالية.
- اختصار الزمن والكلفة والجهود من قبل الدول النامية في الوصول نفس نتيجة الدول المتقدمة.
- زيادة موثوقية القوائم المالية المعدة كما يزيد ذلك من انسيابية القرارات وتدفق الاستثمارات.
- معرفة المعايير وطرق وإجراءات المحاسبة التي تعمل في ظلها المؤسسات الكونية ومختلف فروعها.

**4 – معوقات التوافق المحاسبي الدولي:** رغم المزايا السابقة للتوافق المحاسبي الدولي فإنه يواجه مشاكل مختلفة أهمها[2]:

– الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول؛

– تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة؛

– ضعف أو انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبة الدولية المتفق عليها؛

– الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل: المعايير المرتبطة بالاستثمارات والأدوات المالية وبالقيمة العادلة، مما يؤدي إلى عدم همها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح؛

–غالبية الدول ليس تشريعات منظمة للأدوات التي تفرز قيم سوقية تعتمد في التقييم المحاسبي؛

---

[1]– العربي تيقاوي، مداخلة بعنوان": النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية"، الملتقى الدولي حول :"النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS- IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ، البليدة – يومي 13 -14 ديسمبر 2011 ، ص ص09-10.

[2]– نور الدين مزياني ، محمد الصالح فروم ، مرجع سابق ، ص 07.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– التوجه الضريبي والحكومي: فبعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية؛

– تعود المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية أخرى ؛

– المعايير المحاسبية تصدر باللغة الانجليزية وترجمتها لإلى اللغات الوطنية أفقدها مضمونها الأصلي.

**ثانيا: التوحيد المحاسبي الدولي**

**1– مفهوم التوحيد المحاسبي:** حسب المعهد الفرنسيAFNOR فإن التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل، بتوحيدها وتبسيطها، أما المخطط المحاسبي المراجع PCR لسنة 1982فإنه يتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى[1]:

- تحسين المحاسبة.
- فهم المحاسبة وإجراء الرقابة عليها.
- مقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت والمكان.
- جمع المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات ، قطاع النشاط والأمة.
- إصدار الإحصائيات.

كما تناول (ROUSSE) تعريف التوحيد بما يلي:هو عبارة عن نظام موحد موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة، أو مجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه.

لهذا فإن التوحيد المحاسبي يجري على المستويات التالية [2]:

**أ–على مستوى المبادئ:** إذ يقتصر هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي يتم توحيدها.

**ب –على مستوى القواعد:** ويشمل توحيد القواعد والإجراءات المحاسبية، وتتطلب العملية ما يلي:

– حصر القواعد والإجراءات المحاسبية المستخدمة والتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛

[1]- مداني بن بلغيث، لإشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر" مجلة الباحث، العدد 01 ، 2002، ص ص52–53.

[2]– نفس المرجع، ص 53.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– الاختيار من بين هذه القواعد والأساليب الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛

– الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة؛

**ت– المستوى الثالث توحيد النظم:** ويشتمل على توحيد النظام المحاسبي ككل من أسس ومبادئ ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقواعد المالية بالإضافة إلى نظم التكاليف والمبادئ التي تقوم عليها.

من أهم الأسباب التي تدعو إلى التوحيد المحاسبي الدولي هي[1]:

- عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر؛
- تطور الأسواق المالية العالمية و الخصخصة في معظم دول العالم؛
- تضاعف المعاملات التجارية الدولية سواء بين الحكومات أو الشركات؛
- تزايد نسبة الاستثمارات الأجنبية المباشرة خاصة بعد الأزمة المالية العالمية؛
- الحاجة إلى أسس ومعايير تتعدى الحدود الإقليمية من شأنها أن تضبط التعاملات التجارية ؛

**2–أهداف التوحيد المحاسبي:** عملية التوحيد المحاسبي تهدف إلى [2]:

–توحيد السياق المحاسبي الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات ووثائق وتنتهي إلى القوائم الختامية ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛

–توحيد المنتج المحاسبي الذي يمثل أساسا القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية.

إن عدم التجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم حتى تتم الإجابة على أكبر قدر من احتياجاتهم لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون صلبة بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتسيير من عدة جوانب .

---

[1]– مرزوقي مرزوقي، مداخلة بعنوان:" التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود (أسباب تباين وتقييم التناسق) "، الملتقى الدولي الأول حول النظام المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب ، تطبيقات وآفاق) ، القطب الجامعي الجديد الشط ، المركز الجامعي بالوادي ، يومي 17 جانفي 2010 ، ص ص 12–13.

[2]– عبد القادر دبون– محمد الهاشمي حجاج ، مداخلة بعنوان : "أهمية المعلومات المالية والمحاسبة وأثرها على بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر "، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011 ، ص 08.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**3-فوائد التوحيد:** يترتب على التوحيد فوائد نذكر منها ما يلي[1]:

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- زيادة إمكانية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة بهدف كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرار ؛
- زيادة القابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق والمفاهيم الاقتصادية؛
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة؛
- إذا تم الاتفاق على أسس ومبادئ محاسبية عالميا، فإن ذلك سيكون له جليل الأثر في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلا من تركيز حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموحدة؛
- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية .

**4-الانتقادات الموجهة للتوحيد:** يواجه التوحيد المحاسبي الانتقادات التالية[2]:

- إن مقومات التوحيد الأساسي من تشابه النشاط وإمكان تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة؛
- أن المبادئ والقواعد المحاسبية لا بد أن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة وقد تختلف من مؤسسة إلى أخرى وأن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة؛

فالاتفاق على التفصيلات أي التوحيد يكون على مستوى الدول، ثم على مستوى مجموعة الدول،ذات النطاق الاقتصادي الموحد بينما تطبق التفصيلات ويكون الاتفاق على المستوى العام للمعايير المحاسبية بينما تطبق على مستوى دول قارة ما ، لتطبق أكثر وتصل إلى عموميات حينما يكون الاتفاق على عموميات المعايير الدولية بين دول العالم جميعا.

خلاصة القول أن الاتجاه الحالي هو اتجاه نحو تحقيق التوافق المحاسبي وليس التوحيد.

---

[1]-براقي تيجاني، "التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية"، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات الاقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

[2]- عادل عاشور ، مرجع سابق ص ص 18- 19.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**

تلقى معايير المحاسبة الدولية، والتي أعيد تسميها حاليا إلى " معايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد التقارير المالية" قبولا عالميا، حيث توفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وهي من إنتاج لجنة دولية متخصصة وتضم في عضويتها خبراء المحاسبة من المهنيين والأكاديميين.

**أولا: ماهية المعايير المحاسبية الدولية**

**1-نشأة المعايير المحاسبية الدولية:** إن أهمية معايير المحاسبة جعلت المنظمات في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة الماليةFABS في و م أ منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي، وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة حيث ان أول مؤتمر محاسبي دولي عقد عام 1904 في سانتي لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وأخر هذه المؤتمرات المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر 2006 في اسطنبول، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات[1].

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير .

2- **مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:** لقد جاءت كلمة معايير ترجمة لكلمة standard بالانجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية، ويقصد بكلمة معيار في المحاسبة المرشد الأساسي ليقاس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من

[1]- يحي سعيدي، لخضر أوصيف، مداخلة بعنوان: أهمية تطبيق معايير الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13و14 ديسمبر 2011، ص ص 3-5.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

أنواع العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي المنشأ ونتائج أعمالها، مثل الموجودات الثابتة...[1] في حين تعرف معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والإنفاذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها، وذلك لغاية جمع جميع الافصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة .

وبصفة عامة فان أي معيار من المعايير الصادرة تتكون من 5 أقسام:

الهدف من المعيار، حقل التطبيق، التعريفات اللازمة، التقييم والتسجيل، كيفية الإعداد للمعلومات التي يجب أن ترفق بالملاحق.

**3- خصائص المعايير المحاسبية الدولية** تتصف المعايير بالخصائص التالية[2]:

- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والبيئة المحيطة بالمجتمع؛
- يجب أن تكون المعايير واقعية فلا تتميز بالثبات، بل لابد وأن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة ؛
- أن تمثل أفضل الممارسات المحاسبية عند وجود خلافات للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد؛
- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط من جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية؛
- تتصف بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما عند إعداد المعايير المحاسبية؛
- يجب أن تتصف بالتحرر من الانحياز نحو طائفة معينة بمعنى أن تحقق مفهوم العدالة ؛
- يجب أن تتصف بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون ان تتأثر بتغيير الحكومات؛

**- ثانيا: مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها**

**1- مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:** يتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي[3]:

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

---

[1]-يحي السعيدي، مرجع سابق ، ص7.

[2]- يحي محمد أبو طالب، معايير التقارير المالية الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية، شركة ناس للطباعة، مصر، 2006، ص71.

[3]- مداني بلغيث، مرجع سابق، ص134.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- بعد تلقى فوج العمل ردا على اقتراحاته على المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة

- بعد تلقي الردود، تحرر الوثيقة التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة.

- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال (فترة شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي(3/2)الأعضاء

- بعد تلقي الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

2- **أهمية المعايير المحاسبية الدولية**:تكمن أهمية وضع معايير محاسبية في[1]:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- توصيل نتائج القياس الى مستخدمي القوائم المالية؛
- اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب؛

ولذلك فان غياب المعايير المحاسبية الدولي سوف يؤدي حتما الى:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛
- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والإحداث المحاسبية للمؤسسة؛
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي منة قبل المستفيدين والمعنيين.

**ثالثا:عرض المعايير المحاسبية الدولية**

توجد قائمة بالمعايير المحاسبية الدولية IAS وقائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

**1- قائمة بالمعايير المحاسبية الدولية IAS**

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا ر نوردها في الجدول أدناه

[1]- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه دولة في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص60.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم(1-6): يبين قائمة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS)**

| رقم المعيار | عنوان المعيار |
|---|---|
| 01 | عرض القوائم المالية |
| 02 | المخزون |
| 07 | قائمة التدفقات النقدية |
| 08 | السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء |
| 10 | الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية |
| 11 | عقود الإنشاء |
| 12 | ضرائب الدخل |
| 16 | الممتلكات والمصانع والمعدات |
| 17 | عقود الإيجار |
| 18 | الإيراد |
| 19 | منافع الموظفين ( التقاعد) |
| 20 | محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية |
| 21 | أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية |
| 23 | تكاليف الاقتراض |
| 24 | الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة |
| 26 | المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد |
| 27 | القوائم المالية الموحدة |
| 28 | المحاسبة عن الاستثمارات في المنشات الحليفة |
| 29 | التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخيم المرتفع |
| 31 | الحصص في المشاريع المشتركة |
| 32 | الأدوات المالية: الإفصاح والعرض راجع المعيار ifrs7 |
| 33 | حصة السهم من الأرباح |
| 34 | التقارير المالية المرحلية |
| 36 | انخفاض قيمة الموجودات |
| 37 | المخصصات، الالتزامات، والموجودات الطارئة |
| 38 | الموجودات غير الملموسة |
| 39 | الأدوات المالية: الاعتراف والقياس |
| 40 | الاستثمارات العقارية |
| 41 | الزراعة |

**المصدر**: مرزوقي مرزقي- محمد حولي، مداخلة بعنوان " مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول" الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر، يومى 29 و30 نوفمبر 2011، ص ص13-15.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

فيما يلي الجدول التالي سوف يعرض لنا قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

**الجدول رقم (1-7): قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)**

| رقم المعيار | عنوان المعيار |
|---|---|
| 1 | تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأول |
| 2 | الدفع على أساس الأسهم |
| 3 | اندماج الأعمال |
| 4 | عقود التأمين |
| 5 | الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة |
| 6 | استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية |
| 7 | الأدوات المالية، الإفصاح |
| 8 | القطاعات التشغيلية |

**المصدر**: مرزوقي مرزقي، محمد حولي، مرجع سابق، ص16.

## المطلب الثالث:الهيئات المسئولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية

إن أهمية المعايير المحاسبية على مستوى العالم أدت الى تشكيل عدة لجان تدعو الى التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي و على رأسها لجنة معايير المحاسبة الدولية،مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB والإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

### أولا: لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC

تهتم لجنة IASC بإصدار معايير المحاسبة الدولية التي تحكم المبادئ و القواعد المحاسبية.

**1-نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:**لجنة معايير المحاسبة الدولية هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية في كل من : استراليا، وكندا وفرنسا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وابتداء من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضوا من 104 بلد يمثلون مليوني


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

محاسب، وقد شاع استخدام المعايير المحاسبية الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد[1].

وتهتم لجنة IASC بإصدار معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمشاكل معينة، هذه الإصدارات تشبه إلى حد كبير ما يصدره مجلس معايير المحاسبة FASB[2].

التطورات التاريخية لجنة معايير المحاسبة الدولية ستقسم إلى مرحليتين[3]:

**أ- المرحلة الأولى: من ( 1973 إلى 1992)**

تميزت هذه الفترة بتغيرات هيكلية واسعة ، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية.

- في سنة 1976 مول محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك؛
- في سنة 1977: تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وهي هيئة تضم الهيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية؛
- انطلاق من سنة 1984، بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد المعايير المحاسبية والبحث عن سبل حماية المستثمر، وعلى إثر ذلك عقدت مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC،هذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية وكان ذلك سنة 1985؛
- أما في سنة 1986 فقد انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية؛
- أما في سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات الى المجموعةIOSCO الاستشارية للجنة الدولية، وهو ما أعطى حافزا لتطور أعمالها وكسب نوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- أما في سنة 1988 تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكيFASB ملاحظ؛

---

[1]- حسين القاضي – مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2008،، ص106.

[2]- ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2003، ص5.

[3]- : مرزوقي مرزقي، محمد حولي، مرجع سابق، ص ص 3-5.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- في سنة 1989 حثت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبيين الدول الأوروبية المشاركة فعليا في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي لمحاسبي المؤسسات العمومية؛
- أما سنة 1990 فقد تميزت بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية وتم تقنين حدود العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC واللجنة؛
- وفي سنة 1991 قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) عرضها لدعم اللجنة الدولية.
- **المرحلة الثانية: (1993-2001):**
- عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دوليا، وقد نجحت في ذلك إذ أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO المعايير المحاسبية رقم 07 (IAS7)الخاص بقائمة التدفقات النقدية؛
- في سنة 1994 أقرت المنظمة 14 معيار من معايير اللجنة الدولية، وفي السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC 3معايير دولية كما طلب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية، وكذا لجنة البورصة الاسترالية سنة 1996 بضرورة العمل على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية ، وتقريب المعايير المحلية من الدولية؛
- سنة 1998 أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي 100 دولة؛
- وتواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من معايير سنة 1999 من طرف وزراء مالية الدول الصناعية السبعة، المنظمة الأوربية للخبرة الاستشارية، هيئات المراجعة والمحاسبة للدول الأوربية والآسيوية؛
- أما سنة 2000 فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوربي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوربية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005؛
- وفي جويلية 2000 أقرت الأمم المتحدة بعد الاجتماع المحاسبي مختلف الدول في سويسرا، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية؛
- وفي01 أفريل 2001 تم اعتماد مجلس معايير محاسبي الدولية IASB كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS بدل من المعايير المحاسبية الدوليةIAS.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**2-أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:** قد حدد دستور اللجنة أهدافها بمايلي[1]:

- إعداد وإصدار معايير محاسبية لتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية في مختلف أقطار العالم؛

- العمل المستمر والدائم على تطبيق التوافق بين المعايير المحاسبية المستخدمة في الأقطار المختلفة بهدف إعطاء قوائم مالية ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولي؛

- العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية، وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أنشط الهيئات الدولية في هذا المجال؛

**ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB**

**1- تشكيلة مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB:** في 1أفريل 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC بمجلس المعايير المحاسبية الدولي IASB، الدوافع الأساسية التي أدت إلى إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هو بغرض إصلاح لجنة IASC التي كانت تسعى إلى التوافق دون التوحيد المحاسبي الدولي وترتكز النقاط الأساسية في الإصلاح فيمايلي[2]:

- لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC تصبح مؤسسة دولية مستقلة كجزء من مؤسسة FIASCF؛
- الهيئة المسئولة عن إعداد اعتماد المعايير الدولية هو مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB؛
- معايير المحاسبة التي تصدر في المستقبل تحمل اسم معايير الدولية للتقرير المالIFRS؛
- المعايير القديمة غير المعدلة تبقى تحتفظ باسم (IAS) إلى حين تعديلها إذا لزم الأمر وتغيير اسمها.

وأصبح اليوم هيكل المجلس الدولي للمعايير المحاسبي IASBيتألف ممايلي:

- **اللجنة التنفيذية تحت اسم المختصرIASB:** وهي مسئولة بصورة رئيسية عن توفير الخبرة التقنية لوضع المحاسبة الدولية من تسعة عشر أمينا، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية وذلك حسب التوزيع التالي المعايير المحاسبية والتكييف مع المعايير الدوليةIFRS .

[1]- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ، 2010، ص11.

[2]- محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، دراسة حالة الجزائر – مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية، 2008- 2009، ص49.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

• مجلس الإشراف تحت اسمIASCF: مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية تتكون مؤسسة لجنة معايير[1]:

✓ 06أعضاء من أمريكا الشمالية؛

✓ 06 أعضاء من أوربا؛

✓ 04 أعضاء من آسيا؛

✓ 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية يشترط احترام التوازن الجغرافي لكل.

• **لجنة تفسيرات التقارير المالية،IFRIC:** والذي كان يعرف سابقاSIC والغرض من ذلك هو تفسير مجموعة المعايير الموجودة لدى المجلس، وكذلك إجراء مواقف تقنية بشأن قضايا محددة ريثما يتم إعطاء تعريف نهائي للمعيار[2].

• **المجلس الاستشاري للمعاييرSAC:** وهو الذي يوفر منتدى للمشاركة بواسطة المنظمات والأفراد المهتمين بالقوائم المالية، حيث يجب أن يتم التشاور معها من قبل IASB قبل صدور قرارات المجلس.

**2- إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**

لقد تم تحديد إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على النحو التالي[3]:

- تشجيع الأعضاء لدعوة IASB للمشارك و عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطها تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية؛

- تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية من قبل على تبنيها، كمعايير تحكم مهنة المحاسبة؛

- مقارنة المعايير المحاسبة الوطنية مع معايير المحاسبية الدولية المماثلة وإلغاء أي فوارق جوهرية؛

- دعوة دول أخرى لديها بعض معايير المحاسبية الوطنية والتي تكون مخصصة لمواضيع معينة لتكييفها مع معايير المحاسبية الدولية كأساس المعايير المحاسبية الوطنية، مع ضمان توفير الحد الأدنى للالتزام بالمعيار المحدد وتخفيض وقت وتكلفة التطوير المطلوبين لوضع معايير وطنية؛

- لعرض منافع التنسيق مع معايير الدولية للدول التي تكون الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

**ثالثا: الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC**

[1]- مرزوقي مرزقي- محمد حولي، مرجع سابق، ص6.

[2]- محمد سفير، مرجع سابق، ص50.

[3]- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 2008، ص33.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر 1977، بموجب اتفاقية تمت بين 63 منظمة مهنية محاسبية من 49 دولة من دول العالم، وفي سنة 1982 أصبح الإتحاد يختص بمهنة المراجعة ويصدر عنه أصول المراجعة الدولية (ISA)[1] ويضم الاتحاد الدولي للمحاسبين في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة ، يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي، من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها ولتحقيق مهامه فإن الإتحاد لديه علاقة عمل مع الهيئات ومنظمات محاسبة في مختلف دول العالم، وقد قامت لجان الإتحاد بوضع المعايير التالية:

- معايير دولية لمراقبة الجودة، قواعد دولية لأخلاقيات المهنة،معايير التأهيل الدولية، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الإتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل: البحرين، مصر، العراق، لبنان، المغرب، السعودية، تونس[2]، وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية[3]:

**أ- لجنة التعليم:** تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية)، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

**ب- لجنة السلوك المهني:** تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء لموافقة مجلس الإتحاد.

**ت- لجنة المحاسبة المالية والإدارية:** وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الإتحاد.

**ث- لجنة القطاع العام:** تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.

---

[1] - أحمد مخلوف ، مداخلة بعنوان أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي للشركات وعلاقتها بتوليد تقارير مالية عالية الجودة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق ، القطب الجامعي الجديد ، الشط ، المركز الجامعي الوادي يومي 17-18 جانفي 2010 ، ص 07.

[2] - حسين القاضي - مأمون حمدان، مرجع سابق ، ص 110.

[3] - نفس المرجع ، ص 111.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**خلاصة الفصل:**

أصبح المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب الى احتياجات فترة السابقة لا يساير الظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية الرامية للتحول الى اقتصاد السوق، حيث أصبحت المعلومة المحاسبية لا تتوافق ومتطلبات العولمة، لذلك أصبح موضوع إصلاحه ضروريا لمسايرة المستجدات و التحولات على الصعيد الوطني والدولي، و لتجاوز النقائص هذا المخطط توجهت الجزائر كبقية الدول لتبني نظام جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يسمى النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك استجابة للتوحيد المحاسبي الذي دعت إليه هيئات التوافق و التوحيد المحاسبين الدوليين، بهدف ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و الأنظمة المحاسبية الدولية و جذب الاستثمارات الأجنبية، و ضمان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، و توفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة والأداء و التغيرات في الوضعية المالية بالاستناد الى القوائم المالية التي يتم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي، و بغرض التعرف على هذا النظام الجديد سنقوم بعرضه في الفصل الثاني.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# الفصل الثاني

# النظام المحاسبي المالي ضمن المعايير المحاسبيةالدولية

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

**تمهيد:**

نظرا للنقائص المسجلة عن المخطط المحاسبي الوطني وعدم تماشيه مع متطلبات اقتصاد السوق برزت جهود عديدة لإصلاح النظام المحاسبي القديم، وتطبيق نظام محاسبي جديد مستمد من مبادئ ومعايير المحاسبة الدولية، يتوافق والمتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية والمحاسبية الدولية.

ولقد كللت جهود الإصلاح بتبني نظام محاسبي جديد بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والذي أصبح ساري المفعول إبتداءا من أول جانفي 2010، إلا أن سريان العمل به بداية من مطلع سنة 2010 واجه عديد من التحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له، مما يجعل المنافع والمزايا المنتظرة من تطبيقه محل الشك، وهو ما يستوجب ضرورة إجراء إصلاحات سريعة وحقيقية تمس الأنظمة القانونية، المالية والضريبية، من أجل توفير مناخ ملائم لتطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد وتثمينه حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تناولنا في:

**المبحث الأول:** الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

**المبحث الثاني:** قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي.

**المبحث الثالث:** تقييم النظام المحاسبي المالي الجديد.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المبحث الأول: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي أفضل خيار لتحسين النظام المحاسبي الجزائري، والذي يندرج في إطار الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي. حيث يحتوي فتطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالي IAS/IFRS وسنتطرق في هذا المبحث إلى كل من منهجية الانتقال، الإطار التشريعي والمفاهيمي إضافة إلى أهداف وأهمية.

### المطلب الأول: منهجية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF

تمثل عملية المرور إلى المعايير المحاسبة الدولية لمختلف البلدان عملية جد صعبة ومعقدة وبالخصوص في الجزائر، أين نحن بصدد المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا بنص معيار التقرير المالي الدولي IFRS1 او هذا ما سنتناوله في هذا المطلب.

#### أولا: بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

إن الهدف من تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة هو ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كان الإفصاح وفق هذا النظام مطبق دائما، وذلك لضمان مايلي[1]:

- معلومات شفافية لمستخدمي القوائم المالية، وكذا قابليتها للمقارنة مع المعلومات للفترات الماضية.
- توفير نقطة بداية تكون مناسبة للمحاسبة على أساس الإفصاحوفق SCF.
- إمكانيةإعداد القوائم المالية بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.

وحسب ما ينص عليه محتوى المعيار (IFRS1) فإن المؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة وفق المعايير الدولية للقوائم المالية (IFRS)، حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد القوائم المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي.

والقوائم المالية للمؤسسات التي تأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي يجب أن تشمل على الأقل فترة مقارنة واحدة، أو قد يكون مطلوب من المؤسسة أن تقدم أكثر من فترة واحدة للمقارنة. ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

[1]– أحمد زغدار – محمد سفير ، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)، مجلة الباحث – عدد 7، جامعة الجزائر، 2009–2010، ص87–89.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الشكل رقم (2-1): عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF.**




**المصدر**: أحمدزغدار ، محمدسفير، مرجع سابق، ص88.

من خلال هذا الشكل فإننا نميز بين مرحلتين من عملية المرور إلى تطبيق SCF هما:

**تاريخ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:** وهي فترة التي تعرض فيها المؤسسة معلومات كاملة مقارنة، والموضحة في الشكل السابق بفترة المقارنة.

**تاريخ التقرير:** ويمثل الفترة التي يتم فيها التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي والتي يتم في نهايتها الإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق SCF، مع المعلومات المقارنة لهاللسنة الماضية، ويشار إلى هذه المرحلة في الشكل بمرحلة التقرير الأول حسب SCF وفي هذا المجال نشير إلى أنه على المؤسسة تطبيق نفس الطرق المحاسبية في فترة التقرير وفي الفترات السابقة المقارنة لفترة التقرير، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية ينص عليها النظام المحاسبي المالي، حيث أن المؤسسات التي سوف تطبق النظام المحاسبي الماليابتداء من 2010/1/1 هي معينة:

أول تاريخ تقرير المؤسسة بمقتضي النظام المحاسبي المالي هو 2010/12/31.

تاريخ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي هو 2009/1/1 وهو بداية الفترة الأولى للمقارنة للقوائم التي يتم الإفصاح عنها في 2010/12/31.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ثانيا: المعالجة والإفصاح عن الميزانية الافتتاحية**

إن المؤسسات الجزائرية ملزمة ابتداء من 2010/1/1 بإعداد ميزانية افتتاحية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة، حيث يضع مطلب إعداد الميزانية الافتتاحية وضبط الوقت للانطلاق في ذلك بعض التحديات للإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي للمرة الأولى، لأن الأمر يحتاج إلى إعادة تعديل بعض البنود في الميزانية الافتتاحية حيث نجد المعيار IFRS1 ينص على التطبيق الكامل للمعايير بأثر رجعي.

وبالتالي فان على المؤسسة عند إعداد الميزانية الافتتاحية والإفصاح عنها أن تقوم بـ:

- إعداد الميزانية الافتتاحية وفق النظام المحاسبي وكذلك الحسابات المقارنة للفترة الماضية؛
- التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية والقوائم المالية المقارنة؛
- تحميل رأس المال في الميزانية الافتتاحية كل التسويات المرتبطة بتطبيقSCF؛
- عرض في ملحق شرح مفصل عن أثر تطبيق النظام لمحاسبي المالي الجديد على الوضعية المالية.

ووفق ما ينص عليه المعيار(IFRS1 فانه يجب على المؤسسة أن تقوم كمايلي:

- الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها والإفصاح عنها.
- عدم الاعترافبالبنود كأصول أوخصوم إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص علىالاعتراف.
- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي اعترف بها (PCN) وفق التصنيف الذي ينص عليه(SCF).
- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس كل الخصوم والأصول المعترف بها.

من بين الأصول والخصوم الواجب إدراجها في الميزانية الافتتاحية والإفصاح عنها حسب ما تتطلبه التعاريف التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي وكذلك شروط التسجيل المحاسبي إدراج مايلي:

- مصاريف التطوير المرتبطة بأي أصول، والتي كانت تسجل كتكاليف في وقت حدوثها، ستصبح تعتبر كأصول مادية تلحق بالأصل المعني حسب SCFاذا توافرت شروط معينة:
- الأصول محل عقد الإيجار التمويلي والخصوم المتعلقة به.
- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول أوالخصوم ومختلف الاستحقاقات الأخرى.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

لذلك فان التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية يتضمن كذلك حذف بعض العناصر الواردة والتي لا يتفق مع قواعد التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي لاسيما[1]:

- المصاريف الإعدادية المعالجة (PCN).

- مؤونة الإصلاحات الكبرى التي سبق تسجيلها وأي مؤونات أخرى غير مقبولة حسب SCF

**المطلب الثاني: عرض النظام المحاسبي المالي SCF**

وضع النظام المحاسبي المالي والمستنبط من معايير المحاسبة الدولية لإصلاحالمخطط المحاسبي الوطني، والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة وذلك ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها ومرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، وسوف نبرز في هذا المطلب عرض للنظام المحاسبي المالي.

**أولا: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي:**

يتمثل الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي فيمايلي:

**1- القانون رقم 11/07: المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007:** يتضمن النظام المحاسبي المالي، ويهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص" المحاسبة المالية" وكذلك شروط وكيفيات تطبيقه[2].

**2-المرسوم التنفيذي رقم 08-156: المؤرخ في الجمادي الأول عام 1429 الموافق لـ26 مايو سنة 2008:** يتضمن أحكام القانون رقم 07-11 في 44 مادة مايلي[3]:

- ان الإطار التصوري للمحاسبة المالية:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد و عرض الكشوف المالية،كالاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية

- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة،

- يسهل تفسير المعايير المحاسبية و فهم العمليات غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي.

---

[1]-أحمد زغدار-محمد سفير ، مرجع سابق، ص88.

[2]- القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية، العدد74، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ص03.

[3]-المرسوم التنفيذي رقم 8-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية،العدد27 المؤرخ 26 مايو 2008، ص11.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- يهدفالإطار التصوري إلى المساعدة على تطوير المعايير، تحضير الكشوف المالية، تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية،إبداءالرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.
- يجب ان تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية:للملائمة و الدقة الوضوح
- تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان و خصومه و أعبائه ومنتوجاته وأصول و خصوم و منتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة.
- توضيح جدول سيولة الخزينة، الذي يهدف إلى تقديم قاعدة معلومات لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على خلق سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول إستعمال هذه السيولة.

**3- القرار الوزاري: قرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26يوليو سنة 2008**يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها حيث يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد4 16 18 25 26 30 31 33 34 35 36،37،،38،41،42،43،من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008 و المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11 حيث أورد القرار ثلاثة ملاحق هي: [1]

**الملحق الأول:**يحدد قواعد تقييم محاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات.

**الملحق الثاني:**حدد نظام المحاسبة المالية المبسطة والمطبقة على الكيانات الصغيرة حيث أن هذه الأخيرةيجب أن تقيد إيراداتها ونفقاتها بشكل منظم وموثوق مع إجراء الجرد وحفظ الشكوى المالية، كما تم عرض نماذج للكشوف المالية التي يجب على الكيانات الصغيرة أن تعدها، وتحديد كيفية حساب النتيجة.

**الملحق الثالث:**تضمن معجما يتضمن التعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية الواردة في مدونة الحسابات والمبادئ المحاسبة والمفاهيم والبالغ عددها 99مصطلحا.

**4-المرسوم التنفيذي رقم 09-110: المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق ل 07-ابريل سنة 2009**، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمةالإعلامالآلي و قد تضمن 26 مادة:

[1] - القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19 ، المؤرخ 25 مارس 2009، ص3.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-تطبيقا الأحكام المادة 24 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،يهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط و كيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمةالإعلامالآلي[1].

-يجب ان يستجيب مسك المحاسبة عن طريق أنظمةالأعلامالآلي لحمل الالتزامات و المبادئ المحاسبية المعمول بها و أحكام هذا المرسوم

**5- التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 التي تضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:**طبقا لأحكام النصوص التنظيمية وبعد رأي المجلس الوطني للمحاسبة، تهدف هذه التعليمة الى توضيح كيفيات و إجراءاتتنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني المقرر بمقتضى الأمر الصادرة سنة 1975،الى النظام المحاسبي الجديد المقرر بمقتضى القانون 07-11-2007 حيث تحدد هذه التعليمة الإجراءات الموضوعة للتنفيذ،كما تضمنت الأحكام المحاسبية إجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي الجديد، وأرفقت التعليمة بجدول إرسال المخطط المحاسبي الوطني بما يقابله النظام المحاسبي الجديد لتسهيل للكيانات عملية الانتقال الى النظام المحاسبي الجديد[2].

**ثانيا:الإطار المفاهيمي وتنظيم المحاسبة**

1- **الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي:**يتضمن الإطار والمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المفاهيم القاعدية لإعداد وتقديم الكشوف المالية وقد تمت هيكلة هذا الإطار حسب التسلسل التالي:

**1-1- التعاريف ومجال التطبيق:**

أ- **تعريف النظام المحاسبي المالي:** لقد جاء تعريف النظام المحاسبي المالي في القانون 7-11 الصادر بتاريخ 25نوفمبر 2007 في المادة 3 كما يلي: "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"[3]

[1] -المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق ل 07-ابريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية، العدد 21، الموافق 8 ابريل 2009 ، ص 06 .

[2]- تعليمة وزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2008 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 ، ص ص 4 ،7.

[3]- القانون رقم 07-11، مرجع سابق، ص03.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ب- مجال التطبيق:** تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، وعليه يلتزم بمسك المحاسبة المالية كل من[1]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنيون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجاريةإذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها حدا معينا أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ويستثني من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنيون الخاضعين لأحكام المحاسبة المالية العامة.

**1-2 القواعد والمبادئ المحاسبية:** يستند النظام المحاسبي المالي على القواعد والمبادئ المتمثلة في:

**أ-الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية:**

**محاسبة الاستحقاق (محاسبة الدورة):** بغض النظر عن بعض الكيانات الصغيرة فان العمليات المحاسبية تسجل وقت التعاقد وليس وقت التدفقات النقدية، أي وقت التعهد فقد تتم الصفقة بوثيقة دون قبض مادي ويترتب عليها قيود محاسبية[2].

**الاستمرارية في النشاط:** تقوم هذه الفرضية على اعتبار أن المؤسسة مستمرة في العمل وأداء وظائفها التي تم استثمار الأموال من أجلها، فالاستمرارية من التوقع المقبول إلا إذا اضطر المشروع أن ينهي أعماله، فعندها تصبح القوائم المالية التقليدية غير ممثلة لواقع حال المشروع[3].

ب- **المبادئ المحاسبية الأساسية:** المبادئ التيبعتمد عليها عند إعداد القوائم المالية هي:

- **مبدأ استقلال الدورات:** إن مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى

[1]- القانون رقم 07-11، مرجع سابق، 02،04،05،، ص03.

[2]-لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، دليل تطبيقات للحسابات مدعم بأمثلة والشرح، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزء الأول، بسكرة – الجزائر،2006، ص5.

[3]- خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة(1)، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2005، ص149.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– من حيث الإيراداتوالأعباء[1]:

– **مبدأ الحيطة والحذر:** ويعني هذا المبدأ عدم المبالغة في تقويم وتقدير الأصول والإيرادات والخصوم والأعباء، ويتم ذلك من خلال اختيار واحد بين عدة إجراءات أو بدائل ومتاحات محاسبية على نفس المستوى من الصحة لعرض حدث اقتصادي بما يؤدي إلى إظهار مستوى أقل من الدخل أو تخفيض للأرباح، واخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان من خلال تكوين المخصصات والمؤونات[2].

– **مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:** يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث يقر ،أنه ينبغي التعامل منالأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية[3]

– **مبدأالإفصاح الشامل:** ويتضمن هذا المبدأ ضرورة إعطاء مستخدمي التقارير المحاسبية المعلومات اللازمة لتقديم صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، وقد أكدت أهمية هذا المبدأ المحاسبي ما نصت عليه قوانين الشركات في جميع البلدان، بوجوب نشر القوائم المالية[4]

– **الدورة المحاسبية:** يسمى هذا المبدأ بالدورية أو السنوية، حيث أنه يتم تقسيم العمر الزمني للمؤسسة إلى فترات زمنية متساوية تسهل عملية القياس المحاسبي وبالتالي تحديد نتيجة أعمال الفترة الزمنية من ربح أو خسارةوكذلك إعطاء صورة عن المركز الملي للمؤسسة ، إن هذا مبدأ جاء نتيجة لفرض الاستمرارية حتى تتم عملية قياس المحاسبي لأحداث المالية وتقديم القوائم المالية للأطراف المستخدمة[5].

– **عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** أي يجب مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة الحالية، لأنه يتناقض مع مصداقية المحاسبة[6].

– **مبدأ مواصلة الطرق المحاسبية:** يمكن مستخدمي المعلومات من مقارنة تغيرات في الكشوف المالية لنفس الوحدة في الوقت المناسب و أيضا مع تلك المؤسسات التي في نفس مجال النشاط، أي يجب

---

[1]– شعيب شنوف، مرجع سابق، ص30.

[2]– حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، 2007، ص478.

[3]– شعيب شنوف، مرجع سابق، ص30.

[4]– هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والإفصاح في تقارير المحاسبية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص37.

[5]– رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، الطبعة السادسة، ص42.

[6]– لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية (سير الحسابات وتطبيقاتها)، PAGE BLEUES. ،2011، ص11.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تطبيق القواعد و الإجراءات المحاسبية نفسها حتى تسمح بإجراء مقارنة متجانسة لحسابات السنوية للمؤسسة و من هنا جاء تقييد إمكانية تغيير الطرق المحاسبية ، فعلى سبيل المثال : ثبات تقييم المخزونات والمخصصات، لمنع التلاعب في نتائج المؤسسة، و في حالة حدوث تغيرات في طرق المحاسبة،لابد من تفسيره بعناية[1].

– **احترام الوحدة النقدية:** أي أن تعاملات المؤسسة الخاضعة للقوانين الجزائرية تسجل بالدينار الجزائري[2].

– **مبدأ عدم المقاصة:** ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول أو بين الإيرادات والأعباء

– **مبدأالأهميةالنسبية:** بمعنى إعطاء اكبر أهمية للعناصر المهمة التي تكون ذات تأثير أكبر من غيرها على القوائم المالية المختلفة [3].

– **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقرهذا مبدأ تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها[4]،حيث إنتاجها[4]،حيث يعني أن المعاملة المالية تثبت في الدفاتر المحاسبية، على أساس كمية النقود الفعلية التي استخدمت في التبادل لتلك العملية، وتبقى على ماهي عليه دون النظر إلى أي تغيير لاحق قد يحدث في قيمة تلك المعاملة مستقبلا، وسبب التمسكبهذا المبدأهو سهولة التحقق من تلك القيم و إسنادها إلى أساس بمعنى آخر يتم تقويم الأصول بسعر التبادل في تاريخ الاقتناءو يظهرالأصل في القوائم المالية بتكلفة التاريخية مطروحا منها مجمع أملاكه[5]

[1]–إسماعيل علوي– عبدالحليم سعيدي، مداخلة بعنوان: "اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساءمبدأ الإفصاح و الشفافية في إطارحوكمة الشركات والحد من الفساد المالى و المحاسبي"، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر–بسكرة، يومي6 –7 ماي 2012،ص 07.

[2]– عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، 2009، صص8،7.

[3]–وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص80.

[4]–شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 30.

[5]– سليمان مصطفى الدلاهمي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة،الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، عمان – الأردن، 2008، ص21.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**- الجدول رقم (2-1): المبادئ المعتمدة من قبل IASC في إطاره المفاهيمي**

| | | | |
|---|---|---|---|
| الفروض الأساسية (القاعدية) | | | |
| محاسب الالتزام (أساس الاستحقاق) | | | |
| الاستمرارية | | | |
| الخصائص النوعية للمعلومات | المحددات التي تؤثر على هذه الخصائص | شروط تحقق هذه الخصائص | القيود على تحقق هذه الخصائص |
| القابلية للفهم | | | |
| الملائمة | طبيعة المعلومات<br>الأهمية النسبية | | التوقيت الملائم<br>الموازنة بين الخصائص النوعية<br>الموازنة بين التكلفة و العائد |
| الموثوقية | | الصورة الصادقة<br>تغليب المحتوى على الشكل<br>الحيادية ،الحذر،الشمولية | |
| قابلية للمقارنة | | | |

**المصدر**: الزين منصوري، مداخلة بعنوان: أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و أبعاد الإفصاح و الشفافية، دراسة تحليلية تقييميهللنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبالمالي في مواجهة معايير المحاسبة IFRS –IAS و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي " كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد د حلب البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 12.

**ج- مستعملو القوائم المالية**:يشمل مستعملي القوائم المالية كل من مايلي:[1]

**المستثمرون:** يهتم مقدمي رأس المال المخاطربالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم و العائد المتحقق منها و يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم والعوائد المتأتية .

**الموظفون**:يهتم الموظفون و المجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافئاتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد وتوفير فرص العمل.

**المقرضون**:يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعاير المحاسبية، الطبعة الأولى ،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص43-44.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المـــوردون الـــدائنون التجـــاريون الآخـــرون:**يهتمـــون بالمعلومـــات التـــي تمكـــنهم مـــن تحديـــد مـــا إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

**العملاء:**يهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشاة، خصوصا عندما يكون ارتباط طويل المدى معها.

**الحكومـة ووكلائهـا و مؤسسـاتها:**تهتم الحكوماتووكلائها بعملية توزيع الموارد و بالتالي أنشطة المنشأة، كما يتطلبون معلومات لتنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبة، وكأساس لإحصاء الدخل القومي، و إحصاءات المشابهة.

**د/ الخصائص النوعية للمعلومات المالية:** تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، هناك أربعة خصائص نوعية أساسية هي:

**المعلومات واضحة وسهلة الفهم:** ينبغي أن تكون المعلومة الظاهرة بالقوائم المالية سهلة الفهم مباشرة من طرف المستعملين الذين لهم معرفة بالأعمال و النشاطات الاقتصادية وكذا المحاسبة:[1]

**الملائمة:** تكون المعلومة ملائمة عندما تؤثر عن القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية[2].

**الموثوقية:** تكون المعلومة موثوقة حينما لا تحتوي على خطا أو تحيز، تدرج ضمن هذه الخاصية أربعة خصائص أخرى وهي[3]:

-التمثيل الصادق للمعلومة المالية؛

-الواقع الاقتصادي يطغى على الواقع القانوني؛

-الحيادية: يتم إعداد الوثائق المالية بكل موضوعية؛

-**الحيطة و الحذر:** الهدف من هذه الخاصية هو عدم المبالغة في تقييم الأصول و الإيرادات و تخفيض التكاليف في تقييم الخصوم و التكاليف.

---

[1]– مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي الجديد SCF المحاسبة المالية، الطبعة الأولى ،الإطار التصوري، مزوار للنشر، الجزائر، 2008، ص 42.

[2]–أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية (المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا للمعايير المحاسبة الدولية والعربية)، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009، ص 53.

[3]– جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، PAGES BLUES ، ص13.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**القابلية للمقارنة:** يكون أمام المستثمرين والمقرضين فرص الاستثمار إقراض عليهم المفاضلة والاختيار بينها وبين المستثمرين والمقرضون قراراتهم على أساس ما يقوم به من مقارنات للبيانات الخاصة بنفس المنشأة عن فترات زمنية، أو مقارنة المعلومات الخاصة بالمنشآت المختلفة[1].

**1-3 تعريف الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والنواتج والأعباء:** عرف النظام المحاسبي المالي للأصول والخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والأعباء كالآتي[2]:

- **الأصول:** تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي يسيرها الكيان، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية، مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول.

- **الخصوم:** تشمل الخصوم الالتزامات الحالية و الناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد وينتظر الحصول على منافع اقتصادية، وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسديدها خلال الدورة الاستغلال العادية (12 شهر)، وتصنف باقي الخصوم خصوم غير جارية.

- **الأموال الخاصة:** تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أنه لا يمكن اعتبار المؤونات المقننة ضمن عناصر الخصوم.

- **الإيرادات:** تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم خلال السنة المالية.

- **الأعباء:** تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.

- **النتيجة الصافية:** هي الفرق بين مجموع الإيرادات و الأعباء الدورة المحاسبية، ويكون مطابقا لتغيير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر على الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والإيرادات، ولا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الأعباء والإيرادات للدورات السابقة وتعتبر الإيرادات والأعباء بالنسبة للدورات السابقة أخطاء وتعالج من خلال الأموال الخاصة.

[1]- أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص54.

[2]- شعيب شنوف،مرجع سابق، ص32.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ب- تنظيم المحاسبة:** من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام القواعد التالية[1]:

- يجب ان تستوفي المحاسبة الالتزامات الانتظام و المصداقية المرتبطة بالمعلومات التي تعالجها ورقابتها و عرضها و تبليغها؛

- يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع التنظيم المحاسبي للرقابة الداخلية الخارجية؛

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية الى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

- تكون الأصول والخصوم محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي ....للوثائق الثبوتية، بحيث يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

- يتم التسجيل المحاسبي حسب مبدأ القيد المزدوج، ولا يمكن إجراء أي مقاصة، إلا إذا تمت على أسس قانونية أو تعاقدية.

- تحرر كل كتابة محاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج و يمسك كل تسجيل على الاقل حسابين؛

- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوثية مؤرخة و مثبثةعلى ورقة؛

- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية دفتر الكبير و دفتر الجرد مع مراعاة احكام خاصة بالكيانات الصغيرة"؛

- يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرديستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة محاسبية على وثيقة محاسبية مؤرخة تبرره.

- يتم حفظ الدفاتر المحاسبية أو الوثائق التي تقوم مقامها والوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال كل دورة مالية.

- تمسك المحاسبة إما يدويا أو بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

[1]- حاج علي ن، النظام المحاسبي المالي الجديد، طبعة ديسمبر2012، دار بلقيس للنشر و التوزيع، دار البيضاء – الجزائر، ص ص 11-14.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ثالثا:أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي**

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة في مجال المحاسبة من حيث المبادئ و الإطار التصوري الذي يحتويه و قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي وهو يسعى الى تحقيق جملة من الأهداف المسطرة من بينها مساعدة مستعملي القوائم المالية.

**1- أهمية النظام المحاسبي المالي:** تتمثل أهمية النظام المحاسبي المالي فيمايلي[1]:

- يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم و قواعد محددة بدقة و يزيد من الشفافية حول الوضع المالي مما يساعد على اتخاذ قرارات رشيدة؛

- يشكل فرصة للمؤسسات لتحسين نوعية علاقتها و اتصالاتها مع الأطراف التي تستفيد من القوائم؛

- يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية و المالية ويزيد من مصداقيتها و الوثوق بها أمام المستعملين على المستويين الوطني و المحلي باعتبار ان القوائم المالية تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية؛

- يقترح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني، كالقرض الإيجار

- يسمح بالانتقال من محاسبة الذمة الى المالية بتغليبه الطابع الاقتصادي على المظهر القانوني؛

- يمكن من إجراء مقارنة في الزمن نفسه للمؤسسة و في نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا و دوليا، حول الوضعيات المالية و الأداء وسهولة القراءة وفهم المعلومات؛

- يساعد المؤسسة الجزائرية في جانب التمويل من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافية للتمويل؛

- سد الثغرات السابق بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات و تحليلها بشكل يرسخ التسيير للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري.

[1]- محمد متناوي- علي عزوز، مداخلة بعنوان:"متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الدولي الأول حول:"النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية"، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص ص 6-7 .



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**2- أهداف النظام المحاسبي المالي:** هناك أهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد من هذه الأهداف[1]:

- سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تمكين المؤسسات من استغلال الجيد للمعلومات ، خاصة عمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات؛
- جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية؛
- جعل القوائم المالية المحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية؛
- إعطاء الصورة صادقة عن الوضعية المالية وأداء تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين حول مصداقيتها؛
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

**المطلب الثالث: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي**

باعتبار النظام المحاسبي المالي النظام الذي يسعى الى جلب المستثمرين الأجانب،فهو لم يكن وليد الصدفة بل هناك العديد من الدوافع التي أدت الى وجوده.

**أولا: من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق**

المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات، بتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة، ليتم استغلالها من طرف المؤسسة من جهة والمتعاملين معا، ومصالح الضرائب من جهة أخرى. لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين، المقرضين، بحيث المستثمرون يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالهم وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسة لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة، وصورة واضحة وعادلة

[1]- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2009، جامعة بسكرة، ص ص 83-84.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تكن تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده ، وأن يتماشى مع متطلبات السوق، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص وأن يسمح النظام المحاسبي المالي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية[1].

**ثانيا: من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية**

ينبغي الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني ، وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه المخطط، لتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل، الإنتاج وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا وذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السوق، تحرير التجارة الخارجية، هذه التحولات تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة[2]،

كذلك المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب ووسائل حديثة تتلاءم و ظروف العولمة، فالقوائم وفقا للمخطط المحاسبي الوطني غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين، بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، وعليه ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبية التي يتم إعدادها على أساس قواعد تجارية وبين الميزانية الجبائية.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضين يقرضون أموالا. وبالتالي إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسات، لهذا ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة ، على الوضعية المالية للمؤسسة، يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب إلى المعايير المحاسبية الدولية.

---

[1]– شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص18-19.

2-saheb bac hacha, pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché, édition el- houda, Alger,2003;p7.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المبحث الثاني: قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي

تتشكل قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي، من مبادئ وقواعد عامة، قواعد خاصة وطرق معالجة بعض العمليات إضافة الى شروط بعض التسجيلات المحاسبية،و يتم تطبيق هذه القواعد على العناصر التي يحتوي عليها القوائم المالية.

### المطلب الأول: قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي العامة والخاصة حسبSCF

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد قواعد تسجيل و تقييم عامة و خاصة التي تعتبر كأسس التي يحتكم إليها مستعمل هذا النظام، وذلك بما تتضمنه من مبادئ عامة.

**أولا: القواعد العامة للتسجيل المحاسبي والتقييم.**

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من[1]:

**1- المبادئ العامة:**هي المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية

**1-1 إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات:**

- يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان .
- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

إن المعاملات التي تخص الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والمنتوجات والأعباء كما هي محددة في هذا النظام يجب أن تقيد في المحاسبة ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومة عددية من طبيعة أخرى.

[1]- القرار الوزاري، مرجع سابق، ص6.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع مدرجة في الحسابات عند الشروط التالية:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع.
- أن لا يبق للكيان دخل في التسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ المنتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة
- أن يكون من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بمعاملة الكيان.
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

–يتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة.

تتمثل المنتوجات الناتجة عن استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان الآتي:

- فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل.
- إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقات المبرمة.
- حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.

– يترتب عن الأعباء المبنية بوضوح والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها تكوين الاحتياطات.

– يدرج أي عبأ في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عند إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية أو كانتهذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل.

**1-2 القواعد العامة للتقييم:** يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبية، وترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر حسب شروط معينة استناد الى[1]:

- القيمة الحقيقية(العادلة)
- قيمة الإنجاز
- القيمة المحينة أو القيمة المنفعة

[1]– القرار الوزاري، مرجع سابق، ص06.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

أ- **التكلفة التاريخية:** تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات مما يلي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع الممتلكة كمساهمة عينية؛
- القيمة الحقيقية للسلع المكتسبة مجانا؛
- تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة الحقيقية، إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبية الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة؛
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي ينتجها الكيان.

ب- **القيمة العادلة أو القيمة الحالية:** تعرف القيمة العادلة "بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تسديد مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة في المعاملة مباشرة" وعرفتها المعايير المحاسبة الدولية بأنها: "المبلغ المتفق عليه البائع والمشتري لتبادل سلعة ما برغبة مع اطلاع تام على السوق دون وجود ظروف خاصة بأحد الطرفين تؤثر على عملية البيع"[1].

ج- **قيمة الإنجاز:** هي المبالغ الممكن الحصول عليها حاليا من خلال بيع أصل أثناء خروج إرادي.[2]

د- **القيمة المحينة:** وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل وخروجه في نهاية مدة المنفعة، وعندما تكون القيمة المتحصلة للأصل أقل من القيمة المحاسبية الصافية، يشكل خسارة في القيمة، والخسارة في قيمة الأصل تعالج في حساب خسائر القيمة عن التثبيتات(ح/29) من حساب مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة[3]

- تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية وعندما أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة

---

[1]- رشيد بوكساني- نسيمة أوكيل- حمزة العرابي ، "مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة"، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات وآفاق ، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص ص 8-9.

[2]- جمعة هوام، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، 2007، ص03.

[3]- عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2011، ص117



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– تثبت خسارة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات.
– يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات إذا كان ما يدل على الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات.
– يؤخذ بخسارة القيمة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية[1].

وبعد الإدراج الأصلي لهذه القيمة في الحسابات باعتبارها أصلا، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها.

**ثانيا: القواعد الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات:** تعتبر هذه القواعد مكملة للقواعد العامة وهي:

**1– التثبيتات المادية والمعنوية:**

**أ– التثبيتات المادية:** (المباني، المعدات، التجهيزات،...الخ) هي عبارة عن أصل مملوك من قبل المنشأة من أجل استعماله في الإنتاج أو تقديم الخدمات، سواء من أجل تأجيره إلى الغير، سواء لأغراض إدارية ويفترض أن مدة استعماله تتعدى الدورة المحاسبية.

**ب– التثبيتات المعنوية:** (براءات، برمجيات أو شهادات استغلال، امتيازات، ...) عبارة عن أصول قابلة للتميز، غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة من قبل المنشأة في إطار أنشطتها العادية[2].

– وطبقا للقاعدة العامة لتقسيم الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في حسابات كأصل[3]:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

ويكون التسجيل المحاسبي للتثبيتات في حالة إنتاج الأصل كما يلي[4]:

---

[1]– القرار الوزاري، مرجع سابق، ص ص 7–8.

[2]–جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/AFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص40.

[3]– القرار الوزاري، مرجع سابق، ص08.

[4]– نصر رحال–مصطفى عوادي، مداخلة بعنوان:"النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (مع دراسة حالات)، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات وآفاق ، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، يومي 17–18 جانفي 2010، ص ص6–9.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 203 | | من ح/ مصاريف التنمية القابلة للتطوير | ××× | |
| | 73 | الى ح/الإنتاج المثبتللأصول المعنوية | | ××× |

أما في حالة الشراء يكون القيد كمايلي:

| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 204 | | من ح/برامج الإعلام الآلي | ××× | |
| | 5/4 | الى ح/حسابات الأخرى أو المالية | | ××× |

أما الأصول العينية إذا دخلت عن طريق الإسهام التسجيل يكون كالتالي:

| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 21 | | من ح/ التثبيتات العينية | ××× | |
| | 101 | الى ح/حيازة بواسطة الإسهام الخاصة | | ××× |
| | 456 | الى ح/حيازة بواسطة الإسهام الشركاء | | ××× |

أما الأصول العينية إذا دخلت عن طريق تكلفة الشراء التسجيل يكون كالتالي:

| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 21 | | من ح/التثبيتات العينية | ××× | |
| | 404 | الى ح/موردو التثبيتات | | ××× |

ت- **اهتلاك التثبيتات:** الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها.

مبلغ قسط الإهتلاك يتم تحديده من خلال توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهتلاك لأصل على مدة منفعته وتؤخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة للأصل في نهاية مدة منفعته، حيث أن القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة تحصيله من الأصل في نهاية مدة منفعته بعد طرح تكاليف خروجه.

وتدرس دوريا طريقة الإهتلاك، مدة المنفعة، والقيمة المتبقية وفي حالة تعديل التقديرات والتوقعات السابقة يجب تعديل مخصصات الإهتلاكات للدورة الجارية والدورات اللاحقة.[1]

- الإهتلاك الخطي: يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

[1]- النظام المحاسبي المالي، Pages Bleues، الجزائر، 2008، ص ص 12-17.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– الطريقة التناقصية: تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.

– طريقة وحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

– الطريقة التزايدية: تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.[1]

أما التسجيل المحاسبي يكون كمايلي[2]:

| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | من ح/مخصصات الإهتلاكات و المؤونات | ××× | |
| | 2180 | الى ح/اهتلاك التثبيتات المعنوية | | ××× |
| | 2181 | الى ح/ اهتلاك ثبيتات المادية | | ××× |

**2– أصول مالية غير جارية (تثبيتات مالية) سندات وحسابات دائنة:** تعتبر الأصول المالية مملوكة لأي كيان من الكيانات من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها في إحدى الفئات الآتية: [3]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها أن تمارس نفوذ على الشركة التي تصدر سندات.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل مردودية مرضية.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويلة.
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير.

– تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها.

– التكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الإهتلاك المجتمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه ومنقوص منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة.

– تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها للتنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع.

[1]– القرار الوزاري، مرجع سابق، ص9.

[2]– جمعة هوام، مرجع سابق،52.

[3]– القرار الوزاري، مرجع سابق، ص11.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها والكيان بالتكلفة المهتلكة.

– تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتوجات أو أعباء عملياته.

**3–المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:** تعريف وفق المادة123–1 من (ن م م) كمايلي[1] :

تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي؛

هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات؛

وتقيم البضائع بتكلفة الشراء مضاف له تكاليف ملحقة، أما المنتجات فتقيم بتكلفة إنتاجها (باستثناء تكاليف خسارة) وتسجل المخزونات في يومية المؤسسة كمايلي :

| المدين | الدائن | التاريخ | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|---|
| 380 | | من ح/ مشتريات البضاعة المخزنة | ××× | |
| | 401 | الى ح/ موردو المخزونات و الخدمات | | ××× |
| 30 | | من ح/ مخزون البضاعة | ××× | |
| | 380 | الى ح/ مشتريات البضاعة المخزنة | | ××× |
| 401 | | من ح/ موردو المخزونات و الخدمات | ××× | |
| | 512 | الى ح/ بنوك الحسابات الجارية | | ××× |

تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الإنجاز الصافية والتي تمثل سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجازه.

يتم تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة: أولا الخارج ( First in first out Fifo) أو بطريقة التكلفة الوسطية المريحة

**4 – الإعانات:** يميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من الإعانات المستلمة من قبل المؤسسات[2]:

[1]– عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق، ص ص 46–49.

[2]– جمعة هوام، مرجع سابق، ص ص113–115.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

أ- **إعانات الاستثمار:** تتضمن إعانات التجهيز وإعانات أخرى للاستثمار تسجل في النواتج في حساب النتيجة على دورة أو عدة دورات بنفس معدل التكليف المرتبطة بها.

تسجل إعانة الاستثمار في اليومية كمايلي:

| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 441 | | من ح/دولة تعاونيات عمومية أخرى | ××× | |
| | 131 | الى ح/إعانات التجهيز | | ××× |
| | 132 | الى ح/إعاناتأخرى للاستثمار | | |

ب- **إعانات الاستغلال:** تتضمن إعانات التوازن وإعانات أخرى للاستغلال وتسجل محاسبيا كمايلي:

| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| 441 | | من ح/دولة تعاونيات عمومية أخرى | ××× | |
| | 741 | الى ح/إعانات التوازن | | ××× |
| | 748 | الى ح/إعانات الاستغلالالأخرى | | ××× |

**5- مؤونات المخاطر والأعباء:**تمثل خصوم تكون استحقاقها غير مؤكدة وتسجل محاسبيا في الحالات:

- يكون للمؤسسة التزام حالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي؛
- يكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام؛
- يمكن تقدير الالتزام تقديرا موثوقا منه.

وعليه تستبعد مؤونات المخاطر والأعباء والتكاليف المحتمل وقوعها في المستقبل.[1]

**6-القروض والخصوم المالية الأخرى:** تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى مبدئيا بالتكلفة والتي تساوي القيمة العادلة للمقابل الصافي المتحصل عليه بعد طرح مصاريف الإصدار ودون مراعاة العلاوات المحتملة للإصدار أو التسديد،[2]

و كأمثلة عن هذة القروض: السندات التساهمية، الاقترضات السندية، الودائع و الكفالات ، الاقتراضات لدى مؤسسات القرض....الخ وتعالج محاسبيا كمايلي:

| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|

[1]- لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص 100-107.

[2]- جمعة هوام، مرجع سابق، ص131-133.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | من ح/البنك | ××× | |
| | 161 | الى ح/سندات تساهمية | | ××× |
| | 162 | الى ح/إقتراضات سنديه | | ××× |

**7- تقييم الأعباء و المنتوجات المالية:** تؤخذ الأعباء و المنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن و تلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد من خلالها.

العمليات التي تم الحصول من اجلها على تأجيل الدفع أو منح التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق، تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو تكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل و القيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه او الممنوح، يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات عند البائع[1]

**المطلب الثاني:الحالات الخاصة للتقييم والمحاسبة:**

توجد بعض المعاملات التي خصها SCF بمبادئ وكيفيات للتقييم والمحاسبة وهي عمليات لم تنل سابقا حيزا يتناسب وأهميتها بالنسبة لأي كيان يقوم بها أو يلجأ إليها.

**أولا: العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير:** وتنقسم إلى[2]:

1- **شركات المساهمة:** هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، ويتوقف تسجيل العمليات لدى كل مساهم من المساهمين على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي يكون تسجيل العمليات في شركات المساهمة حسب ما يلي:

- عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء ومنتجات هذه العمليات مشمولة في أعباء ومنتجات هذا المسير و كل واحد من الشركاء يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي يعود إليه في شكل المنتوجات و أعباء؛

- عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة والملكية المشتركة للأصل الواحد أو الأصول عديدة فإن كل واحد من الشركاء يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتجات والأعباء؛

[1]-القرار الوزاري، ص 15.

[2]- نفس المرجع، ص ص15-16.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن كل المشاركين يدرج في كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والمنتجات والأعباء وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك.

2- **امتيازات المرفق العمومي**

في إطار امتياز المرفق العمومي فان الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز،تسجل في أصل ميزانية الكيان صاحب الامتياز؛كما يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الخاصة بالمنشئات المتنازل عنها باستعمال الإهتلاكات،بواسطة مؤونات وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من اجل التجديد.

3- **العمليات المنجزة لحساب الغير**: تدرج في الحسابات في حساب أطراف أخرى،ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله،كما تدرج هذه العمليات التي يعالجه باسم الكيان حسب نوع أعباء الكيان منتوجاته.

**ثانيا: الإدماج وتجميع الكيانات**

1- **الحسابات المدمجة**: تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد،و كل كيان له مقرها ونشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيانا وعدة كيانات،يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المتآلفة من جميع تلك الكيانات.

وتعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته، وتطبق المراقبة في حالة:

•الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر من طرف وسيط الفروع.

•السلطة على أكثر من 50%من حقوق التصويت المحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.

•سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر.

•سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد.

•سلطة تجميع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير لكيان.

**2-إدماج الفروع**: تدمج الكيانات المراقبة إطار إعداد حساباتها المدمجة،تبعا لطريقة التكامل الشامل وتتمثل هذه الطريقة في:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-**1 بالنسبة للميزانية:** الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج ماعدا سندات الكيانات المدمجة،وإحلال محل قيمتها المحاسبية مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال لخاصة لهذه الكيانات؛

-2-2- **بالنسبة لحساب النتائج:** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من المجموع.

تأخذ الكشوف المالية في الحسبان مصالح الغير(مصالح ذات الأقلية) تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية الى العملة الوطنية حسب الطريقة التالية:

- تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال.
- تحول المنتجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، غير أنه يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب.
- تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.

3-**إدماج الكيانات المشاركة:** إدماج الكيانات المشاركة: الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج أو الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، كون هذه الأخيرة تملك 20%أو أكثر من حقوق التصويت في الكيان المشارك، كما نجد التأثير الملحوظ في المعاملات ذات الأهمية البالغة وتبادل معلومات تقنية مهمة أو تبادل إطارات ومسيرين، ويسمح التأثير الملحوظ للشركة الأم بالحصول على عدة امتيازات كالتمثيل في الأجهزة المسيرة ..

**3-1 على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:** يتم إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات،واحتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

**3-2على مستوى حساب النتائج المدمج:**

- تقديم حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك تحت عنوان خاص.
- الأخذ بعين الاعتبار عند احتساب النتيجة المدمجة الحصة المذكورة أعلاه.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وكنتيجة لعملية الإدماج هذه ينتج فارق إدماج أول يكون زائد أو ناقص قيمة يحدد بالفرق بين:

- تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في أصول الشركة المالكة لهذه السندات.

الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة للكيان والتي تعود للشركة المالكة بما في ذلك الحصة من نتيجة السنة المالية المكتسبة في تاريخ دخول الكيان محيط الإدماج.

يدرج فارق الإدماج الأول في الحسابات المدمجة بعد تقسيمه إلى عنصرين المتمثلين في:

– فارق تقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل و القيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

– فارق الاقتناء أو "Good Will" الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والمدرج في فصل خاص في الأصل.

– أما إذا لم يمكن تقسيم فارق الإدماج الأول إلى مكوناته فيدرج كلية في فارق الاقتناء،

على مستوى حساب النتائج يدرج فارق الاقتناء السلبي كمنتج تبعا لمنشئه، فعندما يكون نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في تاريخ حدوث تلك النفقات، أو عندما يمثل الفرق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها فإنه يدرج منتجا على مدى المدة النفعية المتبقية للأصول، أو عندما لا يمكن إلحاقه بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فيدرج مباشرة في الحسابات كمنتج.

4–**الحسابات المركبة:** الكيانات التي تشكل مجموعةاقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي لاتخاذ القارات واقعأو غير واقعة في إقليم الوطني دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة تقوم بإعداد وتقديم حسابات مركبة.

تعد مقاييس الوحدة و التماسك التي تبررإعداد و تقديم حسابات مركبة متوفرة في الحالات الآتية:

- كيانات يسيرها شخص واحد أو مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة.
- كيانات تنتمي إلى قطاعات التعاونيات وتشكل مجموعة متجانسة ذات إستراتيجية؛
- كيانات تمثل جزءا من مجموع بعينه غير ملحق قانونيا بالشركة المشرفة أو المشرفة الفرعية إلا أنها تمارس نفس النشاط وتخضع لنفس السلطة.
- كيانات لها هياكل مشتركة أو علاقات واسعة بما فيه الكفاية حتى ينشأ عنها سلوك اقتصادي منسق


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

• كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة (أو أي اتفاقية) ملزم بما فيه الكفاية وكامل حتى يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها وعملياتها من الحسابات الشخصية لكل كيان على حدا.

**ثالثا: العقود طويلة الأجل** يتضمن عقد من العقود طويلة الأجلإنجاز سلعة،خدمة،مجموعة سلعة أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة،ويتعلق الأمر بما يلي: [1]

– عقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات.

تدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية، في حالة تعذر الإدراج حسب طريقة التقدم يمكن استخدام طريقة الإتمام، أي تسجل المنتجات بمبلغ يعادل الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتما.

**رابعا:الضرائب المؤجلة**

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع أو قابل للتحصيل الحسابات ضمن الأعباء الضريبية في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها.[2]

تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

–اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

–عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائيةأو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

– ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

عند إقفال السنة المالية تدرج أصلاًو خصم في الحسابات بالنسبة الى كل الفوارق الزمنية الى كل الفوارق الزمنية يحتمل ان يترب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي.

**خامسا: عقودإيجار تمويل**

[1]– القرار الوزاري، مرجع سابق، ص18.

[2]– نفس المرجع ، ص18.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل الى مستأجر مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها،حيث اقر المشرع الجزائري ان معايير تصنيف عقد إيجار كتمويل أو بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة بدلا من شكل العقدأو صيغته، عن الوضعية التي تؤدي الى تصنيف عقد الإيجار الى عقد إيجار تمويل مايلي[1]:

- ملكية الأصل تحول الى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار يمنح للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن تحويل ملكية؛
- في بداية العقد قيمة المدفوعات المحينة ترتفع على الأقل الى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛الأصولالمستأجرة ذات الطبيعة الخاصة و لا يستعملها إلاالمستأجر دون ان يدخل فيها تعديلات كبيرة.

تعالج قروض الإيجار– تمويل محاسبيا حسب النظام المحاسبي الجديد كمايلي:

**بالنسبة للمستأجر:** بمجرد ما يدخل الأصل تحت مراقبة المستأجر يسجل هذا الاخير كما يلي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2 | | من ح/حسابات التثبيثات(حسب الأصلالمستأجر) | ×××× | |
| | 167 | الى ح/الديون المترتبة عن عقد إيجار تمويل | | ×××× |

كما ان دفعات الإيجار المسددة اضافة الى الفوائد تسجل كما يلي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 167 | | من ح/الديون المترتبة عن عقد إيجار تمويل | ××× | |
| 661 | | من ح/اعباء الفوائد | ××× | |
| | 53 | الى ح/ الصندوق | | ××× |

إضافة الى ذلك يجب ان يهتلك الأصلالمستأجر على مدى عمر الإنتاجي الافتراضي

[1] عبد الرزاق خليل– نعيمة عبدي، مداخلة بعنوان:" قرض الإيجار laesing في الجزائر في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد" الملتقى العلمي الدولي حول:"النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات وآفاق"، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، يومي 17–18 جانفي 2010، ص ص11–14.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | من ح/مخصصات الإهتلاكات | ×××× | |
| | 281 | الى ح/اهتلاك التثبيتات العينية | | ×××× |

اذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالأصل،كان عليه ان يدفع استحقاقا يوافق خيار الشراء،كما يلي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 167 | | من ح/الديون المترتبة عن عقد إيجار تمويل | ×××× | |
| | 53 | الى ح/الصندوق | | ×××× |

أماإذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء يكون التسجيل كمايلي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 167 | | من ح/الديون المترتبة عن عقد إيجار تمويل | ×××× | |
| | 78 | | | ×××× |

**بالنسبة للمؤجر**: يظهر مبلغ الأصل لدى المؤجر ضمن حساب القروض و الحسابات الدائنة والمترتبة عن عقد إيجار تمويل، حتى و لو احتفظ المؤجر بملكية الأصل على الصعيد القانوني على الشكل التالي

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 274 | | من ح/القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل | ×××× | |
| | 53 | الى ح/الصندوق | | ×××× |

والدفعات التي يستلمها المؤجر تكون محل ادراج في حسابات المؤجر كمايلي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 53 | | من ح/الصندوق | ×××× | |
| | 763 | الى ح/عائدات الحسابات الدائنة | | ×××× |
| | 274 | الى ح/القروض والحسابات الدائنة المترتبة عن عقد إيجار تمويل | | ×××× |

عند انتهاء العقد اذا احتفظ المؤجر بالأصل و دفع مبلغ الاستحقاق الموافق لرفع خيار الشراء فان الدفع يوافق لدى المؤجر رصيد حساب الدين الدائن المعني كالتالي:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 53 | | من ح/ الصندوق | ×××× | |
| | 274 | الى ح/ القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل | | ×××× |

أماإذاأعادالمستأجرالأصل للمؤجر فان المؤجر يسجل الأصل في حسابات المخزون أو الاستثمارات

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2 | | من ح/ التثبيتات | ×××× | |
| 3 | | من ح/المخزونات | | ×××× |
| | 274 | الى ح/ القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل | | ×××× |

**خامسا: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين**

تتمثل المنافع التي يقدمها الكيان للمستخدمين لديهو تدرج في حساباته كأعباء سواء كان المستخدمون في حالة نشاط أو غير نشاط، ومن هذه المنافع المعاشات وتكميلات التقاعد والتعويضات والتي تثبت عند إقفال السنة المالية في شكل أرصدة بمبلغ التزامات الكيان بتوفير هذه المنافع، و تحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماته تجاه مستخدميه.[1]

**سادسا:العمليات المنجزة بالعملة الصعبة**

الأصولالمشتراة بالعملة الصعبة التحول الى عملة وطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس السعر الجاري ليوم إتمام المعاملة،هذه القيمة يحتفظ بها في الميزانية الى غاية استهلاك التنازل.

الحسابات الدائنة المقومة بالعملة الصعبة يتم تحويلها الى الوطنية على أساس السعر الجاريفي تاريخ الاتفاق بين الطرفين على العملية إذا تعلق الأمر بالعمليات التجارية، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذاالأمر بالعمليات المالية[2].

**سابعا: تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان.**

[1]– القرار الوزاري، ص20.

[2]– جمعة هوام، مرجع سابق، ص199.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تدرج تأثيرات التغيرات التقديرات المحاسبية في النتيجة الصافية للسنة الجارية أو المستقبلية إذا كانت تؤثر فيها و تخص هذه التغيرات تعديلات المبادئ والاتفاقيات التي يطبقها اي كيان لإعداد الكشوف المالية، ولا يعمد الى هذا التغيير إلاإذا كان مفروض في إطار التنظيم الجديد أو يحسن في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.[1]

**ثامنا: الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة**

تخضع الكيانات الصغيرة التي تتوفر فيها شروط رقم الأعمال، عدد المستخدمين لمحاسبة الخزينة إلاإذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها، و تراعي تغيرات الأصول والحسابات الدائنة الديون التي تم جردها ومثبتة بين بداية السنة و نهايتها، و الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل أو الدفع وقيمتها تفرض توفر شروط مسك الدفاتر وحفظ الوثائق الثبوتية[2]

**المطلب الثالث: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات حسبSCF**

تعد القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة ومن خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة.

**أولا: عرض القوائم المالية حسبالمعيار المحاسبي الدوليرقم 1**

**1-تعريف القوائم المالية:**هي الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المنشأة خلال فترة زمنية أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية[3]

وحسب المادة 25: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوفات المالية سنويا على الأقل تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة: [4]

الميزانية؛

حساب النتائج؛

---

[1]- الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص21.

[2]- نفس المرجع، ص22.

[3]- خالد جمال الجعرات، معايير التقرير المالية الدولية 2007،الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص93.

[4]- حاج علي.ن ، مرجع سابق ، ص15.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

جدول سيولة الخزينة؛

جدول تغير الأموال الخاصة؛

ملحق يبينالقواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

يحدد محتوى و طرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر لتاريخإقفال السنة المالية.

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية ويجب تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة: [1]

تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم المسجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية، طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أوحسابات مدمجة أو حسابات مركبة)، تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور،وتبيين كذلك المعلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:

عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه،الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة،اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء،معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

كما تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية،

وتتوفر على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة السابقة

### 1-1- قائمة المركز المالي(الميزانية) :

أ- **تعريف الميزانية:**هي كشف أو قائمة يعد في تاريخ معين و تشمل الأرصدة المدينة و الدائنة التي لم يتم إقفالها في الحسابات الختامية، بهدف تحديد المركز المالي للمشروع في ذلك التاريخ[2]،

ب- **محتوى الميزانية:** تنقسم الميزانية إلى جانبين هما الأصول والخصوم[3]:

---

[1]- القرار الوزاري، مرجع سابق، ص23.

[2]- حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الاردن-عمان،2011، ص233.

[3]- عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديدSCF، مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة و التدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، ماي 2009، ص ص216-217.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**جانب الأصول:** تتفرع بدورها إلى أصول غير جارية وأصول جارية وتتمثل فيما يلي:

- التثبيتات المعنوية،
- التثبيتات العينية،
- اهتلاكات،
- المساهمات،
- الأصول المالية،
- المخزونات،
- أصول الضريبة(مع تمييز الضرائب المؤجلة)،
- زبائن و المدينون الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة،
- خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية.

**جانب الخصوم:** ويتفرع بدوره إلى:

رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) و الاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة والعناصر الأخرى؛

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن الفائدة؛
- الموردون و الدائنون الآخرين؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضريبة المؤجلة)؛
- المرصودات لأعباء والخصوم المماثلة(منتوجات مثبتة مسبقا)
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

و تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها و تحقق الميزات التالية: [1]

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية وتتضمن ما لها من حقوق وما عليها من التزامات.

- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها.

ت- **هيكل الميزانية:** جانب الأصول و الخصوم موضحان كما:

[1]- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص113.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم(2-2): يوضح الميزانية (جانب الأصول)**

| الميزانية(جانب الأصول) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **الأصل** | **ملاحظة** | **N إجمالي** | **N اهتلاك رصيد** | **N صافي** | **N-1 صافي** |
| **أصول غير جارية** | | | | | |
| فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي أو السلبي | | | | | |
| تثبيتات معنوية | | | | | |
| تثبيتات عينية | | | | | |
| أراض | | | | | |
| مبان | | | | | |
| تثبيتات عينية أخرى | | | | | |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | | | |
| تثبيتات يجري إنجازها | | | | | |
| تثبيتات مالية | | | | | |
| سندات موضوعة موضع معادلة | | | | | |
| مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها | | | | | |
| سندات أخرى مثبتة | | | | | |
| قروض و أصول مالية أخرى غير جارية | | | | | |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | | | | |
| **مجموع الأصل غير الجاري** | | | | | |
| **أصول جارية** | | | | | |
| مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ | | | | | |
| حسابات دائنة واستخدامات مماثلة | | | | | |
| الزبائن | | | | | |
| المدينون الآخرون | | | | | |
| الضرائب أو ما شبهها | | | | | |
| حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة | | | | | |
| الموجودات وما شابهها | | | | | |
| الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى | | | | | |
| الخزينة | | | | | |
| مجموع الأصول الجارية | | | | | |
| المجموع العام للأصول | | | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية العدد19 ، ص28.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم(2-3): يوضح الميزانية (جانب الخصوم)**

| ميزانية(جانب الخصوم) | | | |
|---|---|---|---|
| **الخصوم** | **ملاحظة** | **N** | **N-1** |
| **رؤوس الأموال الخاصة** | | | |
| رأس مال تم إصداره | | | |
| رأس مال غير مستعان به | | | |
| علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1) | | | |
| فوارق إعادة التقييم | | | |
| فارق المعادلة (1) | | | |
| نتيجة صافية /( نتيجة صافية حصة المجمع (1)) | | | |
| رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد | | | |
| حصة الشركة المدمجة (1) | | | |
| حصة ذوي الأقلية(1) | | | |
| المجموع 1 | | | |
| **الخصوم غير الجارية** | | | |
| قروض وديون مالية | | | |
| ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) | | | |
| ديون أخرى غير جارية | | | |
| مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا | | | |
| **مجموع الخصوم غير الجارية(2)** | | | |
| **الخصوم الجارية** | | | |
| موردون وحسابات ملحقة | | | |
| ضرائب | | | |
| ديون أخرى | | | |
| خزينة سلبية | | | |
| **مجموع الخصوم الجارية(3)** | | | |
| **مجموع عام للخصوم** | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية العدد 19 ،ص29.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**1-2- قائمة الدخل(حساب النتائج):**

أ-**تعريف حساب النتائج:** هو عبارة عن تقرير يبين مقدار الإيرادات والنفقات للوحدة المحاسبية المراد استخراج صافي دخلها أو خسائرها خلال فترة محاسبية معينة، وتنبثق أهمية هذه القائمة في كونها تظهر التغيرات الناتجة عن العمليات المالية التي تمت خلال الفترة المحاسبية.[1]

ب-**محتوى حساب النتائج:** يشمل الإيرادات والأعباء المكونة له،وعرفها الإطار التصوري كما يلي:

**الإيرادات:** تتمثل الإيرادات في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة، في شكل دخول أو تزايد في الأصول، أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا تلك المتعلقة بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات.[2]

**الأعباء:** نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين[3].والمعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية: [4]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية وهي: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي من الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهتلاك ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية و المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، والنتيجة الصافية لكل سهم من أسهم الشركات المساهمة.

ت- **جدول حساب النتائج:** الجدولين المواليين يوضحان حساب النتائج بجانبيه:

[1]- وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص301.
[2] -Brumocolmant, Pierre Armand, Michel, Hubert Tendeur, Comptabilité Financièr, peapson Education, Paris, 2008, p37.
[3]- القرار الوزاري، مرجع سابق، ص82.
[4]- نفس المرجع، ص ص 24-25.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم (2-4): يوضح حساب النتائج حسب الطبيعة**

| حساب النتائج حسب الطبيعة | | | |
|---|---|---|---|
| | ملاحظة | N | N-1 |
| رقم الأعمال | | | |
| تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع | | | |
| الإنتاج المثبت | | | |
| إعانات الاستغلال | | | |
| 1- إنتاج السنة المالية | | | |
| المشتريات المستهلكة | | | |
| الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى | | | |
| 2- استهلاك السنة المالية | | | |
| 3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2) | | | |
| أعباء المستخدمين | | | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة | | | |
| 4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال | | | |
| المنتجات العملياتية الأخرى | | | |
| الأعباء العملياتية الأخرى | | | |
| المخصصات للإهتلاكوالمؤونات | | | |
| استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات | | | |
| 5- النتيجة العملياتية | | | |
| المنتوجات المالية | | | |
| الأعباء المالية | | | |
| 6- النتيجة المالية | | | |
| 7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6) | | | |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية | | | |
| مجموع منتجات عادية الأنشطة العادية | | | |
| مجموعأعباءالأنشطة العادية | | | |
| 8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية | | | |
| العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها) | | | |
| العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها) | | | |
| 9- النتيجة غير العادية | | | |
| 10-النتيجة الصافية للسنة المالية | | | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية العدد 19، ص 30.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم (2-5): يوضح حساب النتائج حسب الوظيفة**

| حساب النتائج حسب الوظيفة | | | |
|---|---|---|---|
| | ملاحظة | N | N-1 |
| رقم الأعمال | | | |
| كلفة المبيعات | | | |
| هامش الربح الإجمالي | | | |
| منتجات أخرى عملياتية | | | |
| التكاليف التجارية | | | |
| الأعباء الإدارية | | | |
| أعباء أخرى عملياتية | | | |
| النتيجة العملياتية | | | |
| تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة | | | |
| (مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاك) | | | |
| منتجات مالية | | | |
| الأعباء | | | |
| النتيجة العادية قبل الضريبة | | | |
| الضرائب الواجبة على النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) | | | |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | | | |
| الأعباء غير العادية | | | |
| المنتوجات غير عادية | | | |
| النتيجة الصافية للسنة المالية | | | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1) | | | |
| النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1) | | | |
| منها حصة ذوي الأقلية(1) | | | |
| حصة المجمع(1) | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية العدد 19، ص31


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**1-3 جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):**

أ-**تعريفجدول سيولة الخزينة:** هي تلك القائمة المالية التي تبين لنا بالتفصيل حجم التدفقات التي تتكون من النقدية الداخلة إلى المؤسسة، والنقدية الخارجة عنها والنقدية المنتجة من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة ومن خلال التعريف البسيط نستطيع استنتاج الأجزاء الرئيسية لقائمة التدفقات النقدية.[1]

صافي النقد من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية، الأنشطة التمويلية؛

و لقدأصبح لزاما على الشركات إعداد هذه القائمة على أنها جزء من بياناتها المالية لكل فترة، وهيأهم القوائم المالية التي تساعد مستخدميها فيالتعرف على أوضاع المالية، والأثر النقدي لكافة النشاطات.[2]

**ب- مكونات جدول سيولة الخزينة:** يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخيل ومخرجات الموجودات المالية أثناء السنة المالية حسب مصادرها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي: [3].

- **تدفقات دورة الاستغلال:** يقصد بالأنشطة التشغيلية تلك الأنشطة التي تولد مداخيل المؤسسة، وتتشكل هذه التدفقات من النشاطات الأساسية لمؤسسة وتتمثل في الفرق بين تحصيلات ونفقات الاستغلال الذي يترجم نشاطات المؤسسة إلى تدفقات مالية موجبة و سالبة.
- **تدفقات دورة الاستثمار:** هنا نميز بين نفقات الاستغلال التي تركز على دورة واحدة تتمثل في زمن دورة الاستغلال، وتتمثل في شراء مواد أولية، مصاريف المستخدمين...الخ، أما عن نفقات الاستثمار فتتميز بضخامة الاعتماد المالي هذا من جهة وامتدادها لعدة دورات استغلال من جهة أخرى.
- **تدفقات التمويل:** هي نتيجة للتدفقات التشغيلية والاستثمارية، فإن كان كل نشاط لا يتمكن من تمويل ذاتي لمجموع الاستثمارات، فيجب الحصول على الموارد المالية الخارجية، كما أن هذا التدفق ناتج عن اختيارات وعوائق التمويل، تمول الاحتياجات المالية الناتجة عن دورتي الاستغلال والاستثمار بمجموعة من الموارد الداخلية والخارجية الناتجة عن المصدرين الرئيسين أولاهما: رأس المال ودورة الاستدانة.

ث- **طرق عرض جدول سيولة الخزينة:**

**الطريقة المباشرة:** هي ذلك الأسلوب الذي يقوم على احتساب المتحصلات والمدفوعات النقدية الفعلية للدورات الرئيسية الثلاث لنشاط المؤسسة بطريقة مباشرة[4]

---

[1]- صالح مرازقة -فتيحة بوهرين، المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 6، جامعة منتوري قسنطينة، 2010، ص84.

[2]- رحيم حسين-زوينة بن فرج، مداخلة بعنوان: "قائمة التدفقات النقدية مدخل رئيسي في تطوير النظام المحاسبي في الجزائر"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) التحدي"،يومي13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب-البليدة، ص12.

[3]- عبد القادر دشاش-حواد منيسة جمال، مداخلة بعنوان :"قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع (IASO7 )بناء وتحليل جدول تدفقات الخزينة، دراسة حالة مطاحن الواحات" المؤتمر الدولي العلمي حول:" الإصلاح المحاسبي في الجزائر" جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، يومي 29 و30نوفمبر 2011، ص05.

[4]- نفس المرجع،ص07.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**جدول رقم (2-6) : يوضح جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة**

| جدول سيولة الخزينة (طريقة المباشرة) | | | |
|---|---|---|---|
| | ملاحظة | N | N-1 |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية** | | | |
| التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | | | |
| المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين | | | |
| الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة | | | |
| الضرائب عن النتائج المدفوعة | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية** | | | |
| تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العدية( يجب توضيحها) | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(1)** | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار** | | | |
| المسحوبات عن الاقتناء تثبيتاتعينية أو معنوية | | | |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية | | | |
| المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية | | | |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية | | | |
| الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية | | | |
| الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)** | | | |
| **تدفقات أموال 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 | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)** | | | |
| تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات | | | |
| تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ ب+ج) | | | |
| | | | |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية | | | |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية | | | |
| تغير أموال الخزينة خلال الفترة | | | |
| المقاربة مع النتيجة المحاسبية | | | |

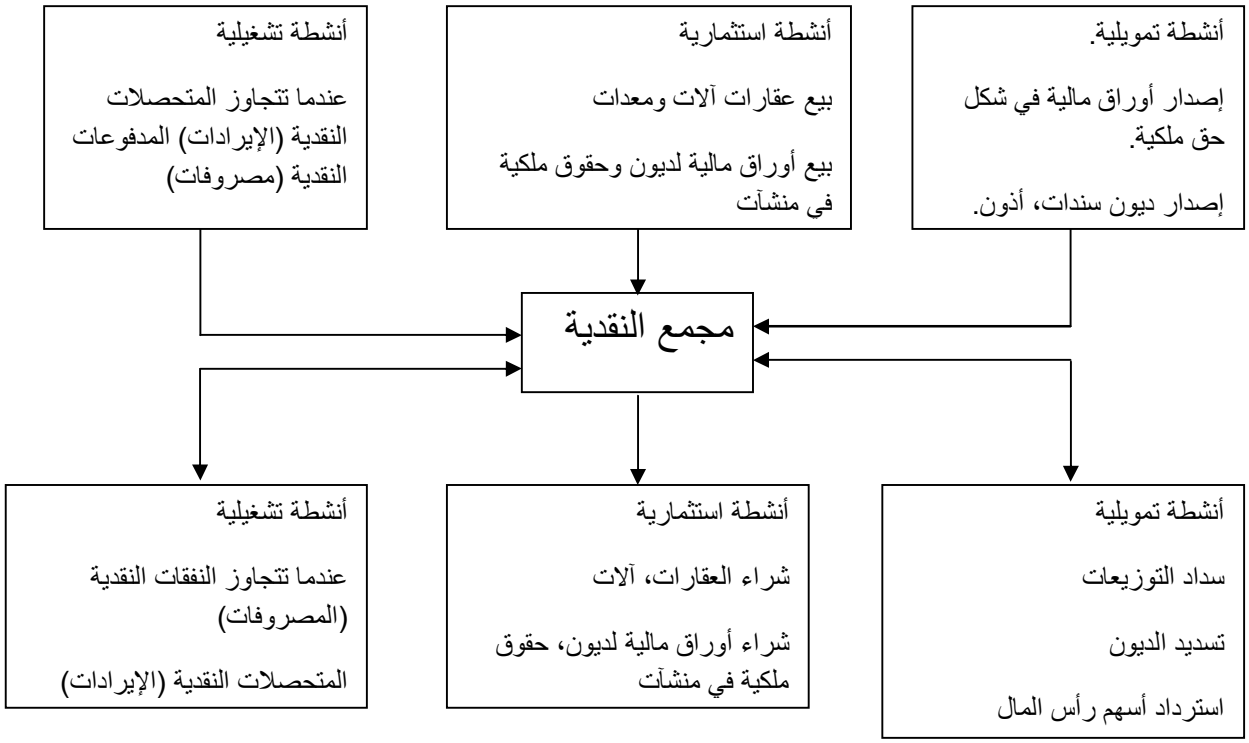
**المصدر**: الجريدة الرسمية العدد 19، ص35.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**طريقة غير المباشرة:** ترتكز هذه الطريقة على تصحيح و تسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ في الحسبان أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة(إهتلاك، الزبائن)، التسويات(الضرائب المؤجلة)،تدفقات أنشطة الاستثمار و التمويل.[1]والشكل التالي يوضح ذلك:

**الشكل رقم (2-2): يوضح التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة الثلاثة.**




**المصدر: رحيم حسين-زوينة بن فرج، مرجع سابق، ص19.**

تبدأ هذه الطريقة بصافي الربح المتوصل إليه من قائمة الربح، ثم يعدل بعناصر الإيرادات والمصروفات أو المكاسب والخسائر التي لا تحتوي على تدفقات، مثل النفاذ للأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة.[2]

بمعنى آخر ترتكز هذه الطريقة على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:[3]

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الإهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...الخ)
- تسويات (الضرائب المؤجلة).

[1]-عبد القادر دشاش، مرجع سابق، ص10.

[2]- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص ص 160-161.

[3]- عبد القادر دشاش-حواد منيسة جمال، مرجع سابق، ص ص10-11 .



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة)

ويتم الاعتماد على (الميزانية وجدول حسابات النتائج) لإعداد جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة، مما يميز هذه الطريقة عن سابقتها بسهولة الحصول على المتطلبات ويسر الفهم والتحليل.

**جدول رقم(2–7): يوضح جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)**

| جدول سيولة الخزينة(الطريقة غير المباشرة) | | | |
|---|---|---|---|
| | **ملاحظة** | **Nالسنة المالية** | **N–1السنة المالية** |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية** | | | |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | |
| تصحيحات من أجل | | | |
| الإهتلاك والأرصدة | | | |
| تغير الضرائب المؤجلة | | | |
| تغير المخزونات | | | |
| تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى | | | |
| تغير الموردين والديون الأخرى | | | |
| نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب | | | |
| تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط(1) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار** | | | |
| مسحوبات عن اقتناء تثبيتات | | | |
| تحصيلات التنازل عن تثبيتات | | | |
| تأثيرتغيرات محيط الإدماج(1) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)** | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل | | | |
| الحصص المدفوعة للمساهمين | | | |
| زيادة رأس المال النقدي( المنقودات) | | | |
| إصدار قروض | | | |
| تسديد قروض | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)** | | | |
| **تغيير أموال الخزينة للفترة(أ +ب +ج)** | | | |
| أموال الخزينة عند الافتتاح | | | |
| أموال الخزينة عند الإقفال | | | |
| تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1) | | | |
| تغير أموال الخزينة | | | |

المصدر: الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص36 .



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**4-1 جدول تغيرات الأموال الخاصة:**

أ- **تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة:** يعبر عن تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية ويحتوي على البيانات التالية[1]:

**أفقيا:** تغيير الطريقة المحاسبية، تصحيح الأخطاء، إعادة تقييم التثبيتات، الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج، الحصص المدفوعة، زيادة رأس المال، صافي النتيجة المالية.

**عموديا:** رأس مال الشركة، علاوة الإصدار، فارق التقييم، فرق إعادة التقييم، الاحتياطات والنتيجة.

ب- **محتوى جدول تغيرات الأموال الخاصة:** المعلومات الواجب توفرها في هذه القائمة ما يلي[2]:

- نتيجة الصافية للسنة المالية
- تغيرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال
- المنتوجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن اطار تصحيح الأخطاء الهامة.
- عمليات الرسملة(ارتفاع، انخفاض التسديد)
- توزيع النتيجة وتخصصات المقررة حلال السنة المالية.

ت- **شكل جدول تغيرات الأموال الخاصة:** شكل جدول تغيرات الأموال الخاصة موضح في الجدول التالي:

[1]- توفيق جوادي، مداخلة بعنوان: "إصلاح الإطار المحاسبي وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية"، المؤتمر العملي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، يومي 29و30 نوفمبر 2011، ص10.

[2]- القرار الوزاري، مرجع سابق، ص26.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**جدول رقم(2-8):جدول تغيرات الأموال الخاصة**

| جدول تغير الأموال الخاصة | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ملاحظة | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فرق إعادة التقييم | الاحتياطات والنتيجة |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N-2** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيحالأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| الرصيد في 31 ديسمبر N-1 | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية | | | | | | |
| تصحيح الأخطاء الهامة | | | | | | |
| إعادة تقييم التثبيتات | | | | | | |
| الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج | | | | | | |
| الحصص المدفوعة | | | | | | |
| زيادة رأس المال | | | | | | |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N** | | | | | | |

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد السابق، 37.

### 1-5- الملاحق:

أ-**تعريف الملاحق:** هي عبارة عن قوائم تحتوي على الشروحات اللازمة من أجل فهم حسن لمستندات ووثائق التحليل الأخرى، ولتكمل الاحتياجات الأخرى أو لتقدم المعلومات التي تحتويها تلك الأخيرة.إن الجداول الملحقة قد تكون مفروضة في بعض الدول من أجل الإفصاح عنالمعلومات مثل الخسائر أو


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الأرباح المحققة عن المبيعات لعناصر الأصول الثابتة والاستثمارات أوالأصول الأخرى الثابتة...الخ[1]ب- **محتوى الملاحق:** الملاحق أو إيضاحات القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها بحيث تتضمن معلومات مكملة لما عرض في القوائم المالية، وقد أشارت الفقرة 91 من المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) أن الإيضاحات تكون وفق ما يلي[2]:

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية وتحفيز القوائم المالية( مدى مطابقتها للمعايير، أي نقص يجب أن يشرح ويبرر).

- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم وفروعها، وكل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، أنواع التعاقد، حجم وقيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات .

- المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

ويوجد عاملان أساسين يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

- عنصر ملائمة المعلومات، أهميتها النسبية.

2- **أهداف القوائم المالية:** تسعى القوائم المالية إلى تحقيق الأهداف التالية[3]:

توفير معلومات حول المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشاة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية

تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن ان يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية،لان هذه القوائم تعكس الى حد كبير الآثار المالية للإحداث السابقة و لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية

تظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعتها لديها و هؤلاء المستخدمين الذين يرغبون بتقييم مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من اجل صنع قرارات اقتصادية .

[1]- عادل عاشور، مرجع سابق، ص120.

[2]-عبد الكريم شناي مرجع سابق، ص85.

[3]أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص53.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ثانيا: مدونة الحسابات وكيفية سيرها حسبSCF**

1- **مبادئ مخطط الحسابات:** يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكلة ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

- طبقات حسابات الوضعية.
- طبقات حسابات التسيير

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بإعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنيين عشري[1].

2- **الإطار المحاسبي الإجباري:** تشكل خلاصة مخطط حسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقميين اثنين، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها.وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها، وتقترح كذلك مدونة الحسابات ثلاث أرقام أو أكثر.

توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف والإطار المحاسبي لحساب الميزانية هو الآتي[2]:

**الصنف الأول:** حسابات رؤوس الأموال؛

**الصنف الثاني:** حسابات التثبيتات؛

**الصنف الثالث:** حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ؛

**الصنف الرابع:** حسابات الغير؛

**الصنف الخامس:** حسابات المالية؛

أماالإطار المحاسبي للحسابات التسييرية حسب الطبيعة فهي:

**الصنف السادس:** حسابات الأعباء؛

**الصنف السابع:** حسابات المنتوجات؛

و سندرج مدونة الحسابات ضمن الملحق رقم: 01

[1]- حاج علي ن ، مرجع سابق، ص151.

[2]- القرار الوزاري، مرجع سابق، ص ص44-45.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المبحث الثالث: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، لكنه يختلف مع المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبية الدولية في عدة نقاط وهذا ما سنبرزه في هذا

### المطلب الأول: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية.

توجد العديد من الاختلافات المسجلة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية سواء من حيث المبادئ والقواعد والتسجيلات المحاسبية.

**أولا: أوجه الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.**

سنوضح في الجدول الموالي أهم الإختلافات بين PCN و SCF

**جدول رقم (2-9): مقارنة بين PCN و SCF**

| العناصر | المخطط المحاسبي الوطني PCN | والنظام المحاسبي المالي و SCF المستمد من المعايير المحاسبة الدولية. |
|---|---|---|
| **من حيث الإطار المحاسبي** | لا يوجد إطار تصوري للنظام المحاسبي. | تم خلق إطار محاسبي تصوري يتضمن القواعد والمبادئ 102ومجال وميكنيزمات تطبيقه وسير الحسابات كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم. |
| **من حيث القوائم المالية** | نجد أن القوائم المالية تتضمن الميزانية ، جدول الحسابات النتائج والجداول الملحقة ولا يوجد جدول تدفقات الخزينة | - تتضمن الميزانية و جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة كما تم إضافة تغيرات أموال الخاصة . |
| **من حيث تقييم القوائم المالية** | الطريقة الأساسية للتقييم تتم وفق التكلفة التاريخية وهي تمثل إما تكلفة الحيازة أو الشراء أو تكلفة الإنتاجي. | طرائق التقييم تتمثل في:<br>-طريقة التقييم يجب أن تكون انطلاقا من مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء، الاقتناء ، الإنجاز ...).<br>- في بعض الحالات يجب إعادة تقييم لبعض العناصر انطلاقا من:<br>- تكلفة الإنتاجي أو تكلفة الحيازة ويمكن إعادة التقييم |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | |
|---|---|---|
| | | عن طريق التكلفة العادلة. |
| **من حيث القيم الثابتة المادية** | تكلفة الإنتاج أو تكلفة الحيازة | – تكلفة الإنتاج أو تكلفة الحيازة ويمكن إعادة التقييم عن طريق التكلفة العادلة. |
| **من حيث الأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية من خلال القوائم المالية** | المحاسبة الوطنية .<br>مصالح الضرائب.<br>البنوك.<br>أطراف داخلية.<br>الجمهور من خلال إنشاء بورصة الجزائر. | المستثمرون.<br>المسيرون، الهيئات الإدارية.<br>المقرضون (البنوك، المساهمون)<br>إدارة الضرائب.<br>شركاء آخرون، زبائن ، موردون، أجراء،آخرون. |
| **شهرة المحل** | شهرة المحل تنشط ضمن القيم المعنوية | شهرة المحل تسجل ضمن الأعباء. |
| **نفقات البحث** | كل نفقات البحث والتطوير تعتبر كمصاريف استثمارية أي ضمن المصاريف الإعدادية | نفقات التطوير تسجل ضمن القيم المعنوية. |
| **المصاريف الإعدادية** | تسجل ضمن الاستثمارات ويتم إطفاؤها بعد ذلك ، وأقصى مدة لإطفائها هي 05 سنوات. | تسجل محاسبيا ضمن الأعباء ومدة اهتلاك الأصل المعنوي يمكن أن ترتفع حتى 20سنة. |
| **المبلغ الإهتلاك** | المبلغ القابل للإهتلاك لا يأخذ في الحسبان القيمة الباقية للأصل المعنوي. | المبلغ القابل للإهتلاك للأصول المعنوية يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للأصول المادية والمعنوية |
| **مدد وطرق الإهتلاك** | مدد وطرق الإهتلاك تتأثر باعتبارات جبائية ولا ينص المخطط الوطني للمحاسبة على أي إجراءات بخصوص مراجعة مدة وطريقة الإهتلاك أي غير مفروضة | مدد وطرق الإهتلاك ترتكز فقط على عوامل اقتصادية ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة. |
| **إعادة تقييم** | يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة. | عندما يعاد تقييم أصل مادي فإن كل فئة الأصول المادية التي ينتمي إليها الأصل المعني يعاد تقييمها. |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | |
|---|---|---|
| **تقييم المخزونات** | توجد هناك ثلاثة طرق لتقييم المخزونات فبالإضافة لطريقة FIFO وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة توجد طريقة LIFO | المخزونات لا يمكن إلا أن تقيم إلا بطريقة الداخل أولا الخارج أولا FIFO وبطريقة التكلفة الوسطية المرجحة |
| **الإعانات** | يميز بين نوعين من الإعانات هناك إعانات الاستثمار تسجل في حساب خاص من الأعباء الخاصة (ح/14) بالمبلغ المحصل وتهتلك بنفس المعدل مع الاستثمار المناسب بالجانب الدائن لحساب النتيجة ، وهناك إعانات الاستغلال والتي تسجل في النتيجة عندما تحصل عليها المؤسسة | بالنسبة للإعانات هناك طريقتان لتقديم الإعانات:<br>– التسجيل الأولي للإعانة في النواتج المؤجلة والتي تسجل بعدها في النواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة منفعة الأصل.<br>– تناقص القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة وبالتالي فإن المنتوج المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورا بتخفيض في عبء الإهتلاك |
| **عقود إيجار تمويل** | أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلا إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل وبالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا فالمخطط الوطني لم يأخذ في الاعتبار القرض الإيجار. | الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها وتقيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء. |
| **مؤونات للتصليحات** | يسمح القانون الجزائري بتشكيل كل المؤونات بما فيها مؤونات للتصليحات الكبرى والصيانة. | بخصوص المؤونات نلاحظ بأن النظام الجديد يقر بأن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة وليس الوضعية المالية المستقبلية وهنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا وهو الحال مع مؤونات الصيانة والتصليحات. |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بالاعتماد على شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص94–104 و عاشور كتوش، مصدر سابق ، ص 298.

بالإضافة إلى هذه الاختلافات الموضحة في الجدول السابق توجد اختلافات بين **PCN** و**SCF**على مستوى مكونات كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج ومدونة الحسابات ويمكن توضيحها كما يلي:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**جدول رقم (2-10): يبين المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي (الميزانية، جدول حساب النتائج).**

| الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني | الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي |
|---|---|
| تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من 05 أصناف:<br>1- الأموال الخاصة<br>2- الاستثمارات<br>3- المخزونات<br>4- الحقوق<br>5- الديون | تتكون الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي من 05 مجموعات:<br>في الأصول نجد:<br>- الأصول غير الدورية، الأصول الدورية<br>في الخصوم نجد:<br>- الأموال الخاصة<br>- الخصوم غير الدورية، الخصوم الدورية |
| تعتمد الميزانية على معيار درجة السيولة المتزايدة (تصاعديا) في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم، لكن هذا المعيار ليس محترما تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة مثلا. مرتبة في أسفل الميزانية بعد المخزونات على الرغم من عدم ارتباطها بدورة الاستغلال. | تعتمد الميزانية على معيارين مزدوجين للتصنيف:<br>أولا: المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتمي إلى أحد الدورات المالية التالية:<br>- دورة الاستثمار: أصول غير دورية، أصول دورية.<br>- دورة الاستغلال: خصوم دورية، أموال خاصة.<br>- دورة التمويل: خصوم غير دورية. |
| جدول حساب النتائج حسبPCN | حساب النتائج حسب SCF |
| تصنيف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن.<br>- نتيجة الاستغلال في ح/83.<br>- نتيجة خارج الاستغلال في ح/84.<br>- النتيجة الإجمالية (قبل الضريبة) في ح/880.<br>أما نتيجة الدورة ( الصافية) فتسجل في ح/88.<br>إيرادات ونفقات خارج الاستغلال (ح/79: ح/69)تكون عنصر من عناصر النتائج.<br>تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة. | تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها وتصنف حسب وظيفتها والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في PCNالصنف 8، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، هذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية.<br>بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان نتيجة الدورة تظهر في ح/ 12.<br>نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة |

**المصدر**: حواس صلاح ، مرجع سابق، ص ص220 ،221.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

أما الاختلافات بين أرقام الحسابات سندرجها في الملحق رقم:(1).

**ثانيا: الاختلاف بين النظام المحاسبي الجديد والمعايير الدولية**

رغم التنميط الموجود بين النظام المحاسبي الجديد والمعايير الدولية إلا انه توجد اختلافات:

– إن النظام المحاسبي المالي الذي سيشكل المرجعية المحاسبية، وضع تنظيما لمشكل المحاسبة ومجموعة من القواعد سير وقائمة الحسابات غير منصوص عليها في المعايير الدولية.

–يتحدث عن الحالات الخاصة للمؤسسات الصغيرة، بينما المعايير لا تأخذ المؤسسات الصغيرة.

– يعرف الوحدة الاقتصادية والوحدة النقدية وهو ما لا تتعرض له المعايير الدولية.

– لا يتعرض للمجالات الخاصة بالبنوك ومؤسسات التأمين ... الخ.

هناك بعض المجالات المسموح بها من المعايير الدولية وغير معتبرة من النظام المحاسبي المالي مثل:

– تقديم الاستثمارات المادية القيمة العادلة عند الإقفال.

– تسجيل استثمارات محصل عليها عن طريق إعانة استثمار بقيمة الحيازة ناقص الإعانة المحصلة.

– تسجيل أثر تغير محاسبية أو تصحيح خطأ في نتيجة الدورة الجارية.

**المطلب الثاني : أثار تبني النظام المحاسبي المالي لجديد**

لقد نجم عن تبني النظام المحاسبي المالي الجديد أثار عديدة مست عدة جوانب سواء على مستوى الاقتصاد الوطني أو على مستوى المؤسسات وهذا مانبرزه في هذا المطلب.

**أولا: الآثار على مستوى الاقتصاد الوطني**

إن تبني والوصول إلى النظام المحاسبي المالي يفضي إلى[1]:

– إنتاج قوائم مالية أكثر شفافية وملائمة ، مما سيسهل المقارنات بين المؤسسات؛

– كما يسمح بإعدادبعض المؤسسات على مستوى السوق المالي؛

– كما أن اعتماد القيمة العادلة كمعيار للتقييم سيصعب من التصريح الدقيق للنتائج والأموال الخاصة؛

– كما وأن التغيير الجذري لقواعد وطرق التسجيل المحاسبي سيكون من شأنه تعريض المؤسسات لهزات مالية نتيجة لقصور الفهم الجيد للتقييد أو للحسابات.

[1]- محمد قوجيل– محمد بن مالك حسان، مداخلة بعنوان: "تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي و تطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية" ، المؤتمر الدولي العلمي حول:" الإصلاح المحاسبي في الجزائر" جامعة قاصدي مرباح ورقلة– الجزائر ، يومي 29 و30نوفمبر 2011، ص ص7–8.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ثانيا: الآثار على المؤسسات**

– سيكون النظام الجديد كلغة جديدة يتحدث بها الخبراء والمكونون؛

–تطبيقه سيسرع من تدفق المعلومات لإعداد القوائم المالية التي تكون وفق أنظمة المعلوماتية؛

– كما سيوفر على المحللين الماليين العناء في إعداد قوائم مالية كما كان الأمر في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، وبذلك سينصب الاهتمام حول القوائم المالية التي هي مخرج النظام المحاسبي المالي؛

– كذلك التعقيد الذي يصاحب النظام الجديد من وجوب الإلمام بمعايير والمشاكل المطروحة من خلال تطبيقه، يوجب على المؤسسات القيام بتحمل تكاليف باهظة من أجل تكوين ورسكلة الأفراد العاملين بها؛

–سيضع المؤسسات في أزمة ما بين إعداد التقارير المالية لاعتبارات قانونية

**المطلب الثالث: محددات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد .**

يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي العديد من العوائق التي سنحاول إبرازها كما يلي:[1]

– إن النظام القديم تأصل وتجدر في المؤسسات الاقتصادية و بالتالي من الصعب التخلي عنه؛

– تدرب المحاسبون والخبراء على النظام المحاسبي الوطني لسنوات عديدة وأتقنوه وهناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل (منذ 1976) فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد ؛

– العديد من والمحاسبين والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه؛

– إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة؛

– يهدف إلى تحقيق المصداقية والشفافية في القوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحكومة الشركات وهذا ما صعب تطبيقه في المؤسسات الجزائرية بسبب عدة اعتبارات ؛

– عدم قدرة المؤسسات الجزائرية على تحمل نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد؛

– غياب الرابط بين المحاسبة و الجباية، فهذا الإتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة و تفادي التهرب الجبائي؛

[1]– عبد القادر دبون– محمد الهاشمي حجاج، مرجع سابق ، ص 09.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## خلاصة الفصل:

استجابت الجزائر لمستجدات الدولية ودعوات هيئات التوحيد المحاسبي، بتبنيها النظام المحاسبي المالي يتوافق بدرجة كبيرة مع المعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث المعالجة المحاسبية وذلك رغم الاختلافات التي تعود الى واقع وخصوصية البيئة الجزائرية.

حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لتغيير في الثقافة المحاسبية ومحاولة التقارب بين دول، والذي عمل على تلبية حاجيات المستثمرين، في مجال الإفصاح وإنتاج قوائم مالية أكثر شفافية و ملائمة مما يؤدي الى توفير معلومة صادقة ، ووضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية والمحاسبية حول المؤسسات الجزائرية.

ولكن المشكل المطروح في حد ذاته ليس في نظام الجديد وإنما في تطبيقه على مستوى المؤسسة الاقتصادية وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# الفصل الثالث

# تطبيق النظام المحاسبي في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

**تمهيد:**

نظرا للأهمية التي يكتسبها الموضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في وقتنا الحاضر كان من المهم ربط الجانب النظري بالجانب العملي، فمن خلال هذا الفصل سنحاول إسقاط أهم النقاط التي تعرضنا لها في الجانب النظري على الجانب التطبيقي. و لذلك قمنا بإجراء الدراسة على الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO وذلك كونها أول شركة على مستوى قطاع الأشغال العمومية من باشرت التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي، وذلك بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، وعليه قمنا بدراسة تطبيق النظام المحاسبي لشركة كنموذج تطبيقي للدراسة، و ذلك للفترة 2014-2015 .

و بغرض توضيح الكيفية الى التي طبق بها النظام المحاسبي المالي على مستوى الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO قسمنا هذا الفصل كبقية الفصول السابقة الى ثلاثة مباحث حيث تناولنا في :

**المبحث الأول:** تقديم الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO .

**المبحث الثاني:**تحضير الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO للانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي .

**المبحث الثالث:** المعالجة المحاسبية و عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي و تقييمه.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المبحث الأول: تقديم الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO

كخطوة تمهيدية بجدر بنا التعريف بالشركة الجزائرية لأشغال الطرق **ALTRO** و هي مكان إجراء التربص الميداني،وذلك قبل الدراسة التطبيقية.

### المطلب الأول: التعريف بالشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO

قبل التطرق الى تطبيق النظام المحاسبي في الشركة ارتأينا ان نقوم بالتعريف بالشركة الجزائرية لأشغال الطرق كونها تعتبر من أوائل الشركات التي باشرت بتطبيق هذا المولود الجديد .

**أولا: لمحة تاريخية عن الشركة الجزائرية لأشغال الطرق**ALTRO

طبقا لنظام هيكلة المؤسسات الذي عرفته الجزائر في السنوات الأخيرة أنشئت الشركة العمومية لأشغال الطرق بالشرق في: 1983/03/12 القرار المتعلق بإعادة هيكلة مؤسسة سوناطرو SOATRO و التي كانت تضم سبعة وحدات هي:

1- وحدة المقر الاجتماعي.

2- وحدة الأشغال سكيكدة.

3- وحدة الأشغال بقسنطينة.

4- وحدة الأشغال بعنابة.

5- وحدة الأشغال بجيجل.

6- محجرة السبت.

7- وحدة العتاد والصيانة.

وقد حلت وحدة الأشغال العمومية بجيجل عام 1988, و تبعتها محجرة السبت عام 1989 بتاريخ 1989/11/12، وانتقلت الشركة إلى الاستقلالية بصفة مؤسسة عمومية اقتصادية ( شركة بالأسهم ) برأس مال يقدر ب: 640000000 دج ، وبتاريخ 1989/11/21 أصبحت مؤسسة مستقلة على مستوى شرق البلاد و تأخذ الشركة نظام مديرية جهوية للشرق تابعة للمديرية العامة بالجزائر العاصمة و قد قدر رأس مالها ب 104000000 دج. و يعود إلى الشركات القابضة العمومية، لأشغال الطرق منظمة على شكل خمس وحدات استقلالية:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– وحدتي إسناد (وحدة المقر الاجتماعي، مديرية العتاد و الصيانة).

– ثلاث وحدات انجاز المديرية الجهوية بسكيكدة، المديرية الجهوية بقسنطينة، المديرية الجهوية بعنابة

– و منذ شهر جويلية 2001 أصبحت مؤسسة العمومية لأشغال الطرق (EPTR–EST ) تعرف باسم: الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (**ALTRO** )**ALGERIENNE DES TRAVAUX ROUTIE** .

و دائما في إطار التغيرات المختلفة و المستمرة قامت الشركة الجزائرية لأشغال الطرق بإنشاء فرع

يعرف ب:FILIAILEMECATOP شركة ALTRO هي أول شركة جزائرية في قطاع أشغال الطرق التي تحصلت على شهادة المطابقة الدولية ISO9001 –2000 على المستوى الوطني، وبعد ان تحصلت الشركة الجزائرية لأشغال الطرق على شهادة المطابقة لمقاييس الأيزو 9001–2000 أثبتت فيها أنها ملمة بشروط الجودة وقد وعت تحت التصرف كل إمكانياتها لإرضاء زبائنها، هدا من جهة ومن جهة أخرى إرضاء مراقبي هيئة. MODY CERTIFICATIO France

**ثانيا: الموقع الجغرافي للشركة الجزائرية لأشغال الطرق**ALTRO

يقع مقر الشركة الوطنية لأشغال الطرق ALTRO شرق منطقة النشاط التجاري، طريق حمادي كرومة، يحدها شرقا الطريق الولائي رقم 104 حمادي كرومة، سكيكدة غربا، شمالا وجنوبا المستثمرة الفلاحية بليزيدية قدور.

**ثالثا: مهام الشركة الجزائرية لأشغال الطرق**ALTRO

يتمثل عمل الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO في انجاز وصيانة وتدعيم الطرق السيارة والمطارات إضافة إلى التهيئة الحضرية.

**1– المطارات المنجزة أو في طور الانجاز**

–انجاز المنشآت الملحقة لمطار ورقلة

–توسيع وتدعيم المنشآت الخاصة بمطار ورقلة

–تدعيم مطار حاسي مسعود

–تدعيم الأرضية الرئيسية لمطار سطيف


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**2- الطرق السيارة المنجزة أو في طريق الانجاز**

-الطريق الوطني رقم 44 سكيكدة 14 كلم.

-عين السمارة 06 كلم.

-زنونة برج بوعريريج 18 كلم.

-خميس مليانة واد فضة 73 كلم.

-الطريق الوطني رقم 03 باتنة 22.5 كلم.

-الطريق الوطني رقم 44 عنابة 30 كلم.

- الطريق الوطني رقم 05 العلمة 36 كلم.

- الطريق الوطني رقم 05 سطيف 40.5 كلم.

- الطريق الوطني رقم 16 و 21 قالمة 55 كلم.

- الطريق الوطني تقرت مسعد 88 كلم.

- الطريق الوطني رقم 76 تبسة 21 كلم.

- الطريق الوطني رقم 80 قالمة 10 كلم.

- الطريق الوطني رقم 03 الوادي 25 كلم و أخيرا الطريق الوطني رقم 78 بسكرة 09 كلم.

**رابعا: أهداف الشركة الجزائرية لأشغال الطرق**

تتمثل أهداف الشركة الجزائرية لأشغال الطرقة ALTRO والتي تسعى لتحقيقها فيمايلي:

**1- في المخطط الإداري:**

- تتوقف الأهداف المنظورة على التسيير، استغلال الطاقات المالية والبشرية؛

- ترقية التقنيات التكنولوجية والبشرية؛

- تطوير المرونة ALTRO والقدرات المتاحة لترقية الشركة؛

- مواكبة تطور أسلوب إدارة الجودة في الشركة؛

- بلورة نشاط الشركة الأساسي حول المشاريع الكبرى؛



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**2- في المخطط الشركة:** يتمثل هدفها في تأسيس فروع في النشاطات المختلفة المتعلقة بالطرق خاصة.

**3- في المخطط الإجمالي:** موقع ALTRO في الجزائر: يجب أن تكون معروفة ومعتمدة ومصرح بها.

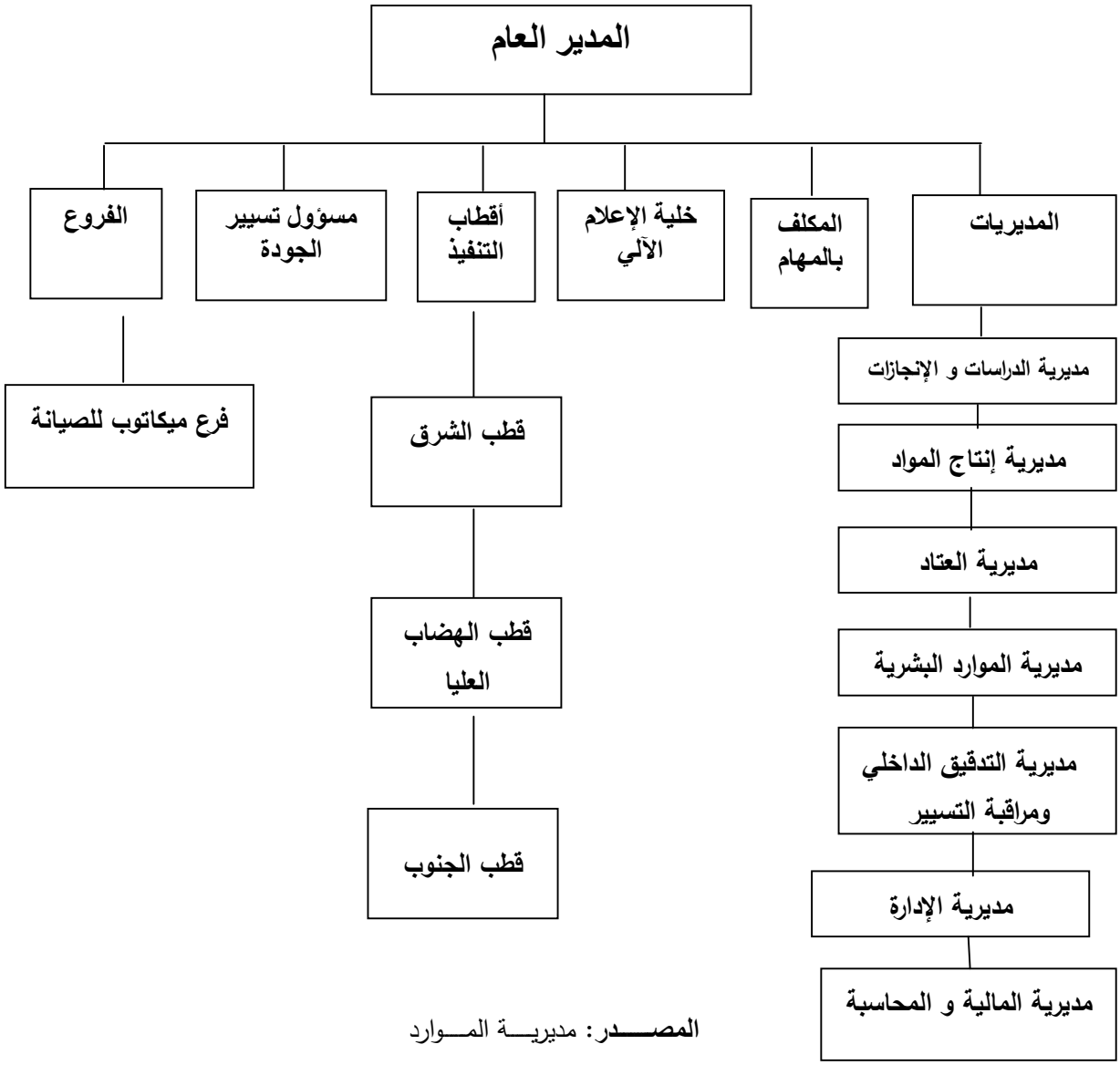
**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة ومهام إداراته**

سنقوم في هذا المطلب بعرض الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO ومهام إدارته حيث أن الهيكل سيعرفنا على الشركة و فروعها أما المهام فتمهد لتحقيق الأهداف المرجوة.

**أولا:الهيكل التنظيمي**

الهيكل التنظيمي للشركة يتمثل في الشكل التالي:

**الشكل رقم(3-1):**الهيكل التنظيمي لشركة ALTRO




**المصـــــدر**: مديريـــة المـــوارد



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ثانيا: مهام إدارات الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO**

تتألف الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO من عدة أقسام تعمل على تسيير الشركة بشكل يتناسب ومتطلبات السوق والجودة ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة حسب الشكل التالي:

**1-المدير العام:** وهو المسير والمشرف الأول على أقسام الشركة وتخول له الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرار الذي يراه مناسبا لمصلحة الشركة.

**2- مسؤول تسيير الجودة:** ومهمته ضمان التسيير المادي لكل العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة،وحماية المحيط ووضع التعديلات المطبقة على انجاز المشاريع.

**3- أقطاب التنفيذ:** ووظيفته التنسيق بين المدير العام ومختلف المديريات.

**4- خلية الإعلام الآلي:** وتحتوي على مصلحة الإعلام والشبكات حيث تعمل على تطوير و تسيير نظام الإعلام الآلي بالشركة.

**5- المديريات:** وهي كالآتي:

**أ- دائرة الدراسات والإنجازات:** وتضم ما يلي:

مصلحة دراسة السوق: وتعمل على دراسة السوق وجلب المشاريع التي تضمن للمؤسسة الربح بأقل تكلفة؛

مصلحة إعداد ومتابعة الانجاز: تحضر ة تخطط وتتابع وتنفذ المشاريع؛

مصلحة المشاريع: تعمل على انجاز المشاريع في الآجال المحددة بأقل تكلفة ممكنة.

**ب- دائرة الإنتاج:** وتضم ما يلي:

مصلحة تحضير ومتابعة الإنتاج: وتقوم بالتخطيط والتنظيم ومتابعة مراكز الإنتاج وتضمن استمرار وتحليل الإنتاج؛

مصلحة التسيير التقني والتجاري: تعمل على دراسة وتحقيق وتوفير وتمويل الطلب اللازم لعملية الإنتاج؛

مصلحة إنتاج العتاد: تنتج وتمول المشاريع بالمواد الأولية(حصى زفت)؛

مصلحة تسيير العتاد: تعمل على برمجة وتسيير عتاد الشركة بشكل جيد.

**ت- دائرة الموارد البشرية:** وتضم ما يلي:

مصلحة تسيير القدرات والكفاءات: وتعمل على استقبال وتوجيه طلبات العمل، وتطوير ومتابعة القدرات؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

مصلحة تسيير المستخدمين: تضمن السير الإداري للمستخدمين وتتكفل بالمشاكل الاجتماعية والمهنية، وضمان الدعم التقني الإداري اللازم ( تسيير المستخدمين على مستوى النشاطات المختلفة للمؤسسة)؛

مصلحة الاتصال: تضمن شفافية السير بواسطة الإعلام المتواصل للمستجدات على مستوى الشركة.

**ث- دائرة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير**: وتضم ما يلي:

مصلحة التخطيط: تعمل على تسيير وتطوير نظام التخطيط ؛

مصلحة المراقبة الداخلية: مهمتها متمثلة هي مراقبة النظام المطبق داخل الشركة قصد بلوغ الأهداف .

**ج- دائرة اللوجستيكية والإدارة:** وتضم ما يلي:

مصلحة الإدارة العامة: تعمل على تسير ومتابعة القضايا القانونية؛

مصلحة اللوجستيكية: تضم نشاطات الإطعام، الإقامة والنقل؛

مصلحة الأمن والصحة والمحيط: تحمي أملاك الشركة من مختلف الأخطار (سرقة، حرائق.....) وضمان الاحتياطات اللازمة ضد الحوادث والأمراض المهنية.

**د- دائرة المالية والمحاسبة:** (مكان إجراء التربص) وتضم ما يلي:

مصلحة التسيير المالي:تعمل على تحليل الوضع المالي للمؤسسة ولا يكون ذلك بصفة دائمة، كما تقوم بتقديم الاقتراحات لتحسين التسيير المالي؛

مصلحة التسيير المحاسبي: تضمن تسجيل وتحليل المعطيات والبيانات المحاسبية للمؤسسة ووضع الميزانيات المختلفة وتطوير النظم المحاسبية.

**ثالثا: البنية التحتية للمؤسسة**

تحتوي الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO على البنى التحتية التالية:

1- **البنايات:** أماكن العمل والتجمعات الاجتماعية؛

2- **المجموعات ( البرامج والآلات):** وتساعد في العمليات الإنتاجية؛

3- **الخدمات الأساسية:** من لوجستيكية ووسائل الاتصال.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الثالث: دراسة ديناميكية للشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO**

سنتطرق من خلالها لدراسة مكانة الشركة في الاقتصاد الوطني، إضافة إلى وضعيتها المالية، وكذا إلى كل من شركاء الشركة ومنافسيها.

**أولا: المكانة التي تحتلها الشركة**

- رقم تأهيل الشركة 9؛
- مصنفة في وزرة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- تعتبر الأولى وطنيا في الأشغال العمومية؛

-حائزة على 3 ميداليات ذهبية في صنف أحسن مسير (2008-2009-2010)، للمجهودات الجبارة؛

-أول شركة طبقت الـ SCF ( إعداد الحسابات الاجتماعية، والقوائم المالية حسب النظام الجديد )؛

-رغم الصعوبات التي واجهتها في الدورتين الأخيرتين (2011-2012) الناتجة عن الاضطرابات الاجتماعية إضافة إلى قانون الصفقات العمومية. مما أدى إلى سقوط حر في رقم الأعمال، لكن تبقى ALTRO شركة رائدة في مجالها بالنظر إلى أصولها الصافية التي بقيت ذات قيمة جد معتبرة.

**ثانيا: الوضعية المالية**

- خزينة الشركة كانت في بحبوحة مالية قبل سنة 2011، رقم أعمال مرتفع ونتيجة ايجابية؛
- تدهورت وضعية الخزينة في سنة 2011 وسنة 2012، نتيجة الاضطرابات الاجتماعية مما نتج عنه انخفاض النشاط وحتمية لذلك انخفاض رقم الأعمال.
- وبالرغم من هذا تحسن رقم الأعمال خلال الثلاثي الأول من سنة 2013 بنسبة 90% مقارنة بسنة 2012، حيث كان رقم الأعمال حوالي 1235000000,00 دج سنة 2012، بينما بلغ رقم الأعمال في هذا الثلاثي 1950000000,00 دج.

**ثالثا: المنافسين**

- ETRHP (GROUPE HADAD) ؛
- GROUPE COSIDER؛
- GROUPE CATIC؛
- EVSM؛
- GTP.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**رابعا: الشركاء**

-BARSETY؛

-SAPTA؛

-ABRANTINA؛

-ETRHP (GROUPE HADAD)؛

-MIDATRAM؛

-COSIDER؛

-LOUIS BERGIS.

**خامسا: قطاع النشاط**

قطاع الأشغال العامة من القطاعات الرئيسية لوزارة الأشغال العامة والطرق واحد المكونات الأساسية للبناء التنظيمي للوزارة وفقاً لقانون إنشاء الوزارة ولائحته التنظيمية، ولأهمية البناء في حياة المجتمع أفراداً وجماعات في الريف والحضر وارتباطه الهام بالاقتصاد الوطني أنشأ قطاع الأشغال العامة والذي يعتبر من أهم القطاعات التي تقوم بتخطيط ورسم الإستراتيجيات في مجال البناء والتشييد مادام مستقبل الاقتصاد وبالتالي يتم نقلها إلى فروع الوزارة في مختلف المحافظات وتقييمها ومتابعة تنفيذه .أن منشآت الدولة المختلفة من (مباني إدارية – منشآت خدمية – مدارس – مستشفيات – أسواق ... الخ ) تعتبر من أهم مقومات الاقتصاد الوطني لما تقدمه من خدمات لغايات تطويرية وحضريه .

**سادسا: تطور قطاع الأشغال العمومية في الجزائر**

فيما يخص الطرق استطاعت الجزائر التي كانت لا تعد غداة الاستقلال إلا 73000كم من الطرق منها 18.000 كم أعيد تزفيتها توسيع شبكتها لتبلغ 103.945 كم في سنة 2000.

-تم أبلاء أهمية كبرى لانجاز الطريق السيار والطرق السريعة ومنشات كانت غير موجودة غداة الاستقلال، بينما لم تكن تتوفر الجزائر سنة 2000 إلا على 637كم من الطرق السيارة

- فيما يخص المنشات البحرية منذ الاستقلال إلى غاية سنة 2000 شهد عدد الموانئ المتواجدة بالجزائر زيادة معتبرة كون الموانئ التجارية وموانئ الصيد انتقلت من 24 إلى 32 منشاة.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وتعد السواحل الجزائرية حاليا 51 منشأة بحرية منها 11 ميناء تجاري وميناءين نفطيين و 41 ميناء صيد وميناء تنزه.

## المبحث الثاني: تحضير الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO للانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي

بعد التعريف بالشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO، سنقوم في هذا المبحث دراسة التحضير للانتقال الى النظام المحاسبي المالي ، حيث تعتبر من الشركات التي تساهم في النشاط الاقتصادي، وبالتالي فان مرحلة الانتقال كان لها اثر بالغ على المؤسسة من حيث مردوديتها أو الأداء المالي، بالإضافة الى ذلك عملية التحضير لتطبيقه تتطلب جهود كبيرة لإنجاحه .

### المطلب الأول: مراحل التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO

سنحاول في هذا المطلب إظهار الجانب التكويني على عدة مستويات بغرض تحضير الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO للانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، أي التعرف على إذا ما كانت للشركة إستراتيجية تكوين.

**أولا:على صعيد التكوين والتأهيل**

بعد صدور القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدةعام1428 الموافق ل25نوفمبر 2007و المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، وجدت الشركة الجزائرية للأشغال الطرق نفسها كبقية الشركات ملزمة على إتباع هذا النظام الجديد، وذلك نظرا تماشيه مع المعايير المحاسبة الدولية، حيث ادخل تغييرات جذرية على مستوى التعاريف والمفاهيم والتسجيل المحاسبي والتقييم وكذا طبيعة الكشوف المالية وفحواها، وذلك بغرض تقديم وضعية مالية للمؤسسات، وتقييم وضعها بالمقارنة من مؤسسة لأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية الى التوحيد المحاسبي لسهولة الممارسات بين الدول.

حيث اتبعت الشركة الجزائرية للأشغال منهجية للتكوين تمثلت في:

تكوين في النظام المحاسبي المالي الجديد SCF مع مكتب الدراسات AFC و هذا المكتب عضو في منظمة المديرين الماليين والمحاسبين في فرنسا DFCG ولقد تفرع التكوين الى نوعين:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1- **تكوين عام:** شمل هذا التكوين كل المسيرين و العمال في الشركة على اختلاف مستوياتهم ومناصبهم وامتد هذا التكوين من ثلاثة الى سبعة أيام .

2- **تكوين متخصص متعمق:** شمل هذا التكوين كل المحاسبين والماليين والجبائيين بالدرجة الأولى أي الجهات المعنية بالمحاسبة و التسجيلات المحاسبية على مستوى الشركة، و بالأخص موجودون على مستوى مديرية المالية و المحاسبة، واستمرت مرحلة التكوين لمدة ثلاثة أشهر وذلك بهدف التعمق في النظام المحاسبي الجديد من اجل سهولة تطبيقه،و تفرع هذا التكوين بدوره الى مستويين:

**2-1 المستوى الأول:** دراسة تقنية التسجيل المحاسبي و تطبيق منهجية النظام المحاسبي الجديد، و كذا المعايير والتعرف على القوائم المالية و إجراء المقارنة بين PCN و SCF

**2-2 المستوى الثاني:** دراسة عميقة وتفصيلية وتحليل القوائم والمعلومات ومختلف ملاحق مكملة للقوائم المالية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية لكيفية المعالجة المحاسبية.

**ثانيا: على صعيد الإمكانيات المادية و التكوين على البرنامج المحاسبي في فرع المالية بالشركة**

قامت الشركة باقتناء وسائل إعلام آلي حديثة و جديدة مخصصة لمديرية المحاسبة و المالية باعتبارها مسؤولية عن إعداد القوائم المالية و مختلف التسجيلات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد بلغت تكلفة الحواسيب 44100000 دج

- اقتناء رخصة برنامج محاسبي يتضمن بيانات و حسابات النظام المالي الجديد الذي يسمح بمعالجة المعطيات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و هذا تبعا للمرسوم التنفيذي 9-110 المؤرخ في 07- أفريل 2009 المحدد لشروط مسك المحاسبة بواسطة تطبيقات الإعلام الآلي يسمى هذا البرنامج BIG FINANCE من طرف مؤسسة (BIG INFORMATIOE) بمبلغ يقدر ب 3233500 دج؛

- شكلت مجموعة من الموارد البشرية التي ستخضع للتكوين بشكل أفواج؛

- بدأ التكوين على البرنامج ذاته من خلال دورات و دروس التدريبية ؛

- شكلت مجموعات عمل التي تعالج كل المعطيات التي كانت موجودة سابقا في المخطط المحاسبي الوطني، لتحويلها الى النظام المالي الجديد يرأسهم فوج من DFC المديرين الماليين والمحاسبين، هذا الفوج يعرض أعماله في مجلس إدارة الشركة و بالتعاون مع الفوج يتم تحديد الأثر المالي و الجبائي للانتقال من PCN نحو SCF؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- حضور المعنيين في الشركة الجزائرية للأشغال الطرق العديد من الملتقيات المنظمة على مستوى التراب الوطني، وذلك لدراسة معمقة حول النظام المحاسبي المالي الجديد حيث ان هذه الملتقيات تم تنشيطها من قبل خبراء أجانب و جزائريين؛

- عقد دورات تكوينية تنشط عادة من قبل إطارات الشركة،و في الأحيان الأخرى إجراء تكوين خارج الشركة بالتعاون مع الخبراء والمتخصصين.

ولقد اعتبرت الشركة الجزائرية للأشغال الطرق أول شركة على مستوى قطاع الأشغال العمومية، وعلى مستوى الوطني من قامت بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث نالت شهادة احترام و تقدير مسلمة لها من قبل مؤسسة تسيير.

**المطلب الثاني: التعديلات المحاسبية طبقا للنظام المحاسبي المالي في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO**

في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد انتهجت شركة ALTRO إصلاحات محاسبية جديدة تتوافق و هذا النظام و ذلك سواء من أرصدة الحسابات أو المعالجات المحاسبية.

**أولا: الإجراءات الأولية الموضوعة للتنفيذ**

قامت الشركة الجزائرية لأشغال الطـرق كغيرها من الشركات الخاضعة SCF بالإجراءات :

- إعداد ميزانية افتتاحية في 01 جانفي 2010

– إعادة معالجة المعطيات المقارنة لسنة 2009

**ثانيا: تحويل أرصدة الحسابات**

يتم تحويل أرصدة الحسابات التي كان يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني الى الحسابات المقابلة في النظام المحاسبي المالي الجديد كما يلي:

- إعداد مخطط مفصل للحسابات؛

- إعداد جدول حسابات من خلال مطابقة الحسابات التي كان يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني الى الحسابات المقابلة في النظام المحاسبي المالي الجديد،أي نقل و تصنيف و ترتيب وإعادة تصنيف الى حسابات أخرى حسب النظام المحاسبي المالي الجديد؛هذا الجدول يسمى يومية الكيان تحول أرصدة


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الحسابات الخاصة بسنة 2009 المعدة حسبPCN الى الحسابات الخاصة ب SCF وذلك في 1جانفي 2010 (قبل إعادة المعالجة المحاسبية جانب الأصول و الخصوم)؛

- إعداد ميزان المراجعة الافتتاحي و ذلك حسب النظام المحاسبي المالي الجديد ؛

**ثالثا: إعادة المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي**

تتمثل هذه المرحلة في إعادة معالجة حسابات الأصول والخصوم، الأعباء والمنتجات حسب قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وشملت عملية المعالجة ما يلي:

-التثبيتات ذات القيمة الضعيفة

- رسملة مصاريف الصيانة: حيث عالجت المصاريف التي تحمل لنتائج الدورة المالية كمصاريف عادية، كما قامت بمعالجة مصاريف الرأسمالية التي تدمج أو تلحق بقيمة الاستثمار الأصلي.

مصاريف التطوير المقيدة ضمن الأعباء أصبحت تعتبر كتثبيتات معنوية.

الأخذ بعين الاعتبار مؤونات التقاعد والخدمات المماثلة، المؤجلة الضرائب، أصول ضمن عقد إيجار تمويل، حيث ان كل هذه العناصر سنقوم بمعالجتها في المبحث الموالي في المجموعة الأولى : رؤوس أموال خاصة.

- إلغاء بعض الأصول والخصوم مثل: المصاريف الإعدادية، مؤونات الإصلاحات الكبرى.

-الحقوق الخاصة بالقيم الثابتة تصنف ضمن الأصول غير المتداولة بعد ان كانت تسجل في المخطط المحاسبي الوطني في الصنف الرابع.

-حسابات الغير في SCF تضم حسابات الحقوق والديون التي كانت في PCN

**1-إعادة معالجة الأصول:** الأصول هي كل ما تملكه الشركة (تثبيتات مادية ومعنوية، مخزونات، حقوق

قامت شركة ALTRO بإعادة معالجة مايلي:

**1-1 أصول غير جارية:**

-تم معالجة كل من التثبيتات المادية و المعنوية وتقيم في الشركة حسب التكلفة التاريخية.

-العناصر ذات القيمة الضعيفة والتي لا تتعدى 30000.00 دج خارج الرسم تعتبر كأعباء، أي أن كل تثبيت قيمته الأصلية أقل من30000 دج يسجل مواد مستهلكة مثل الكراسي، الحاسبات...إلخ



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– المصاريف الإعدادية: حسب النظام المحاسبي المالي الجديد ألغي هذا الحساب و هو لا يظهر ضمن عناصر الميزانية و إنما تحسب في السنة التي تحملت فيها، و إذا كان من الإمكان تحميلها لتكلفة الاستثمار المولد لهذه المصاريف تدخل ضمن تكلفته.

– التثبيتات في شكل إيجار تمويل : بعد ظهور مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، أصبح عند التأجير المنافع و مخاطر المرتبطة بالأصل تنتقل للمستأجر(ALTRO)، وهذه الأخيرة لها الخيار في الاحتفاظ بالأصل أو لا ويظهر التثبيت المتحصل عليه ضمن أصولها بأضعف مبلغ من القيمة الحقيقية للتثبيت والقيمة المحينة للمدفوعات، أما بالنسبة للمؤجر يظهر التثبيت ضمن حسابات الدائنة (تثبيتات مالية) وهذا بالنسبة للتثبيت الذى تفوق مدته عام.

**1-2 الأصول الجارية:** لم تحدث تغييرات كبيرة في إعادة معالجة الأصول الجارية

المخزونات: بقيت المخزونات تسجل في الصنف الثالث لم تحدث تغيرات كبيرة حسب SCF باستثناء :

- تم إضافة حساب التموينات الأخرى(ح/32) الذي لم يكن موجود في PCN، وحساب الفضلات ومهملات أصبحت له أهمية حسب نوع الاستثمار.

**2- إعادة معالجة الخصوم:** على مستوى الخصوم قامت الشركة بمعالجة مايلي :

– حساب الترحيل من جديد: ينتج من خلال تحقيق الشركة نتيجة موجبة فتقرر ترحيل جزء من الأرباح الى السنة المالية المقبلة،بعد انعقاد الجمعية العامة لدراسة النتيجة المحققة، حيث لاحظت ان المبلغ المرحل من جديد خلال السنوات 2009،2010،2011،2012 ثابت و قدر ب2275287964.02 دج و هذا الأمر يعد من إستراتيجية الشركة.

– الخصوم غير الجارية :بالنسبة للمؤونات المخصصة للعمليات الصيانة الكبرى لا تسجل على شكل مؤونات وإنما تدرج على شكل عنصر مكون.

– معالجة الضرائب المؤجلة على الخصوم تم إدراجها في الشركة في ح/134

– الخصوم الجارية: لم يحدث اى تغيير في المعالجة باستثناء تغير أرقام الحسابات والتسميات.

**3- إعادة ترتيب بعض الأصول و الخصوم:** مقارنة بالمخطط المحاسبي فإن:

- ترتيب الأصول و الخصوم يكون في الفئات جارية و غير جارية وليس حسب السيولة والاستحقاق.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ترتيب القيم المنقولة للتوظيف، والتثبيتات في المحفظة في مختلف الأصول المالية( أصول ممتلكة الى غاية أجل الإستحقاق والأصول الممتلكة بغرض المعاملة.

**المطلب الثالث: دوافع الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO للانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي**

ان الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الصادر بموجب القانون 07-11 في الشركة الجزائرية لأشغال الطـرق ALTRO يقف وراءه عدة دوافع و التي سنحصيها فيما يلي:

1-الدافع الأساسي يتمثل في كون أن هذا النظام أصبح إجباري التطبيق على كل الشركات بموجب القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

2- تجاوز النقائص و العيوب في المعالجة و التسجيل المحاسبي التي كانت مسجلة حسب المخطط المحاسبي الوطني على مستوى الشركة.

3- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية.

4-تمكين الشركة من الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة كعمليات الاستثمار مثلا.

5-إعطاء الصورة الصادقة و الواضحة عن الوضعية المالية والأداء والتغيرات في الشركة.

6- القوائم المالية أهم مكونات التقارير المالية فبتعديل الشركة لنظامها المحاسبي يمكن من قراءة القوائم المالية بدقة و وضوح.

7- أنه يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمساهمين و المسيرين والتأكد من صحتها.

## المبحث الثالث: المعالجات المحاسبية وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي الجديد و تقييمه

تتمثل المعالجة المحاسبي في التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المحاسبية التي تقوم بها الشركة يوميا، حيث سيتم في هذا المبحث التسجيل المحاسبي لأهم العمليات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كالتثبيتات و عقود إيجار والضرائب المؤجلة على الأصول والخصوم، وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي الجديد وإبراز أهم مزاياه صعوبات تطبيق هذا النظام في الشركة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الأول: المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**

تقوم الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO بمعالجة وتسجيل تعاملاتها اليومية محاسبيا وهذا ما سيتم تناوله في هذا المطلب وذلك بإبراز أهم المعالجات المحاسبية لحسابات الميزانية

**أولا: المعالجة المحاسبية لحسابات رؤوس الأموال**

توجد حسابات رؤوس الأموال على مستوى الصنف الأول وأهم المعالجات:

**1- الترحيل من جديد:**

حققت الشركة الجزائرية لاشغال الطرق ALTRO في سنة 2010 نتيجة تقدر ب: 49204972.5 دج فقررت في 2010/12/31 ترحيل نتيجة الدورة فكان التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة كما يلي

| المدين | الدائن | 2010/12/31 | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|---|
| 12 | | من ح/نتيجة السنة المالية | 49204972.5 | |
| | 11 | الى ح/الترحيل من جديد | | 49204972.5 |

و في سنة 2011 تم انعقاد الجمعية العامة لدراسة النتيجة المحققة ، بعدها تحرر الجمعية العامة محضر يسلم الى قسم المحاسبة للتسجيل المحاسبي.

حيث كان قرار مجلس الإدارة توجيه النتيجة كمايلي:

ترحيل نتيجة الدورة المقدرة ب: 492049702.5دج

احتياطات قانونية إجبارية بمبلغ 24602485.13، واحتياطات اختيارية بمبلغ 293715617.43دج

كما قدرت مساهمة الأجراء في النتيجة بمبلغ 74000000.00دج

الحصص الواجب دفعها للشركاء قدرت بمبلغ99731600.00

فكان التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة كمايلي:

| المدين | الدائن | التاريخ | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|---|
| 11 | | من ح/الترحيل من جديد | 492049702.5 | |
| | 1061 | الى ح/احتياطات قانونية | | 24602485.13 |
| | 1062 | الى ح/احتياطات اختيارية | | 293715617.3 |
| | 423 | الى ح/مساهمة الأجراء في النتيجة | | 74000000.00 |
| | 457، | الى ح/من شركاء الحصص الواجب دفعها | | 99731600.00 |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**2- المعالجة المحاسبية لعقد إيجار –تمويل:**

قامت الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO باقتناء معدات عبارة عن آلات حفر بواسطة عقد إيجار من مورد SOFINANCE على أن تسدد قيمة الدفعات على 20 دفعة مع فوائدها .

المعلومات التي حصلت عليها ALTRO هي:

- قيمة الدفعة الأولى: 15782270.06 دج.

- قيمة الدفعات المتبقية من (2-20): 3543831.71 دج والفائدة على كل دفعة: 1008653.69 دج.

عند تسديد آخر دفعة تقرر شركة ALTRO الاحتفاظ بملكية آلات الحفر المعلومات الأخرى تتمثل في

**الجدول رقم(3-1): الآلات المقتناة في إطار عقد إيجار تمويل**

| رقم العقد | عدد الآلات | النوع |
|---|---|---|
| 18/2008 | 3 آلة حفر | CHARGEUR |

**المصدر**: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات من مديرية المالية والمحاسبة

بالإضافة للجدول التالي الذي يلخص كيفية احتساب: عدد الدفعات، مبالغها، الفوائد، المبالغ الأساسية،

**الجدول رقم (3-2): يلخص كيفية احتساب: عدد الدفعات، مبالغها، الفوائد، المبالغ الأساسية.**

| دفعة | تاريخ الدفعة | مبلغ الإيجار | الفوائد | تسديدات | مبلغ الإلتزام |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | 2009/01/30 | 16790923.75 | 1008653.69 | 16790923.75 | 15782270.06 |
| 02 | 2009/04/30 | 4552485.40 | 1008653.69 | 4552485.40 | 3543831.71 |

أما باقي الدفعات من 3 الى 20 لها نفس التسجيل:

| دفعة | تاريخ الدفعة | مبلغ الإيجار | الفوائد | تسديدات | مبلغ الإلتزام |
|---|---|---|---|---|---|
| من 3 الى20 | 2009/7/30 الى2013/10/30 | 4552485.40 | 1008653.69 | 4552485.40 | 543831.71 |

**المصدر**: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مديرية المالية و المحاسبة.

نهاية مدة العقد في: 2013/10/29 و آخر دفعة تسجل في: 2013/07/30 حيث نلاحظ أن التسجيلات التي كانت تعتمدها شركة ALTRO في 2009 كانت حسب PCN وسوف تقوم بتسديد


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

بقية الدفعات حتى آخر دفعة سنة 2013، بما أن في سنة 2010 تم تطبيق SCF إجباريا على كل المؤسسات حتم على الشركة إكمال بقية المعالجة حسب SCF.

**عند المستأجر**: تسجل دفعات الإيجار المسددة إضافة إلى الفوائد كل عام كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/07/30 | مدين | دائن |
| 167 | | من ح/الديون المترتبة على عقد إيجار – تمويل | 83115072.55 | |
| 661 | | من ح/أعباء الفوائد | 20173.07380 | |
| | 512 | إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية | | 103288146.35 |
| | | تسجيل عقد إيجار–تمويل | | |

حيث أن= 1008653.69×20 دفعة=20173073.8 دج

مبلغ الدفة مع الفائدة: 354683.71+1008653.61=45552485.2 دج

في نهاية مدة العقد في 2013/10/29 قررت ALTRO الاحتفاظ بالأصل، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون لمورد SOFINANCE عن عقد الإيجار.

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/10/29 | مدين | دائن |
| 167 | | من ح/ الديون المترتبة على عقد إيجار–تمويل | 839546.14 | |
| | 512 | إلى ح/البنوك الحسابات الجارية | | 839546.14 |
| | | تسجيل الاحتفاظ بالأصل | | |

**بالنسبة للمؤجر**: يظهر مبلغ المعدات من نوع (CHARGEUR) لدى المؤجر (SOFINANCE) في الأصول ضمن حسابات القروض والحسابات الدائنة المترتبة عن عقد إيجار–تمويل، حتى ولو احتفظ المؤجر بملكية الأصل ويكون تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/10/29 | مدين | دائن |
| 247 | | من ح/القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار–تمويل | 839546.14 | |
| | 512 | الى ح/ بنوك الحسابات الجارية | | 839546.14 |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

والدفعات التي يقوم المستأجر باستلامها من ALTRO تكون محل الإدراج في حسابات المؤجر كالتالي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/7/30 | مدين | دائن |
| 512 | | من ح/ البنوك–الحسابات الجارية | 103288146.35 | |
| | 763 | الى ح/ عائدات الحسابات الدائنة | | 20173073.80 |
| | 247 | إلى ح/ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار–تمويل | | 83115072.55 |
| | | إستلام المؤجر للدفعات | | |

**3– الضرائب المؤجلة:** كتكملة للمثال أعلاه و بعد تطبيق SCF في 2010 حتم على ALTRO إكمال تسديد الدفعات حسب SCF فنتج حسابات: ح/133 و134 الضرائب على الأصول المؤجلة، الضرائب على الخصوم المؤجلة.

وعليه يصبح التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/7/30 | مدين | دائن |
| 215 | | من ح/المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية | 83954618.73 | |
| | 167 | الى ح/الديون المترتبة على عقد إيجار – تمويل | | 83954618.73 |
| | | دخول التثبيت بعقد إيجار | | |
| | | **جويلية 2013** | | |
| 167 | | من ح/الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل | 29957596.97 | |
| | 115 | الى ح/تغيير الطريقة المحاسبة الفرق | | 24265653.49 |
| | 134 | الى ح/الضريبة المؤجلة على الخصوم | | 5691943.41 |
| 115 | | من ح/تغيير الطريقة المحاسبة الفرق | 68003241.1 | |
| 133 | | من ح/الضريبة المؤجلة على الأصول | 1595137.7 | |
| | 28.18 | الى ح/ إهتلاك المعدات | | 8395461.87 |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**3-1 تسبيق الضريبي:**

لنفرض ان شركة ALTRO في 18 مارس 2011 قامت بدفع تسبيق ضريبي عن سنة 2012 قدر مبلغ التسبيق ب: 5000000 وفي 2012/12/31 قدرت 8000000دج و التسديد تم نقدا.

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2011/03/18 | مدين | دائن |
| 133 | | من ح/ ضرائب مؤجلة على الأصول | 5000000 | |
| | 53 | الى ح/ الصندوق | | 5000000 |
| | | دفع التسبيق | | |

في حالة تسوية الضرائب يكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2012/12/31 | مدين | دائن |
| 692 | | من ح/ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول | 5000000 | |
| 695 | | من ح/ الضرائب عن أرباح مبنية على النشاط العادي | 3000000 | |
| | 133 | الى ح/ ضرائب مؤجلة على الأصول | | 5000000 |
| | 53 | الى ح/ الصندوق | | 3000000 |
| | | تسوية الضرائب | | |

**ثانيا: المعالجة المحاسبية لحسابات التثبيتات**

**1- التثبيتات المعنوية:**

**1-1 تحصيل التثبيتات المعنوية :**

قامت شركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO بشراء رخصة برنامج محاسبي SOFINANCIE من BIG INFORMATIQUE في يوم 2011/06/20 كانت الفاتورة رقم11/ 15504 الواردة كالآتي:

رخصة برنامج المحاسبي بمبلغ: 3233500 دج، والرسم على القيمة المضافة: 17%.

علما أن هذا البرنامج يهتلك على 5 سنوات بمعدل 20% والتسديد في آخر الشهر بواسطة البنك.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

كان التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2011/06/20 | مدين | الدائن |
| 205 | | من ح/ امتيازات وحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات. | 3233500 | |
| 445.5 | | من ح/ الدولة، رسم مسترجع على التثبيتات | 549695 | |
| | 404 | إلى ح/ مورد والتثبيتات | | 3783195 |
| | | تسجيل اقتناء رخصة البرنامج | | |
| 404 | | من ح/ مورد والتثبيتات | 3783195 | |
| | 512 | إلى ح/البنوك الحسابات الجارية | | 3783195 |

**2-التثبيتات العينية:**

**2-1 التثبيتات المكتسبة بمقابل ( بكلفة اقتناء)**

تكلفة اقتناء الأصل = سعر الشراء المتفق عليه- التنزيلات والتخفيضات التجارية والرسوم القابلة للاسترجاع + حقوق الجمركية والرسوم الجمركية غير قابلة للاسترجاع+المصاريف الملحقة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام(التسليم، الشحن، التفريغ .....)،و لا تتضمن تكلفة الاقتناء المصاريف الإدارية العامة.

اقتنت الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO آلة في جويلية 2013 المعلومات المتعلقة بهذه الآلة كمايلي:

- ثمن الآلة خارج الرسم: 2000000.00دج.

- مصاريف التركيب: 1700.00دج.

- التخفيض التجاري: 10%

- الرسم على القيمة المضافةTVA:17%

تكلفة إقتناء = سعر الآلة خارج الرسم + مصاريف التركيب

تكلفة إقتناء : 2000000.00دج+ 1700.00دج = 2001700.00 دج.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبلغ الإجمالي خارج الرسم= 2001700.00دج.

التخفيض التجاري 10%= 200170دج.

الصافي التجاري خارج الرسم: 1801530.00دج.

TVA 17%: 306260.1 دج.

المبلغ الإجمالي الذي تدفعه شركة ALTRO = 2107790.1دج.

تسجيل اقتناء الآلة في يومية الشركة كالتالي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 31 جويلية 2013 | مدين | دائن |
| 215 | | من ح/ المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية | 1801530 | |
| 445.1 | | من ح/ الدولة رسم مسترجع على التثبيتات | 306260.1 | |
| | 404 | إلى ح/ مورد التثبيتات تسجيل اقتناء الآلة | | 2107790.1 |
| 404 | | من ح/ مورد والتثبيتات | 2107790.1 | |
| | 512 | إلى ح/البنوك حسابات الجارية تسديد الآلة بواسطة البنك | | 2107790.1 |

**2-2 التثبيتات المستلمة كمساهمة عينية (بقيمة الإسهام):** حيث يقصد بقيمة الإسهام هي القيمة التي تحسب على أساسها عوائد المساهمين و هي تظهر في العقد التأسيسي للشركة، ويعتمد في تحديدها على القيمة الحقيقية او قيمة التثبيتات المماثلة.

الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO لا تعتمد على التثبيتات التي دخلت بقيمة الإسهام و بالتالي نأخذ مثال افتراضي لتوضيح كيفية الطريقة التي تعالج بها حسب SCF

في 2013/08/25 قام احد الشركاء بوضع معدات تحت تصرف الشركة والتي تمثل مساهمة عينية متفق عليها في عقد التأسيس بمبلغ 1950000 دج ،وعليه تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة حسبSCF تكون كمايلي :



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/08/25 | مدين | دائن |
| 215 | | مـن ح/ المنشـآت التقنيـة، المعـدات والأدوات الصناعية | 1950000 | |
| | 101 | الى ح/رأس المال الصادر | | 1950000 |
| | | تسجيل دخول الآلة | | |

**2-3التثبيتات الجاري إنجازها:** التثبيتات التي تنشئها الشركة بوسائلها الخاصة والتي لم ينتهي منها عند نهاية السنة المالية.

**أ- التثبيتات الجاري إنجازها من طرف المؤسسة (بوسائلها الخاصة):**

قررت شركة ALTRO في 2013/8/23 بناء مستودع لغرض تخزين بعض الآلات وذلك من وسائلها الخاصة تطلبت العملية ما يلي:

- مواد أولية (إسمنت، حديد، ...) تقدر بـ: 32870000دج.

- أجور العمال بقيمة: 160000.00دج

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة تكون كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/8/23 | مدين | دائن |
| 601 | | من ح/مواد أولية مستهلكة | 328700 | |
| 631 | | من ح/أجور المستخدمين | 160000 | |
| | 31 | إلى ح/مواد أولية | | 328700 |
| | 512 | إلى ح/بنوك الحسابات الجارية | | 160000 |
| | | تسجيل المصاريف والمواد الأولية | | |
| | | **2013/8/27** | | |
| 23.2 | | من ح/تثبيتات جاري إنجازها | 488700 | |
| | 73.2 | إلى ح/الإنتاج المثبت للأصول والعينية | | 488700 |
| | | تسجيل التثبيت الجاري | | |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ب-التثبيتات الجاري إنجازها من طرف الغير**:هذه الحالة لم نجدها في شركة ALTRO حيث أنها لا تعتمد على الغير لإنجاز التثبيتات العينية ولكن بغرض توضيح المعالجة المحاسبية نأخذ مثالا افتراضيا:

تعاقدت شركة ALTRO في 2013/5/15 مع مقاول خاص وذلك لإنجاز مبنى صناعي لصالح الشركة تكلفته 1000000.00دج وسددت العملية بالبنك.

كانت تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/5/15 | مدين | دائن |
| 232 | | من ح/تثبيتات عينية جاري إنجازها | 1000000 | |
| | 404 | إلى ح/موردو التثبيتات | | 1000000 |
| | | تسجيل تكلفة إنجاز المبنى | | |
| | | **2013/5/31** | | |
| 404 | | من ح/موردو التثبيتات | 1000000 | |
| 213 | | من ح/مباني صناعية | 1000000 | |
| | 732 | إلى ح/تثبيتات عينية قيد الإنجاز | | 1000000 |
| | 512 | إلى ح/البنوك الحسابات الجارية | | 1000000 |
| | | تسديد المقاول | | |

**2-4 التنازل عن التثبيتات العينية:**

قامت شركة ALTRO بتاريخ 12 جوان 2013 بالتنازل عن احد المستودعات التي أنجزتها لذاتها بمبلغ 5000000.00 دج لغرض تخزين المعدات المفككة، المدة النفعية لهذا المستودع 25 سنة و ذلك بعد 10 سنوات من الاستعمال و قدر سعر التنازل 3200000.00 دج

القيمة المحاسبية الصافية = مبلغ الحيازة – الإهتلاك المتراكم

قسط الإهتلاك : 5000000.00÷25=200000.00 دج

الإهتلاك المتراكم: 200000×10=2000000 دج

القيمة المحاسبية الصافية: 5000000-2000000 =3000000 دج

سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية=(فائض القيمة ح/ 752 أو ناقص القيمة ح/652)



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3200000 –3000000 =200000دج و هو يمثل فائض قيمة.

وعليه تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/06/ 12 | مدين | دائن |
| 462 | | من ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | 3200000 | |
| 28.13 | | من ح/ اهتلاك البناءات | 2000000 | |
| | 213 | الى ح/البناءات | | 5000000 |
| | 752 | الى ح/فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية | | 200000 |
| | | تسجيل خروج التثبيتات | | |

**3-التثبيتات المالية:**

**3-1تحصيل التثبيتات المالية:**

قامت شركة ALTRO في 28 جانفي 2010 بشراء سندات من صيدال بلغت قيمتها 24000000دج علما ان في نهاية السنة عند تحقيق صيدال أرباح تقوم بتوزيع جزء من هذه الإرباح حسب عدد الأسهم.

كما قامت الشركة في 12 ماي2012 بشراء 400 سهم بسعر 1000.00دج وسددت 50% من قيمة الأسهم بشيك و عليه التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2010/01/28 | المدين | الدائن |
| 27 | | من ح/التثبيتات المالية الأخرى | 24000000 | |
| | 512 | الى ح/بنوك الحسابات الجارية | | 24000000 |
| | | تسجيل شراء السندات | | |
| | | **2012/05/12** | | |
| 262 | | من ح/سندات المساهمة الأخرى | 400000.00 | |
| | 512 | الى ح/بنوك الحسابات الجارية | | 200000.00 |
| | 269 | الى ح/عمليات الدفع الباقية عن سندات المساهمة غير المسددة | | 200000.00 |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**3-2 التنازل عن التثبيتات المالية:** عند التنازل التثبيتات المالية يجب على الشركة المقارنة بين سعر التنازل والاقتناء حيث انه :إذا كان سعر التنازل اكبر من تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في ح/ 767 أما إذا كان سعر التنازل اقل من تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في ح/667

بتاريخ 18 مارس2013 تنازلت شركة ALTROعن تثبيتات مالية بسعر 24900000دج،التي اقتنتها بتاريخ 28 جانفي 2010 بسعر24000000دج من صيدال ،نلاحظ ان سعر التنازل اكبر من تكلفة الاقتناء لذلك فان الشركة تسجل فائض قيمة يقدر بـ :

24900000- 24000000 =900000 دج ويسجل في ح/767

التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2010/01/28 | المدين | الدائن |
| 462 | | من ح/حقوق التنازل عن التثبيت | 24900000 | |
| | 27 | الى ح/التثبيتات المالية الأخرى | | 24000000 |
| | 767 | الى ح/الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية | | 900000 |
| | | تسجيل عملية التنازل | | |

4- **اهتلاك التثبيتات:** تسجل إهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحساب 28"اهتلاك التثبيتات"

وعليه قبل التطرق إلى المعالجة المحاسبية للإهتلاك لابد من معرفة:

- المبلغ القابل للإهتلاك =القيمة المحاسبية الأصلية – القيمة المتبقية
- قسط الإهتلاك= المبلغ القابل للإهتلاك ÷ مدة المنفعة
- معدل الإهتلاك= 100 ÷ مدة المنفعة
- القيمة الصافية المحاسبية = القيمة المحاسبية الأصلية – مجموع الإهتلاكات.
- القيمة الباقية: يمثل المبلغ الذي تحصل عليه الشركة مقابل تنازلها عن الأصل عند نهاية مدة استعماله و يأخذ في الاعتبار التكاليف المرتبطة نتيجة التنازل و طرحها من هذا المبلغ
- مدة المنفعة :وهي مدة الاستعمال المحددة من طرف الشركة.
- طرق الإهتلاك: تعتمد شركة ALTRO على طريقة الإهتلاك الخطي.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**4-1اهتلاك التثبيتات المعنوية:**

رخصة البرنامج المحاسبي finance BIG التي اقتنتها ALTRO في 2011/6/20 من مورد BIG information بمبلغ 3233500 دج تهتلك على 5 سنوات بمعدل 20%.

قسط الإهتلاك = المبلغ القابل للإهتلاك ÷ مدة المنفعة

قسط الإهتلاك السنوي: 323350 ÷ 5 = 646700

في 2011/6/20 قسط الإهتلاك يكون كما يلي:

646700 × 6 ÷12 = 323350 دج

في نهاية سنة 2011 تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2011/12/31 | مدين | دائن |
| 681 | 2805 | من ح/مخصصات اهتلاك الرخصة<br>إلى ح/اهتلاكات التثبيتات المعنوية (رخص)<br>تسجيل قسط اهتلاك الرخصة | 323350 | 323350 |

**4- 2اهتلاك التثبيتات العينية:**

في 2013 /1/7 قامت شركة ALTRO باقتناء طقم أريكة لمدير الشركة لعقد الاجتماعات بمبلغ 80000.00دج، مدة الإهتلاك الطقم 5 سنوات ( معدل 20%) والرسم على القيمة المضافة 17% تم تسديد في 3 مارس 2013 وعليه المعالجة المحاسبية لهذا الاقتناء كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/1/7 | مدين | دائن |
| 218.1<br>445.2 | 404 | من/ح التثبيتات العينية الأخرى<br>من ح/الدولة- الرسوم على التثبيتات<br>الى ح/مورد التثبيتات<br>تسجيل اقتناء الأريكة | 80000.00<br>13600.00 | 93600.00 |
| | | 2013/3/3 | | |
| 404 | 512 | من ح/ مورد والتثبيتات<br>الى ح/ البنوك الحسابات الجارية<br>تسديد بشيك بنكي | 93600.00 | 93600.00 |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قسط الإهتلاك السنوي= المبلغ القابل للإهتلاك ÷ مدة المنفعة

قسط الإهتلاك السنوي = 8000000 ÷5

قسط الإهتلاك السنوي =16000.00دج

إعداد مخطط الإهتلاك السنوي الخاص بالأصل يكون كما يلي:

| السنوات | القيمة الأصلية | قيمة الإهتلاك السنوي | الإهتلاك المتراكم | القيمة المحاسبية الصافية |
|---|---|---|---|---|
| 2013 | 80000.00 | 16000.00 | 16000.00 | 64000.00 |
| 2014 | 80000.00 | 16000.00 | 32000.00 | 48000.00 |
| 2015 | 80000.00 | 16000.00 | 48000.00 | 32000.00 |
| 2016 | 80000.00 | 16000.00 | 64000.00 | 16000.00 |
| 2017 | 80000.00 | 16000.00 | 80000.00 | 00 |

تسجيل قسط الإهتلاك يكون كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| **مدين** | **دائن** | **2013/12/31** | **مدين** | **دائن** |
| 681 | | من ح/ مخصصات اهتلاك الأصول غير الجارية | 16000.00 | |
| | 2818 | الى ح/اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى | | 16000.00 |

**4-3 حالة الإهتلاكات بالمكونات:** شركةALTRO لم تقم بعد بتطبيق طريقة الإهتلاكات بالمكونات وذلك لصعوبة تقسيم التثبيت الى مكونات.

**5- تدني قيمة التثبيتات:**

بتاريخ 30 جوان 2012 قامت شركة ALTRO باقتناء 2 آلات تفريغ الزفت مبلغ الآلتين كمايلي :

الآلة الأولى: بملغ 164755777.00 دج والآلة الثانية :بمبلغ 16208136.13 دج

المعلومات المتعلقة بالآلة موضحة في الجدول كالتالي:

**جدول رقم(3-3): يوضح المعلومات المتعلقة بتدني قيمة التثبيت للآلة**

| الآلة | الرقم | النوع | القيمة المحاسبية الصافية | القيمة القابلة للتحصيل | معدل التدني | مبلغ التدني |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | FC12 | S1800 | 132181.81 | 1123548.54 | 15% | 198273.3 |
| 02 | FC13 | S1800 | 3711861.27 | 3155082.08 | 15% | 556779.2 |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

لوحظ ان: القيمة القابلة للتحصيل للآلتين اقل من القيمة المحاسبية الصافية و بالتالي على المؤسسة إجراء فحص تدني القيمة و تحديد قيمة هذا التدني،حيث ان الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية و القيمة القابلة للتحصيل يمثل مبلغ التدني(الفارق)

مبلغ تدني الآلتين:198273.3+556779.2=755052.46 دج

و عليه تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2012/12/31 | مدين | دائن |
| 681 | | من ح/مخصصات اهتلاك البناءات | 755052.46 | |
| | 2915 | الى ح/خسائر القيمة عن المنشئات التقنية | | 755052.46 |
| | | تسجيل تدني قيمة التثبيت | | |

**ثالثا: المعالجة المحاسبية لحسابات المخزونات**

قبل التعرف على أهم المعالجات المحاسبية على مستوى المخزونات لابد من التعريف بالملف المحاسبي (وثائق الإثبات) المتواجد على مستوى قسم المحاسبة الذي يتضمن المراحل التالية:

1- تقوم الشركة بإعداد وصل الطلبية ( عقد شراء)؛

2- استلام وصل تسليم من قبل المورد المتعاقد معه؛

3- المسؤول عن المخزن (المخزني) يقوم بإعداد وصل استلام؛

4- المورد يحرر فاتورة تسلم الى قسم المحاسبي.

**1- تسجيل دخول المخزونات** : تصنف المخزونات حسب الترتيب الزمني لدورة الإنتاج أو طبيعة الأصل المخزن في إطار حسابات (30،31،32،33،35.....الخ)، لكن في الشركة لا يتم الاعتماد على ح/30 البضائع المشتراة لأنها لا تقوم بالشراء لغرض البيع إنما شراء المواد الأولية من أجل تحويلها.

قامت شركة ALTRO بشراء مادة الحديد في20 فيفري 2013 فتحصلت على فاتورة تحت رقم 03/2013 من مورد ETS/GERDA تضمنت مايلي:

مبلغ خارج الرسم(HT): 13446 دج

الرسم على القيمة المضافة(TVA): 17%



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبلغ متضمن الرسم (TTC): 16200.00دج

علما ان التسديد كان في 13 مارس 2013 عن طريق البنك.

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2013/02/20 | المدين | المدين |
| 381 | | من ح/المواد أو اللوازم المخزنة | 13446 | |
| 445.3 | | من ح/الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع | 2754 | |
| | 401.1 | الى ح/ موردو المخزونات | | 16200 |
| | | شراء مادة الأولية( الحديد) | | |
| | | **2013/02/20** | | |
| 31.1 | | من ح/ المواد الأولية واللوازم | 13446 | |
| | 381.1 | الى ح/ المواد واللوازم المخزنة | | 13446 |
| | | تسجيل دخول المادة الأولية(الحديد) | | |
| | | **2013/03/13** | | |
| 401.1 | | من ح/موردو المخزونات | 16200 | |
| | 512 | الى ح/البنوك الحسابات الجارية | | 16200 |
| | | تسديد عن طريق البنك | | |

وقد تم استهلاك هذه المواد ابتداء من 2013/02/25

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2013/02/25 | المدين | المدين |
| 601 | | من ح/المشتريات المستهلكة من المواد الأولية | 13446 | |
| | 31.1 | الى ح/ المواد الأولية و اللوازم | | 13446 |
| | | استهلاك المواد الأولية | | |

**ملاحظة:** الرسم على القيمة المضافة(TVA ) تسترجع على مبلغ الشراء و ليس على سعر التكلفة



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

لتوضيح هذه الملاحظة نعالج الحالة الموالية على مستوى الشركة .

اشترت شركة ALTRO مادة البنزين في 04 فيفري 2013 من مورد NAFTAL :

سعر شراء البنزين:369145.30 دج

الرسم على المنتجات البترولية:8850.00 دج

رسم مضاف:295.00 دج

التسديد بالبنك بشيك رقم 3812267 سلم للمورد NAFTALE SKIKDA في 18 افريل 2013

الرسم على القيمة المضافة(TVA) : 7%

**تكلفة الشراء** = سعر شراء البنزين+الرسم على المنتجات البترولية+الرسم المضاف

**تكلفة الشراء:** 369145.30 +8850.00 +295.00= 378290.00 دج

مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA): 369145.30 ×0.07= 25860.82 دج

المبلغ الإجمالي متضمن الرسم: 378290.00 +25860.82= 404150.82 دج

نلاحظ مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA): احتسب على سعر شراء البنزين 369145.30 دج وليس على تكلفة الشراء :378290.00 دج

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2013/02/04 | المدين | المدين |
| 382 | | من ح/التموينات الأخرى المخزنة | 378290.00 | |
| 445.3 | | مـن ح/الدولـة – الرسـم علـى القيمـة المضافة | 25860.82 | |
| | 401 | الى ح/موردو المخزونات والخدمات شراء البنزين | | 404150.82 |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| المدين | الدائن | 2013/02/05 | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|---|
| 32 | 382 | من ح/ التموينات الأخرى<br>الى ح/ التموينات الأخرى المخزنة | 378290.00 | 378290.00 |
| **المدين** | **الدائن** | **2013/04/18** | **المدين** | **الدائن** |
| 401 | 512 | من ح/ موردو المخزونات والخدمات<br>الى ح/البنوك الحسابات الجارية<br>التسديد عن طريق البنك | 404150.82 | 404150.82 |

**1-1 حالة استلام المشتريات دون استلام فاتورة :**

قامت شركة ALTRO بشراء وثائق مكتب في 2013/04/30 من مورد مكتبة ومطبعة القصبة بقسنطينة حيث تم الشراء البضاعة دون تحرير الفاتورة بلغت قيمة المشتريات 113000.00 دج خارج الرسم.

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| **المدين** | **الدائن** | **2013/04/30** | **المدين** | **الدائن** |
| 382 | 408 | من ح/ التموينات الأخرى المخزنة<br>الى ح/مورد والفواتير التي لم تصل لأصحابها | 11300.00 | 11300.00 |

وفي 31 جويلية 2013 استلم محاسب الشركة الفاتورة رقم 27/2013 تضمنت ما يلي:

| الرقم | النوع | الحجم | الكمية | السعر الوحدوي | المبلغ الإجمالي |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | ورق طباعة | 32×16 | 100 حزمة | 835.00دج | 83500دج |
| 02 | علب ارشيف | 40×18 | 1000 علبة | 29.5دج | 29500.00دج |

الرسم على القيمة المضافة(TVA): 17% وعليه التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كما يل

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| **المدين** | **الدائن** | **2013/07/31** | **المدين** | **الدائن** |
| 408 | | من ح/موردو الفواتير التي لم تصل لأصحابها | 11300.00 | |
| 445.3 | | من ح/ الدولة –الرسوم على رقم الأعمال | 19210.00 | |
| | 401 | الى موردو المخزونات والخدمات | | 132210.0 |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**1- 2 حالة استلام الفاتورة دون استلام المشتريات:**

مثال: اشترت شركة ALTRO في 23 جانفي2014 من مورد نفطال سكيكدة قارورات غاز كالتالي:

| النوع | عدد القارورات | السعر الوحدوي | المبلغ الإجمالي |
|---|---|---|---|
| البروبان | 12 | 400 | 4800 دج |
| البوثان | 4 | 200 | 800 دج |

استلمت الشركة الفاتورة نفس اليوم ولم تصل السلعة المعنية بالأمر.

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| **المدين** | **الدائن** | **2014/01/23** | **المدين** | **الدائن** |
| 607 | | من ح/المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات | 5600.00 | |
| | 401 | الى ح/موردو المخزونات والخدمات | | 5600.00 |
| | | تسجيل الاقتناء | | |
| 37 | | من ح/ المخزونات في الخارج | 5600.00 | |
| | 607 | الى ح/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات | | 5600.00 |
| | | تسجيل المخزون في الخارج | | |

**2-جرد المخزونات:** الجرد نوعان (الجرد المتناوب، الجرد الدائم)

تتبع شركة ALTRO طريقة الجرد الدائم وذلك لمزايه العديدة المتمثلة في المتابعة المحاسبية للمخزونات، التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية، حيث في نهاية السنة تقوم الشركة بجرد دائم لمخزوناتها و ذلك لتقييم وضعيتها وتتمثل مراحل الجرد الدائم فيمايلي:

**بالنسبة للتموينات والبضائع المستهلكة:** يكون الجرد كمايلي

- في نهاية الفترة تتبع الشركة المراحل التالية لجرد المخزون في الخارج؛
- إعداد لجنة الجرد التي تتشكل من أعضاء ورئيس لجنة؛
- إعداد مخطط يتضمن توقيت الجرد، التنظيمات المتبعة؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– انتقال اللجنة الى المكان المراد جرده، وتقييم الموجود فعلا مع المقيد محاسبيا في دفاتر المحاسب؛

– تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون الموجود فعلا وبين المخزون المسجل في الجانب المدين؛

– تسجل الفوارق المبررة و عادية في ح/72الانتاج المخزن أو المنتقص من المخزون إذا كانت موجبة، ويتم تسجيل الفوارق الأخرى في ح/657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري(إذا كان الفرق سالب وغير مبرر) أو في ح/757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير؛

– إعداد التقرير؛

واهم المخازن التي تقوم شركة ALTRO بجردها: (مخزن صندوق الوسائل العامة، المواد الغذائية، الهندام والأفرشة، صندوق الوسائل العامة، أثاث وتجهيزات المكتب، خردوات).

سنقوم بتوضيح عن جرد مخزن صندوق الوسائل العامة

قامت الشركةALTRO بجرد أحد مخازنها في 2013/12/31 وهو عبارة عن مخزن صندوق الوسائل العامة، حيث لوحظ خروج سلفيات مال دون تبرير في 2013/05/24 بقيمة 5000.00 دج، وفي 2013/06/14 بقيمة 3000.00 دج.

قام رئيس لجنة الجرد بطلب شرح الاختلاف الفعلي عن المسجل في دفاتر المحاسب، فلم يحصل على رد و عليه يسجل تقرير سلبي، حيث انه : إذا كان التقرير سلبي (يسجل في الجانب مدين من ح/657

اذا كان التقرير ايجابي (يسجل في الجانب الدائن من ح/757)

وعليه تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2013/12/31 | المدين | الدائن |
| 657 | | من ح/ الأعباء الأخرى للتسيير الجاري | 8000.00 | |
| | 53 | الى ح/الصندوق | | 8000.00 |
| | | تسجيل فارق الجرد | | |

قامت شركة ALTRO بجرد دائم لمخزونات فتوصلت الى مبلغ قدر ب :9283418.83 دج حيث ان:

بتاريخ 2013/01/10 مخزون بداية الفترة قدر بـ: 7543794.56 دج

بتاريخ 2013/02/12 تم استلمت تموينات قدرت بـ: 154810136.11 دج



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

بتاريخ 2013/05/20 تم استلام مابين الوحدات سلع قدرت بـ: 6317597.95 دج

بتاريخ 2013/08/13 تم إخراج (تسليم) ما قيمته 25613567.50 دج

بتاريخ 2013/10/28 سلم للوحدات تموينات ما قيمته 133774547.04 دج

للتأكد من الجرد الذي توصلت إليه الشركة نطبق القاعدة التالية:

(مخزون بداية الفترة + المشتريات) – الاستهلاكات = محزون نهاية الفترة.

(133774547.04+ 25613567.50) – 6317597.98 +154810136.11 +7543794.56

=9283418.83 دج

**3- التخفيضات:** هي عمليات أخرى مرتبطة بالشراء و البيع و هي نوعان: تخفيضات تجاريةومالية.

**3-1التخفيضات التجارية: و** تتفرع بدورها الى تخفيضات، تنزيلات، حسومات(RRR).

**أ- التخفيضات التجارية غير الموجودة ضمن الفاتورة (فاتورة مستقلة):**

**- عند الشراء:**

قامت الشركة بأشغال تعبيد طريق و من جهة أخرى كلفت شركة SETPRO من أجل إنجاز حواف إسمنتية و ذلك في تاريخ 2013/06/06 بلغت قيمة الأشغال 288000 دج كما منحت شركة SET PRO مبلغ تخفيض ل ALTRO قدر ب5760 دج، علما أن TVA تقدر ب17%.

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كمايلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | 2013/06/06 | مدين | دائن |
| 611 | | من ح/ التقاول العام | 288000 | |
| 445 | | من ح/ الرسم على القيمة المضافة | 47980.00 | |
| | 401.2 | الى ح/ موردو الخدمات | | 330220.8 |
| | 609 | الى ح/التخفيضات و التنزيلات و الحسومات المتحصل عليها من المشتريات | | 5760 |
| | | تسجيل التخفيض على الأشغال | | |

TVA : (288000-5760)×0.17= 47980.00 دج



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

(288000 +47980.00) −5670 =330220 دج

**- عند البيع:**

قامت الشركة ALTRO في 12 ماي 2013 بمنح تخفيض لزبون عن شراء مادة الحصى قدر مبلغ التخفيض 251480 دج

تسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| **مدين** | **دائن** | **2013/05/12** | **مدين** | **دائن** |
| 709 | | من ح/ التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة | 251480 | |
| | 411.1 | الى ح/الزبائن | | 251480 |
| | | منح التخفيض للزبون | | |

ب- **التخفيض التجاري الموجودة ضمن الفاتورة:** لقد تعرضنا لهذا النوع من التخفيضات في التثبيتات العينية.

**رابعا: المعالجة المحاسبية حسابات الأعباء :**

**1- المشتريات المستهلكة:**غير قابلة للتخزين( كالماء و الغاز) تسجلها في ح/ 60 المشتريات المستهلكة.

بتاريخ 3 جانفي2013استلمت الشركة الجزائرية لأشغال الطرق فاتورة غاز من شركة سونلغاز تحت رقم 13131000/13 تضمنت المعلومات التالية:

مبلغ الفاتورة خارج الرسم: 43900.14 دج .

معدل الرسم على القيمة المضافة7%؛

مبلغ الرسم على القيمة المضافة:3073.0098 دج

المبلغ الإجمالي متضمن الرسم :46973015 دج

مع العلم ان التسديد كان في6 جانفي 2013 عن طريق البنك، فكان التسجيل المحاسبي في يومية الشركة كما يلي:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2013/01/03 | المدين | الدائن |
| 607 | | من ح/مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات | 43900.14 | |
| 445.3 | | من ح/ الرسم على القيمة المضافة | 3073.00 | |
| | 401 | الى ح/ موردو المخزونات و الخدمات | | 46973.15 |
| | | تسجيل فاتورة الغاز | | |
| | | **2013/03/06** | | |
| 401 | | من ح/ موردو المخزونات و الخدمات | 46973.15 | |
| | 512 | الى ح/ بنوك الحسابات الجارية | | 46973.15 |

2- **أقساط التامين:** تسجل في حسابات المدينة و تعتبر كأعباء بالنسبة للشركة

قامت الشركة بتامين معدات نقلها تاريخ 1مارس2013 بمبلغ التأمين: 4617530.84 دج

- مصاريف أخرى بمبلغ:83773043 دج
- الرسم على القيمة المضافة:17%
- الطوابع بمبلغ : 332554.15دج ، علما ان التسديد كان في 2013/03/05عن طريق البنك

التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2013/03/01 | المدين | الدائن |
| 616 | | من ح/أقساط التأمينات | 4701304.27 | |
| 445 | | من ح/الدولة الرسوم على رقم الأعمال | 784980.242 | |
| 645 | | من ح/الضرائب و الرسوم الأخرى | 332554.15 | |
| | 401 | الى موردو المخزونات والخدمات | | 5818838.6 |
| | | تسجيل قسط الإهتلاك | | |
| | | **2013/03/05** | | |
| 401 | | من ح/موردو المخزونات والخدمات | 5818838.66 | |
| | 512 | الى ح/البنوك الحسابات الجارية | | 5818838.66 |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-المبلغ خارج الرسم :4617530.84 دج

- المبلغ الإجمالي خارج الرسم :4617530.84+83773.43=4701304027دج

-مبلغ الرسم على القيمة المضافة يحسب على المبلغ خارج الرسم4617530.84 دج دون احتساب المصاريف الأخرى أي لا تحسب على المبلغ الإجمالي خارج الرسم 4701304027دج

كمايلي: 4617530.84 × 0.17 = 784980.242 دج

المبلغ الإجمالي متضمن الرسم = (مبلغ خارج الرسم +مصاريف أخرى)+الرسم على القيمة المضافة+الطوابع و الرسوم الأخرى

= 4617530.894 +837713.43 +784980.24 +332554.15 = 5818838.66دج

3- **رسملة مصاريف الصيانة:** تنقسم مصاريف الصيانة الى مصاريف إرادية ورأسمالية

المصاريف الإرادية : تحمل لنتائج الدورة المالية كمصاريف عادية

المصاريف الرأسمالية: تدمج آو تلحق الى بقيمة الاستثمار(تسجل في حساب فرعي من حساب الاستثمار الأصلي )، سنقوم بمعالجة المحاسبية للنوعين كالتالي:

**3-1 المصاريف العادية:** تكون التسجيل المحاسبي لهذا النوع في الجانب المدين بعملية ح/615

قامت الشركة بعملية صيانة ألة في 4 جوان 2013 على مستوى فرعها (مورد داخلي) قدر مبلغ الصيانة الإجمالي: 13756.86 دج، واليد العاملة بمبلغ : 136800.00 دج

قدرت تكاليف الصيانة بـ:(136800.00+1375.86)= 138175.86دج

معدل الرسم على القيمة المضافة :17%

المبلغ الإجمالي متضمن الرسم : 161665076دج

التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2013/06/04 | المدين | الدائن |
| 615 | | من ح/الصيانة و التصليحات و الرعاية | 138175.86 | |
| 445.3 | | من ح/ الدولة – الرسم على القيمة المضافة. | 23489.90 | |
| | 455.6 | الى ح/ موردو الخدمات | | 161665.76 |
| | | تسجيل عملية الصيانة | | |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**ملاحظة:** يقابل ح/ 615 تكاليف الصيانة والتصليحات والرعاية في الجانب الدائن ح/401 موردو المخزونات و الخدمات و لكن الشركة اعتمدت على إحدى فروعها للقيام بعملية الصيانة التابعة لها فتسجل بحساب خاص بالفرع تحت ح/455.61

**3- 2 المصاريف الرأسمالية:** إما إذا كان مبلغ الصيانة يتجاوز 3000000دج تدمج أو تلحق الى قيمة الاستثمار.

قامت شركة **ALTRO** في 2012/06/30 بصيانة شاحنة فتحصلت على معلومات من مورد كمايلي:

| نوع الشاحنة | طبيعة الصيانة | تاريخ دخول الآلة | تاريخ خروج الآلة | مبلغ خارج الرسم |
|---|---|---|---|---|
| PLL 1224 | صيانة محرك،مكابح، | 2012/01/17 | 2012/05/23 | 5082395.45دج |

مبلغ الصيانة 4450595.45 دج

اليد العاملة قدرت بـ:631800.00 دج

المبلغ خارج الرسم :4450595.45 +631800.00=5082395.45دج

معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA) :17%

مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) :864007.23دج

المبلغ متضمن الرسم : 5946402.68دج

نسبة الضمان :297320.13 دج

المبلغ الصافي الإجمالي: 5649082.55دج

التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة يكون كما يلي:

| رقم الحساب | | التاريخ | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2012/06/30 | المدين | الدائن |
| 218 | | من ح/التثبيتات العينية الأخرى | 5082395.45 | |
| 445.2 | | من ح/الدولة الرسوم على رقم الأعمال | 864007.23 | |
| | 445.62 | الى ح/موردو التثبيتات رقم 1 | | 5649082.55 |
| | 455.63 | الى ح/موردو التثبيتات رقم 2 | | 297320.13 |
| | | تسجيل مصاريف صيانة الشاحنة | | |

445.62 رقم حساب يخص الشركة (مورد داخلي ) فرع من فروع الشركة.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

445.63 رقم حساب خاص بالشركة (نسبة الضمان) التي تحصل عليها الشركة.

**خامسا: المعالجة المحاسبية لحسابات المنتوجات**

**1- تسجيل المنتوجات المصنوعة أو قيد الصنع:**

قامت شركة بإنتاج مادة الحصى في ديسمبر 2013 من محجره أم سطاس بقسنطينة بلغت سعر تكلفة إنتاج الحصى 48782703 دج و عليه التسجيل القيد المحاسبي في يومية الشركة كمايلي:

| اسم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2011/12/31 | مدين | دائن |
| 35 | | من ح/ مخزونات المنتوجات | 48782703 | |
| | 72 | الى ح/الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون | | 48782703 |

**2- مبيعات الأشغال:**

في إطار عقود طويلة الأجل قامت الشركة بإنجاز خمس محطات بطريق شرق غرب لمورد نافطال رقم العقد 04/2010 قدر المبلغ الإجمالي للعقد 6321658547.84 دج يقسم الإنجاز على عدة وضعيات، وضعية الأشغال رقم 01 منجزة 2011/01/2 و المعلومات المتعلقة بها كالتالي:

وضعية الأشغال رقم 01 استهلكت ما قيمته: 36132216.00 دج خارج الرسم

حصة الزبون على التسبيقات : 4313283.28 دج

استفاد الزبون من تخفيض قدر بـ : 1625949.72 دج

الرسم على القيمة المضافة: 17% وهو 5132807.11 دج

(36132216.00 -4313283.28 – 1625949.72 ) =30192983.00 دج

| اسم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | 2011/01/02 | مدين | دائن |
| 411 | | من ح/ الزبون | 35325788.11 | |
| 419 | | من ح/ الزبائن الدائنون | 4313283.28 | |
| 709 | | من ح/التخفيضات والتنزيلات و الحسومات الممنوحة | 16259419.72 | |
| | 445 | الى ح/ الرسم على القيمة المضافة | | 5132807.1 |
| | 704 | الى ح/ مبيعات أشغال | | 36132216 |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

لمبلغ الذي يدفعه الزبون: 30192983.00 + 51265023.11 دج

**المطلب الثاني: الانتقال من القوائم المالية المعدة حسب المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي الجديد**

القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الشركة فهي تهدف الى تقديم معلومات و صورة صادقة حول الوضعية المالية و ممتلكات الشركة، حيث سنتناول في هذا المطلب الانتقال من القوائم المالية المعدة حسب المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي.

**أولا: عرض القوائم المالية لشركة ALTRO في 2009/12/31 حسب المخطط المحاسبي الوطني**

لقد تضمن المخطط المحاسبي الوطنيPCN القوائم المالية المتمثلة في الميزانية بجانبيها الأصول والخصوم بالإضافة الى جدول حساب النتائج و جداول ملحقة، و سيتم عرض كل من الميزانية وجدول حساب النتائج .


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**جدول رقم: (3-4) ميزانية الشركة في 2009/12/31 حسب المخطط المحاسبي الوطني(جانب الأصول)**

| حساب | الأصل | المبلغ الإجمالي | إهتلاكات والمؤونات | المبلغ الصافي | مجاميع الفرعية |
|---|---|---|---|---|---|
| 20 | مصاريف تمهيدية | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 21 | قيم معنوية | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 22 | أراضي | 1178.347.500 | 0.00 | 1178.347.500 | |
| 24 | وسائل إنتاج | 8406062.18.4 | 5389.188.189.4 | 3016.873.998 | |
| 25 | تجهيزات اجتماعية | 39059.061.26 | 31937.447.45 | 7121.613.81 | |
| 28 | استثمار قيد التنفيذ | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| | **المجموع 2** | **9623468748.71** | **5421125636.85** | **4202343111.86** | **4202343111.83** |
| 30 | بضائع | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 31 | مواد ولوازم | 312427613.37 | 7087042.38 | 305340570.99 | |
| 33 | منتجات نصف مصنعة | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 34 | منتجات وأشغال جارية | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 35 | منتجات تامة | 145708826.86 | 0.00 | 145708826.86 | |
| 36 | فضلات | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 37 | مخزون خارجي | 766035.12 | 0.00 | 766035.12 | |
| | **المجموع 3** | **458902475.35** | **7087042.38** | **451815432.97** | **451815432.97** |
| 42 | حقوق الاستثمار | 51418570.24 | 0.00 | 51418570.24 | |
| 43 | حقوق المخزون | 364503.16 | 0.00 | 364503.16 | |
| 44 | حقوق الشركاء والشركات الحليفة | 199741286.35 | 0.00 | 199741283.35 | |
| 45 | تسبيقات حساب | 218981664.05 | 0.00 | 218981664.05 | |
| 46 | تسبيقات تشغيل | 40275702.79 | 0.00 | 40275702.79 | |
| 47 | حقوق لدا زبائن | 5802226859.74 | 377356331.79 | 5424870527.95 | |
| 48 | نقديات | 392998264.81 | 0.00 | 392998264.81 | |
| 40 | خصوم مدينة | 224724524.74 | 0.00 | 224427524.74 | |
| | **مجموع 4** | 6930434375.88 | 377356331.79 | 6553078044.09 | 6553078044.9 |
| | المجموع العام | 17012805599.9 | 5805569011.02 | 11207236588.9 | 11207236588.9 |

**المصدر**:مديرية المالية و المحاسبة



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم: (3-5) ميزانية الشركة في 2009/12/31 حسب المخطط المحاسبي الوطني(جانب الخصوم)**

| حساب | خصوم | المبلغ | مجاميع فرعية |
|---|---|---|---|
| **10** | رأس المال | 2000000000.00 | |
| **11** | أموال خاصة | 0.00 | |
| **12** | قيم الإصدارات | 0.00 | |
| **13** | احتياطات | 1970335320.63 | |
| **14** | إعانات الاستثمار | 0.00 | |
| **15** | فرق إعادة التقييم | 0.00 | |
| **16** | سندات سهمية | 0.00 | |
| **17** | تحويل رأس المال | 0.00 | |
| **18** | نتائج رهن التخصيص | 0.00 | |
| **19** | مؤونات التكاليف و الخسائر | 88000425.75 | |
| | **مجموع 1** | **4058335746.38** | **4058335746.38** |
| **52** | ديون الاستثمار | 236580699.04 | |
| **53** | ديون المخزونات | 904142318.87 | |
| **54** | مبالغ محتفظ بها بحساب | 573504077.34 | |
| **55** | ديون تجاه شركاء و الشركات الحليفة | 123639764.15 | |
| **56** | ديون الاستغلال | 1943448074.13 | |
| **57** | تسبيقات تجارية | 667347992.70 | |
| **58** | ديون مالية | 50306.21 | |
| **50** | حسابات الأصول الدائنة | 14716896.15 | |
| | مجموع 5 | 6589430128.59 | 6589430128.59 |
| **88** | نتائج صافية | 559470713.95 | 559470713.95 |
| | **المجموع العام** | **11207236588.92** | **11207236588.92** |

المصدر: مديرية المالية و المحاسبة


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم: (3-6) جدول حسابات نتائج الشركة في 2009/12/31 حسب المخطط المحاسبي الوطني**

| رقم الحساب | اسم الحساب | مدين | دائن |
|---|---|---|---|
| 70 | مبيعات البضاعة | | |
| 60 | بضاعة مستهلكة | | |
| 80 | الهامش الإجمالي | | |
| 80 | الهامش الإجمالي | | |
| 71 | إنتاج مباع | | 7526036400.35 |
| 72 | إنتاج مخزن | | 83127087.16 |
| 73 | إنتاج المؤسسة لذاتها | | 33620599.50 |
| 74 | أداء الخدمات | | |
| 75 | تحويل تكاليف الإنتاج | | 44123081.79 |
| 61 | مواد ولوازم مستهلكة | 2269639967.07 | |
| 62 | الخدمات | 2252799967.46 | |
| 81 | القيمة المضافة | | 3164413234.27 |
| 81 | القيمة المضافة | | 3164413234.27 |
| 77 | نواتج متنوعة | | 86992804.38 |
| 78 | تحويل تكاليف الاستغلال | | 107608849.60 |
| 63 | تكاليف العاملين | 885038671.71 | |
| 64 | ضرائب و رسوم | 182215294.34 | |
| 65 | تكاليف مالية | 148238344.74 | |
| 66 | تكاليف متنوعة | 104156751.96 | |
| 68 | مخصصات الإهتلاكات و المؤونات | 897959101.40 | |
| 83 | نتيجة الاستغلال | | 1141406124.10 |
| 79 | نواتج خارج الاستغلال | | 553763108.14 |
| 69 | تكاليف خارج الاستغلال | 1001462144.29 | |
| 84 | نتيجة خارج الاستغلال | 447699036.15 | |
| 83 | نتيجة الاستغلال | | 1141406724.10 |
| 84 | نتيجة خارج الاستغلال | 447699036.15 | |
| 880 | نتيجة الإجمالية للسنة المالية | | 693707687.95 |
| 889 | ضرائب على الأرباح | 134236974.00 | |
| 88 | نتيجة السنة المالية | | 559470713.95 |

**المصدر**: مديرية المالية و المحاسبة

**ثانيا: القوائم المالية لشركة ALTRO حسب النظام المحاسبي الماليSCF**

تم إضافة قائمة جدول سيولة الخزينة و جدول تغيرات الأموال للميزانية و جدول حساب النتائج



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم: (3-7) ميزانية الافتتاحية للشركة في 2010/01/01 حسب SCF(جانب الأصول)**

| الأصل | ملاحظة | 2010 إجمالي | 2010 اهتلاك رصيد | 2010 صافي | 2009 صافي |
|---|---|---|---|---|---|
| **أصول غير جارية** | | | | | |
| فارق بين الاقتناء | | | | | |
| تثبيتات معنوية | | | | | |
| تثبيتات عينية | | 10138280147 | 3412354909.5 | 6725925238 | 6725925238 |
| أراض | | 1178347500 | | 1178347500 | 1178347500 |
| مبان | | 551274164.16 | 165489779.7 | 385784384 | 385784384 |
| تثبيتات عينية أخرى | | 8408658483.4 | 3246865129.8 | 5161793353 | 5161793353 |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | | | |
| تثبيتات يجري إنجازها | | | | | |
| تثبيتات مالية | | 120031425.24 | | 120031425.24 | 120031425.24 |
| سندات موضع معادلة | | | | | |
| مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة | | 90720000.00 | | 90720000.00 | 90720000.00 |
| سندات أخرى مثبتة | | | | | |
| قروض وأصول مالية أخرى غير جارية | | 29311425.24 | | 29311425.24 | 29311425.24 |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | 211346387.63 | | 211346387.63 | 211346387.6 |
| **مجموع الأصل غير الجاري** | | 10469657960.5 | 3412354909.5 | 7057303050.9 | 7057303050.9 |
| **أصول جارية** | | | | | |
| مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ | | 458902475.35 | 7087042.38 | 451815432.97 | 451815432.97 |
| حسابات دائنة واستخدامات مماثلة | | | | | |
| الزبائن | | 5802226859.74 | 377356331.79 | 5424870527.9 | 5424870527.9 |
| المدينون الآخرون | | 442036299.29 | | 442036299.29 | 442036299.29 |
| الضرائب أو ما شبهها | | 241411528.80 | | 241411528.80 | 241411528.80 |
| أصول أخرى جارية | | | | | |
| الموجودات وما شابهها | | | | | |
| الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى | | 50000.00 | | 50000.00 | 50000.00 |
| الخزينة | | 392998264.81 | | 392998264.81 | 392998264.8 |
| مجموع الأصول الجارية | | 7337625425.99 | 384443374.17 | 6953182051.8 | 6953182051.8 |
| المجموع العام للأصول | | 17802783386.4 | 3796798283.7 | 14010485102 | 14010485102 |

**المصدر**: مديرية المالية و المحاسبة.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم(3-8): الميزانية الافتتاحية للشركة في 2010/01/01 حسبSCF(جانب الخصوم)**

| ميزانية(جانب الخصوم) | | | |
|---|---|---|---|
| **الخصوم** | **ملاحظة** | **2010** | **2009** |
| **رؤوس الأموال الخاصة** | | | |
| رأس مال تم إصداره | | 2000000000.00 | 2000000000.00 |
| رأس مال غير مستعان به | | | |
| علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1) | | 1970335320.63 | 1970335320.63 |
| فوارق إعادة التقييم | | | |
| فارق المعادلة (1) | | | |
| نتيجة صافية /( نتيجة صافية حصة المجمع (1)) | | 559470713.95 | 559470713.95 |
| رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد | | 2275287964.02 | 2275287964.02 |
| حصة الشركة المدمجة (1) | | | |
| حصة ذوي الأقلية(1) | | | |
| المجموع 1 | | | |
| **الخصوم غير الجارية** | | 6805093998.60 | 6805093998.60 |
| قروض وديون مالية | | | |
| ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) | | 1905792030.52 | 1905792030.52 |
| ديون أخرى غير جارية | | 241510029.17 | 241510029.17 |
| مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا | | | |
| **مجموع الخصوم غير الجارية(2)** | | 2239128341.25 | 2239128341.25 |
| **الخصوم الجارية** | | | |
| موردون وحسابات ملحقة | | 3262777765.51 | 3262777765.51 |
| ضرائب | | 781224039.93 | 781224039.93 |
| ديون أخرى | | 922210381.24 | 922210381.24 |
| خزينة سلبية | | 50306.21 | 50306.21 |
| **مجموع الخصوم الجارية(3)** | | | |
| **مجموع عام للخصوم** | | 2966262762.89 | 2966262762.89 |
| | | 14010485102.74 | 14010485102.74 |

**المصدر**: مديرية المالية والمحاسبة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم(3-9): الميزانية الشركة في 2010/12/31 حسب النظام المحاسبي الجديد (جانب الأصول)**

| الميزانية(جانب الأصول) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **الأصل** | **ملاحظة** | **2010 إجمالي** | **2010 اهتلاك رصيد** | **2010 صافي** | **2009 صافي** |
| **أصول غير جارية** | | | | | |
| فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي أو السلبي | | | | | |
| تثبيتات معنوية | | | | | |
| تثبيتات مادية | | 1023058718.2 | 3986840091 | 6243218626.3 | 6725995238.0 |
| أراض | | 1178347500.0 | | 1178347500.0 | 11759347500.0 |
| مبان | | 699808765.04 | 206977271.8 | 492831493.21 | 385784384.46 |
| تثبيتات عينية أخرى | | 835902453.23 | 377986820.0 | 4572039633.1 | 516793353.54 |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | | | |
| تثبيتات جاري إنجازها | | 258336000 | | 25833600 | 0.00 |
| تثبيتات مالية | | 106874799.09 | | 106874799.09 | 120031425.24 |
| سندات موضوعة موضع معادلة | | | | | |
| مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها | | 9072000.00 | | 9072000.00 | 9072000.00 |
| سندات أخرى مثبتة | | | | | |
| قروض و أصول مالية أخرى غير جارية | | 16154799.09 | | 16154799.09 | 29311425.24 |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | 243322703.30 | | 243322703.30 | 21134687.63 |
| **مجموع الأصل غير الجاري** | | 10580514556 | 398684091.9 | 6593674464.7 | 7057303050.9 |
| **أصول جارية** | | | | | |
| مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ | | 84011366.69 | 5448244.95 | 798563121.7 | 451815432.97 |
| حسابات دائنة واستخدامات مماثلة | | | | | |
| الزبائن | | 5139450492.9 | 72521445.38 | 5066929067.5 | 5424870527.9 |
| المدينون الآخرون | | 250634190.32 | | 250634190.32 | 442036299.29 |
| الضرائب أو ما شبهها | | 222272253.75 | | 222272253.75 | 2241411526.80 |
| حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة | | | | | 50000 |
| الموجودات وما شابهها | | | | | |
| الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى | | | | | |
| الخزينة | | 365872568.91 | | 365872568.91 | 392998264.81 |
| مجموع الأصول الجارية | | 6782240872.6 | 77969690.33 | 6704271182.2 | 695182051.82 |
| المجموع العام للأصول | | 17362755429 | 4064809782 | 13297845647 | 14010485102 |

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم(3-10): الميزانية الافتتاحية للشركة في 2010/12/31 حسب النظام المحاسبي الجديد (جانب الخصوم)**

| ميزانية(جانب الخصوم) | | | |
|---|---|---|---|
| **الخصوم** | **ملاحظة** | **2010** | **2009** |
| **رؤوس الأموال الخاصة** | | | |
| رأس مال تم إصداره | | 2000000000.00 | 2000000000.00 |
| رأس مال غير مستعان به | | | |
| علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1) | | 2466651034.58 | 1970335320.63 |
| فوارق إعادة التقييم | | | |
| فارق المعادلة (1) | | | |
| نتيجة صافية /( نتيجة صافية حصة المجمع (1) | | 492049702.56 | 559470713.95 |
| رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد | | 2275287964.02 | 2275287964.02 |
| حصة الشركة المدمجة (1) | | | |
| حصة ذوي الأقلية(1) | | | |
| المجموع 1 | | 7233988701.16 | 6805093998.60 |
| **الخصوم غير الجارية** | | | |
| قروض وديون مالية | | 1675372373.16 | 19057920030.52 |
| ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) | | 249005243.40 | 241510029.17 |
| ديون أخرى غير جارية | | | |
| مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا | | 36388332.56 | 91826281.56 |
| **مجموع الخصوم غير الجارية(2)** | | 1960765949.12 | 2239128341.25 |
| **الخصوم الجارية** | | | |
| موردون وحسابات ملحقة | | 2807237203.05 | 326777765.51 |
| ضرائب | | 5083974422.10 | 781224309.93 |
| ديون أخرى | | 787506065.31 | 922210381.24 |
| خزينة سلبية | | 50306.21 | 50306.21 |
| **مجموع الخصوم الجارية(3)** | | | |
| **مجموع عام للخصوم** | | 4103190996.73 | 4966262762.89 |
| | | 13297945647.01 | 14010485102.74 |

**المصدر**: مديرية المالية والمحاسبة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم(3-11) جدول حساب النتائج من 2010/01/01 الى 2010/12/31 حسب النظام المحاسبي الجديد**

| حساب النتائج حسب الطبيعة | ملاحظة | 2010 | 2009 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | 4962833968.92 | 7526036400.3 |
| تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع | | 343188364.83 | 83127087.16 |
| الإنتاج المثبت | | 69072109.22 | 33620599.50 |
| إعانات الاستغلال | | | |
| **1- إنتاج السنة المالية** | | 537094442.97 | 7642784078.0 |
| المشتريات المستهلكة | | 183943939.69 | 2269693967.0 |
| الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى | | 1518151456.74 | 2383444312.7 |
| **2- استهلاك السنة المالية** | | 3357590848.43 | 4653138279.7 |
| **3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)** | | 2017503594.54 | 2989645807.2 |
| أعباء المستخدمين | | 826899351.75 | 880267399.65 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة | | 104954653.58 | 176469848.10 |
| **4-** الفائض الإجمالي عن الاستغلال | | 1085649589.21 | 1932908559.4 |
| المنتجات العملياتية الأخرى | | 201412357.76 | 762872661.48 |
| الأعباء العملياتية الأخرى | | 20018213.37 | 67784233.06 |
| المخصصات للإهتلاك والمؤونات | | 890811188.46 | 1282402475.5 |
| استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات | | 47269655.73 | |
| **5- النتيجة العملياتية** | | 671502200187 | 741594512.30 |
| المنتوجات المالية | | 5520347.86 | 29615182.43 |
| الأعباء المالية | | 11885096.52 | 77502006.78 |
| **6- النتيجة المالية** | | -13333061516 | -47886824.35 |
| **7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)** | | 558171585.21 | 693707687 |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | | 90602984.09 | 13423697.40 |
| الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية | | -24481101.44 | |
| مجموع منتجات عادية الأنشطة العادية | | 60582968004.3 | 84352719.30 |
| مجموع أعباء الأنشطة العادية | | 5566247100.76 | 7875801216.9 |
| **8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | | 492049702.56 | 55470713.95 |
| العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها) | | | |
| العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها) | | | |
| **9- النتيجة غير العادية** | | | |
| **10-النتيجة الصافية للسنة المالية** | | 492049702.56 | 559470713.95 |
| **حصة الشركات موضع المعادلة في النتيجة الصافية** | | | |
| **11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)** | | | |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم:(3-12) سيولة الخزينة (طريقة المباشرة)من 2010/01/01 الى 2010/12/31 حسب SCF**

| | ملاحظة | 2010 | 2009 |
|---|---|---|---|
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية** | | 472059020.34 | 301854925.34 |
| التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | | 9688839588.49 | 10308176978.91 |
| المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين | | 8818021768.33 | 9867810280.91 |
| الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة | | 143927533.82 | 96711914.66 |
| الضرائب عن النتائج المدفوعة | | 254831266.00 | 41799858.00 |
| **تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية** | | | |
| تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العدية( يجب توضيحها) | | 0.00 | 0.00 |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(1)** | | 0.00 | 0.00 |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار** | | **472059020.34** | **301854925.34** |
| المسحوبات عن الاقتناء تثبيتات عينية أو معنوية | | | |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية | | 328717606.84 | 680135999.84 |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية | | 60478000.00 | 0.00 |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية | | 140000.00 | 11929342.33 |
| الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية | | 16769548.00 | 14944955.53 |
| الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | | 0.00 | 0.00 |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)** | | 0.00 | 0.00 |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل** | | -251610058.84 | **-677120386.64** |
| التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم | | 0.00 | 0.00 |
| الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | | 0.00 | 0.00 |
| التحصيلات المتأتية من القروض | | 17155000.01 | 10850000.00 |
| تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة | | 296074472.09 | 525413032.17 |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)** | | 526494129.48 | 398175777.16 |
| تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات | | -247574657.40 | **116387255.01** |
| تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ ب+ج) | | 0.00 | 0.00 |
| | | **-27125695.90** | **-258878206.29** |
| | | | |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية | | 392998264.81 | 651876470.10 |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية | | 365872568.91 | 392998264.81 |
| تغير أموال الخزينة خلال الفترة | | -27125695.90 | 258878206.29 |
| **المقاربة مع النتيجة المحاسبية** | | 558171585.21 | 693707687.95 |
| | | **585297281.11** | **952585894.24** |

المصدر: مديرية المالية و المحاسبة



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**جـــدول رقـــم:(3-13) يمثـــل تغيـــرات الأمـــوال الخاصـــة للشـــركة حســـبSCF فـــي 2010/12/31**

| | ملاحظة | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فرق إعادة التقييم | الاحتياطات والنتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الرصيد في 31 ديسمبر** | | 2000000000.0 | | | | 2005185320.6 |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | 68320000 | | 2206967964.0 |
| الرصيد في 31 ديسمبر 2009 | | 2000000000.0 | | 68320000 | | 2206967964.0 |
| تغيير الطريقة المحاسبية | | | | | | |
| تصحيح الأخطاء الهامة | | | | | | |
| إعادة تقييم التثبيتات | | | | | | |
| الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج | | | | | | |
| الحصص المدفوعة | | | | | | |
| زيادة رأس المال | | | | | | |
| صافي نتيجة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر 2010** | | 2000000000.0 | | 68320000 | | 2206967964.0 |

المصدر: مديرية المالية و المحاسبة



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

بعد عرض القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي الجديد في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق نلاحظ ان: الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني تحتوي على المعلومات المتعلقة بالدورة الخاصة بها بينما في النظام المحاسبي الجديد تحتوي أيضا على المعلومات المتعلقة بالدورة السابقة ووجود خانة خاصة بالملاحظة و هو مفيد لمعرفة و مقارنة التغيرات التي طرأت على الميزانية من سنة لأخرى، كما تتميز عناصر و بنود الميزانية بالديناميكية و ذلك بخلاف عناصر و بنود الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني التي تتميز بالجمود.

أما بالنسبة لجدول حساب النتائج: ففي النظام المحاسبي الجديد يتم إعداده وفق منظورين حسب الطبيعة و حسب الوظيفة بالتمييز بين مختلف تكاليف من ( الشراء التوزيع و البيع ) و يعتبر منظور حسب الوظيفة اختياريا و ليس إجباريا، و الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO لا تعد جدول حساب النتائج حسب منظور الوظيفة، كما أن الضرائب تفرض في حسابات النتائج (PCN) على مجموع نتيجة الاستغلال و خارج الاستغلال، بينما تفرض الضرائب على أساس نتيجة العادية ثم تضاف النتيجة العادية الى الصافي.

1- في حين نلاحظ أن في النظام المحاسبي الجديد تم إضافة جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة، ولكن الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO تقوم بإعداد جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة فقط، و يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخيل ومخرجات الموجودات المالية أثناء السنة المالية حسب مصادرها إلى ثلاث مجموعات رئيسية :

الخزينة = خزينة دورة الاستغلال + خزينة دورة الاستثمار + خزينة التمويل.

أما جدول تغيرات الأموال سابقا كان إحدى مكونات الجداول الملحقة(جدول 04 ) حيث يعطي تحليلا للحركات التي تؤثر في كل ما تتشكل منه رؤوس الأموال الخاصة للشركة خلال السنة المالية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المطلب الثالث: تقييم النظام المحاسبي الجديد في الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO

تعتبر الشركة الجزائرية لأشغال الطرق من أوائل الشركات التي باشرت تطبيق النظام المحاسبي الجديد الذي أصبح إجباري التطبيق عليها في الفاتح من جانفي كغيرها من الشركات و قد حقق لها مزايا عديدة، كما واجهتها بعض الصعوبات و التحديات عند الانتقال لتطبيقه

### أولا: مزايا تطبيق النظام المحاسبي الجديد في الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO

حقق النظام المحاسبي الجديد العديد من المزايا و التي تتجلى فيما يلي:

1- استفادت الشركة من هذا النظام من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية و مختلف المعالجات؛

2- اليسر المحاسبي بينها و بين باقي الشركات من جهة، و فروعها من جهة أخرى؛

3- إعطاء صورة صادقة عن الشركة من حيث الوضع المالي و أداءها و تغيرات في وضعيتها المالية؛

4- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين وباقي الأطراف؛

5- التسجيل بطريقة موثوق بها بدرجة عالية، مما يزيد نزاهة الشركة وموضوعيتها؛

6- تحديد طبيعة القواعد المحاسبية و إعداد القوائم المالية حسب المعايير؛

7- توفير الوقت و الجهد للمحاسبين ؛

8- اقترح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط المحاسبي الوطني منها قرض الإيجار كما يسمح بالانتقال من محاسبة الذمة الى المالية بتغليب الطابع الاقتصادي على القانوني.

### ثانيا: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي الجديد في الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO

رغم المزايا العديدة المسجلة على النظام المحاسبي الجديد في الشركة الجزائرية لأشغال الطرقALTRO إلا أنه تواجه هذه الأخيرة بعض الصعوبات و التحديات في تطبيقه و منها:

1- تعود المحاسبون على المخطط المحاسبي الوطني لفترة طويلة من الزمن و بالتالي كان من الصعب التخلي عنه اعتماد النظام المحاسبي الجديد.

2- عند بدء العمل به واجه المحاسبين مشكل الخلط في القيود و أرقام الحسابات عند التسجيل المحاسبي


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3- النظام المحاسبي الجديد تبنى مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني هذا المبدأ له تأثير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية مثل معالجة عقود إيجار التمويل و هنا يصعب على المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة تطبيق هذا المبدأ و الشركة الجزائرية لأشغال الطرق بصفة خاصة.

4- الأهداف المحاسبية السابقة راسخة في دهنيات المحاسبين ممل يتطلب وقت لتغييرها.

غياب قوانين تكميلية داعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية.

5- من المعروف أن أي نظام جديد يأخذ وقت ليأتي نتائجه و يحقق أهدافه و هذا ما تعرفه الشركة الجزائرية لأشغال الطرق.

6- رغم قيام الشركة بالدورات التدريبية المنظمة و حضور المحاسبين المؤتمرات تبقى غير كافية .


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## 7- خلاصة الفصل:

بهدف التوصل الى معرفة تطبيق النظام المحاسبي الجديد في المؤسسة الاقتصادية قمنا بدراسة ميدانية في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق، و لإزالة الغموض عن هذا النظام قمنا ببعض التسجيلات المحاسبية حيث توصلنا الى أن الشركة من الأوائل التي طبقت هذا النظام.

فالنظام المحاسبي الجدي يحظى بالاهتمام من جميع الأطراف المعنية بتطبيقه، و ذلك نظرا لما يتوقع منه تحقيقه في مجال إعداد المعلومات و توفيرها بالكمية و النوعية، حيث أجمع المحاسبين على مستوى الشركة على ان تطبيق النظام المحاسبي الجديد سيكون له أثر على جودة المعلومات المحاسبية و المالية على مستوى الشركة و يوفر مستوى كافي من الإفصاح مما يؤدي الى تحقيق لأهداف الشركة على المدى البعيد و القريب.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# خاتمة

## الخاتمة :

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى استجابة المؤسسة الاقتصادية الى تطبيق النظام المحاسبي المالي و ذلك من خلال الفصول الثلاثة التي تناولتها المذكرة انطلاقا من الفرضيات الأساسية و استخدام الأدوات سابقة الذكر.

حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي ثمرة التوجه نحو الممارسات المحاسبية الموحدة من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية، و يسعى الى إيضاح المبادئ و القواعد التي يجب ان تميز التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها و إعداد الكشوف المالية و كذا سهولة فحص الحسابات بالإضافة الى التكفل باحتياجات المستثمرين، فهو يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات و الممارسات المحاسبية المسندة الى المخطط المحاسبي الوطني، و بالتالي يتطلب تطبيق هذا المولود جملة من الإجراءات و الإصلاحات لفعالية تطبيقه و تعتبر المؤسسة الاقتصادية المعني الأول بهذه الإصلاحات.

**أولا: نتائج اختبار الفرضيات**

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الرئيسية ثم اختبار صحة الفرضيات من عدمها و التي تم وضعها كإجابة مؤقتة وذلك كمايلي:

**الفرضية الأولى:** و التي مفادها" ان المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لمتطلبات الاقتصاد المخطط وبالتالي لا يستجيب لواقع اقتصاد السوق وعليه إي محاولة لإصلاحه دون الرجوع للمعايير المحاسبية قد تفشل عملية الإصلاح"، فقد أثبتت الدراسة صحة هذه الفرضية حيث توصلنا الى ضرورة تغيير المخطط الذي أصبح لا يفي بمتطلبات و احتياجات المؤسسة و ذلك نتيجة النقائص العديدة المسجلة عليه ابتداء من المبادئ التي يقوم عليها وصولا الى قوائم المالية، وذلك بالرجوع الى المعايير المحاسبية و هذا ما اتفق عليه معظم الخبراء و المحاسبين المهنيين.

**الفرضية الثانية:** و التي تنص على انه" يستند النظام المحاسبي المالي الى المعايير المحاسبة الدولية وهو يسمح بتلبية الاحتياجات المختلفة لمستعمليه من معلومات محاسبية ومالية" فقد ثبتت صحتها أيضا فالنظام المحاسبي المالي رغم وجود بعض الفوارق و الاختلافات سالفة الذكر إلا انه يتفق الى حد كبير مع المعايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار التصوري ....الخ

**الفرضية الثالثة:** و التي مفادها" يتوقف نجاح المؤسسة الاقتصادية في تطبيق هذا النظام على الاستعداد الجيد للمؤسسة" فقد أثبتت هذه الدراسة صحة الفرضية جزئيا فقط، لان النجاح في تطبيق هذا النظام لا


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يتوقف على الاستعداد الجيد للمؤسسة فقط بل يقتضي جملة من الإصلاحات التي تتم بالموازاة مع المنظومة الجبائية و التشريعية بالإضافة الى تأهيل و تدريب العنصر البشري.

**ثانيا: نتائج البحث**

**النتائج النظرية:**

ان أهم النتائج التي يمكن استخلاصها من خلال دراستنا لهذا الموضوع تتمثل فيمايلي:

– وضحت دراستنا فعليا ان المخطط المحاسبي المالي لم يعد يساير متطلبات اقتصاد السوق و لا يخدم مستعملي المعلومات المحاسبية.

– الإقبال على تطبيق النظام المحاسبي المالي، تعتبر خطوة مهمة وصحوة جدية للاستجابة الى دعوات هيئات التوحيد.

– النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعايير من ناحية الجهات المستعملة للمعلومات المحاسبية كالمستثمرين المقرضين .....الخ

– من اجل تطبيق النظام المحاسبي المالي في أحسن الظروف، خطت الجزائر شوطا لابأس به في سبيل إنجاح هذا النظام بما يساير الواقع الاقتصادي و يبقى تقييم جدواه و استدراك النقائص التي قد تشوبه، مرهون بمدى تطبيقه فعليا من قبل المؤسسات الاقتصادية

– تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها و الذي يأخذ بعين الاعتبار جزء كبير منها فيما يخص الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل و التقييم و القوائم المالية.

**النتائج الميدانية:** عند دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية و كدراسة حالة قمنا بالتربص في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق من بين النتائج الميدانية التي توصلنا إليها:

– ان الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (محل التربص) من أول الشركات التي باشرت تطبيق النظام المحاسبي المالي بنسبة مقبولة .

اقر المحاسبين على مستوى الشركة بوجود نقائص مسجلة على المخطط المحاسبي الوطني ؛

ان النظام المحاسبي المالي يستجيب حقا لاحتياجات الشركة.

**ثالثا: الاقتراحات**

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية :



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

توسيع دائرة التكوين لتشمل كافة المعنيين بتطبيق هذا النظام و تكوين و رسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد؛

ضرورة توفير البيئة السليمة و الملائمة التي تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي و اعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة؛

ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطها؛

محاولة ترقية النظام المحاسبي الجديد ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية و لجلب المستثمرين الأجانب؛

دراسة تجارب و خبرات الدول المتقدمة في المجال المحاسبي و محاولة الاستفادة منها في تطوير أنظمة المحاسبة؛

التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال عقد العديد من الملتقيات و المؤتمرات؛

تشجيع التعاون الاستراتيجي بين المهنيين الجزائريين و المحترفين الأجانب؛

ضرورة تكييف الإطار القانوني مع المستجدات التي جاء بها هذا النظام المحاسبي المالي؛.

- ضرورة التركيز على إبراز ايجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأهميتها بالنسبة للمحاسبة؛
- ضرورة التزام المكاتب المحاسبية بتعيين أكفاء وخبراء في مجال معايير المحاسبة الدولية؛
- تشجيع المؤسسات الجزائرية على تكييف نظمها المحاسبية خاصة المعلوماتية مع ما ستلزمه المعايير المحاسبية الدولية، خصوصا ما يتعلق بطريقة المعالجة والتسجيل المحاسبي وتقديم القوائم المالية؛

**رابعا: أفاق البحث**

يبقى موضوع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية مهما نظرا يفتح نقاش لدراسة مواضيع متعددة تكمل جوانب هذا الموضوع ، لذلك نقترح بعض المواضيع التي يمكن ان تكون دراسات مستقبلية من بينها:

دور النظام المحاسبي المالي في جلب الاستثمار الأجنبي للجزائر؛

دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز حوكمة الشركات و الخد من الفساد المالي و الإداري؛

مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل بورصة الجزائر؛



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# قائمة المصادر والمراجع

**أولا: الكتب**

**- بالغة العربية:**

1-أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعاير المحاسبية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008

2- أحمد محمد أبوشمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2010

3- أحمد محمد نور: مبادئ المحاسبة المالية (المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا للمعايير المحاسبة الدولية والعربية)، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009.

4- النظام المحاسبي المالي، Pages Bleues، الجزائر، 2008.

5- ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية- مصر، 2003.

6- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، .PAGESBLUES

7-جمعة هوام ، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق الدليل المحاسبي الوطني، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر، 2008.

8- جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/AFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

9-حسين القاضي – مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى ،دارالثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2008.

10-حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2007.

11-حواس صلاح، المحاسبة العامة دروس ومواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر.

12-حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الاردن-عمان،2011.

13-حاج علي ن، النظام المحاسبي المالي الجديد،طبعة ديسمبر2012 ، دار بلقيس للنشر و التوزيع، دار البيضاء – الجزائر.

14-خالد أمين عبد الله- صايل رمضان، مبادئ المحاسبة(1)، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2005.

15-خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان – الأردن، 2008.

16-خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر 2007.

17- رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة السادسة.

18- سعدانشبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

19-سليمان مصطفى الدلاهمي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، عمان – الأردن، 2008.

20- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية،الجزء الاول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008.

21- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، 2009.

22- عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة( وفق المخطط المحاسبي الوطني)، طبعة1999 ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر.

23- عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية، الجزء الأول، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 2009.

24- عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون – الجزائر، 2009.

25- عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2011.

26- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

27- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية (سير الحسابات وتطبيقاتها)، PAGE BLEUES. ،2011.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

28- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، دليل تطبيقات للحسابات مدعم بأمثلة والشرح، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزء الأول، بسكرة – الجزائر،2006.

29- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات المركزية،بن عكنون- الجزائر،2005.

30- مليكة زغيب- ميلود بوشنقير،التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2010.

31-مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي الجديد SCF المحاسبة المالية، الطبعة الأولى ،الإطار التصوري، مزوار للنشر، الجزائر، 2008.

32- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

33- وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

34- يحي محمد أبو طالب، معايير التقارير المالية الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية، شركة ناس للطباعة، مصر، 2006.

**باللغة الاجنبية:**

1-Brumocolmant, Pierre Armand, Michel, Hubert Tendeur, Comptabilité Financièr, peapson Education, Paris, 2008.

2-saheb bachacha, pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché, edition el- houda, alger,2003

3-tazdaitali,maitrise du système comptable financier, première édition ,édition ACG ,Alger, 2009.

**ثانيا: الرسائل و المذكرات**

1- أمينة برزوق، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، 2011-2012.

2- بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق، قسم علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009، 2010.

3- سوسن زيرق، الإفصاح المحاسبي عن قرض الإيجار في النظام المحاسبي المالي، دراسة حالةELID EURO بسكيكدة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت سكيكدة 1955 ، 2012

4- شعيب شنوف، "الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي الدولي" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007.

5- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه دولة في علوم التسيير، جامعة الجزائر،2007-2008.

6- طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.

7-عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديدSCF، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة و التدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، ماي 2009.

8- عبد القادر بكيحل، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية IFRS IAS في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، 2008-2009.

9- عبد القادر روتال، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبة والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2008-2009.

10- عبد الكريم شناي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008، 2009.

11- عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على محتوى المعلوماتي للقوائم المالية دراسة حالة مجمع رياض سطيف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط،2005، 2006.

12- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدوليةبالتطبيق على حالة الجزائر ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.

13- محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، دراسة حالة الجزائر- مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية، 2008- 2009.

14- نور الدين جرد، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول – حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2008 -2009 .

**ثالثا: الملتقيات و المؤتمرات**

**1**- أحمد مخلوف ، مداخلة بعنوان:" أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي للشركات وعلاقتها بتوليد تقارير مالية عالية الجودة"، الملتقى الدولي الأول حول:" النظام المحاسبي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق "، القطب الجامعي الجديد ، الشط ، المركز الجامعي الوادي يومي 17-18 جانفي 2010.

**2**-الزين منصوري، مداخلة بعنوان:" أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و أبعاد الإفصاح و الشفافية، دراسة تحليلية تقييميه للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول: "النظام المحاسبيالمالي في مواجهة معايير المحاسبة IFRS -IAS و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي " كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 12.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**3**–العربي تيقاوي، مداخلة بعنوان": النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية"، الملتقى الدولي حول :"النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS– IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ، البليدة – يومي 13 –14 ديسمبر 2011.

**4**–إسماعيل علوي– عبدالحليم سعيدي،مداخلة بعنوان:" اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساءمبدأ الإفصاح و الشفافية في إطارحوكمة الشركات والحد من الفساد المالى و المحاسبي"، الملتقى الوطني حول:" حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر –بسكرة، يومي،6–7 ماي 2012.

**5**–بن رجم محمدخميسي،مداخلة بعنوان:" الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب –البليدة.

**6**–توفيق جوادي، مداخلة بعنوان: "إصلاح الإطار المحاسبي وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية"، المؤتمر العملي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة– الجزائر، يومي 29و30 نوفمبر 2011.

**7**–توفيق جودي – بلقاسم بن خليفة – مفيد عبد اللاوي ، مداخلة بعنوان:" إصلاحالإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية" المؤتمر العلمي الدولي حول: "الاصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة– الجزائر، 29– 30 نوفمبر، 2011.

**8**–ريحان الشريف، مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21 – 22 نوفمبر 2007.

**9**– رشيد بوكساني– نسيمة أوكيل– حمزة العرابي ،مداخلة بعنوان: "مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة"، الملتقى العلمي الدولي حول:"النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات وآفاق"، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، يومي 17–18 جانفي 2010.

**10**- رحيم حسين-زوينة بن فرج، مداخلة بعنوان": قائمة التدفقات النقدية مدخل رئيسي في تطوير النظام المحاسبي في الجزائر"، الملتقى الدولي الأول حول:" النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) التحدي"، جامعة سعد دحلب-البليدة. يومي13-14 ديسمبر 2011.

**11**- عبد الرزاق خليل- نعيمة عبدي، مداخلة بعنوان:" قرض الإيجار laesing في الجزائر في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد" الملتقى العلمي الدولي حول:"النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات وآفاق"، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

**12**- عبد القادر دبون- محمد الهاشمي حجاج ، مداخلة بعنوان : "أهمية المعلومات المالية والمحاسبة وأثرها على بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر "، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011 .

**13**- عبد القادر دشاش-حواد منيسة جمال، مداخلة بعنوان :"قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع (iASO7 )بناء وتحليل جدول تدفقات الخزينة، دراسة حالة مطاحن الواحات" المؤتمر الدولي العلمي حول:" الإصلاح المحاسبي في الجزائر" جامعة قاصدي مرباح ورقلة- الجزائر، يومي 29 و30نوفمبر 2011.

**14**- محمد متناوي- علي عزوز، مداخلة بعنوان:"متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي"،الملتقى الدولي الأول حول:" النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية" المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

**15**- محمد قوجيل- محمد بن مالك حسان، مداخلة بعنوان: "تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي و تطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية" ، المؤتمر الدولي العلمي حول:" الإصلاح المحاسبي في الجزائر" جامعة قاصدي مرباح ورقلة- الجزائر، يومي 29 و30نوفمبر 2011.

**16**- مختار مسامح، مداخلة بعنوان:" النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCFفي ظل معايير المحاسبة لدولية تجارب، تطبيقات وأفاق، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، يومي17-18 جانفي 2010.

**17**- مرزوقي مرزوقي،مداخلة بعنوان:" التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود (أسباب تباين وتقييم التناسق) "، الملتقى الدولي الأول حول النظام المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب ، تطبيقات وآفاق) ، القطب الجامعي الجديد الشط ، المركز الجامعي بالوادي ، يومي 17-18 جانفي 2010 .

**18**- : مرزوقي مرزقي- محمد حولي، مداخلة بعنوان " مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول" الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

**19**- نصر رحال-مصطفى عوادي، مداخلة بعنوان:"النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (مع دراسة حالات)، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات وآفاق NSCF، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

**20**- نور الدين مزياني – محمد الصالح فروم ، مداخلة بعنوان :"المعايير المحاسبة الدولية و البيئة الجزائرية مقومات ومتطلبات التطبيق" ، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCFفي ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات وآفاق ، القطب الجامعي الجديد ، الشط ، المركز الجامعي الوادي يومي 17-18 جانفي 2010 .

**21**- يحي سعيدي، لخضر أوصيف، مداخلة بعنوان: أهمية تطبيق معايير الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13و14 ديسمبر 2011.

**رابعا: المجلات**

1- أحمد زغدار ، محمد سفير ، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)، مجلة الباحث – عدد 7، جامعة الجزائر، 2009-2010.

2- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر، 2009، جامعة بسكرة.

3- صالح مرازقة -فتيحة بوهرين، المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 6،، جامعة منتوري قسنطينة، 2010.

4- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر (IAS-IFRS)، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس.

5- مداني بن بلغيث، لإشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر" مجلة الباحث، العدد 01 ، 2002.

6- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مقال منشور في مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الرابع، جامعة باتنة- الجزائر، ديسمبر 2008.

**خامسا: القوانين و التشريعات**

**1**-القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية، العدد74، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

**2**-القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19 ، المؤرخ 25 مارس 2009.

3- القرار 1975/06/23 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

4- المخطط المحاسبي الوطني المتضمن الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 1975/04/29.

**5**-المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق ل 07-ابريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية، العدد 21، الموافق 8 ابريل 2009 .

**6**-المرسوم التنفيذي رقم 8-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية،العدد27 المؤرخ26 مايو 2008.

**7**-تعليمة وزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2008 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010