الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر

في شعبة علوم إقتصادية تخصص محاسبة و جباية

بعنوان

المحاسبة العامة و فق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية

دراسة حالة مصنع الإسمنت سعيدة و شركة الأشغال العمومية

من إعداد الطلبة:

- ✓ طاهر عبدالقادر
- ✓ سعيد الطيب

تحت إشراف الأستاذة:

- صرصار ف

أعضاء لجنة المناقشة:

- ✓ الأستاذ..... رئيسا
- ✓ الأستاذ..... مشرفا
- ✓ الأستاذ..... ممتحنا
- ✓ الأستاذ..... ممتحنا

السنة الجامعية :

2014/2013

مقدمة عامة:

إن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول دفع الشركات المتعددة الجنسيات إلى المطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم.

وفي أوائل السبعينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة

على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان تمثلت

في معايير المحاسبة الدولية، وذلك تجاوبا مع توسع أنشطة التجارة حول الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم.

ومن أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، حاولت الجزائر ومنذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

طرح الإشكالية:

مما سبق تبرز إشكالية هذا الموضوع كالتالي:

- ما هي أهم الأسباب و الدوافع التي فرضت الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؟

لمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نتيجة لتطور المحاسبة؟
- وهل المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لمتطلبات التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر؟
- ما هو النظام الجديد الذي انتهجته الجزائر في إطار أعمال الإصلاح المحاسبي؟

الفرضيات:

وللإجابة على الإشكالية والأسئلة المقترحة وضعنا الفرضيات التالية:

1-تعتبر المعايير المحاسبية كنتيجة لتطور المحاسبة.

2-إن المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يستجيب لمتطلبات التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق.

3-اعتمدت الجزائر في إطار الإصلاح المحاسبي نظام محاسبي مالي جديد يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية.

المنهج المستخدم:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي عند تناولنا لنشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي وعند إعطاء فكرة موجزة حول معايير المحاسبة الدولية ومختلف الهيئات القائمة عليها، وكذلك المنهجين التحليلي عند

دراستنا للمخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

دوافع اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- الاهتمام بالمجال المحاسبي.
- البحث عن نوع جديد من الدراسات المحاسبية.
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامنه مع التغير الحاصل في الأنظمة المحاسبية بالجزائر وهذا بتبنيها لفكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي جاء ليطور نظام المحاسبة في الجزائر

وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية.

أهداف الدراسة:

- محاولة إبراز فصول التطور التاريخي الذي عرفته المحاسبة في ظل مسايرتها للأنشطة الاقتصادية.
- محاولة التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية والهيئات القائمة عليها.
- التطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي.
- محاولة تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد وإبراز أهم التغيرات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني.

خطة البحث:

وللإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة، فقد تم تقسيم البحث إلى مقدمة، أربعة فصول، خاتمة، تضمنت المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي، سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهداف الدراسة، المنهج المستخدم...الخ.

مفاهيم عامة حول المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي الوطني

الفصل الأول:مفاهيم عامة حول المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي الوطني

المبحث الأول :ماهية المحاسبة

المطلب الأول :مفهوم وتعريف المحاسبة

المطلب الثاني :المبادئ الأساسية للمحاسبة

المطلب الثالث فرضيات ووظائف المحاسبة

المطلب الرابع :فروع المحاسبة

المبحث الثاني :معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول :نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

المطلب الثاني :لجنة معايير المحاسبة الدولية

المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثالث: المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الأول :نشأة وتطور المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني :أهداف وأقسام المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثالث :خصائص المخطط المحاسبي الوطني

الفصل الثاني:الإصلاح المحاسبي وفق المعايير الدولية

المبحث الأول: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الأول: النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني: النقائص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني

المبحث الثاني: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي

المطلب الأول: أعمال اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني : : أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

المطلب الثالث : الاختيار الجزائري للإصلاح

المبحث الثالث : عرض الإطار العام لمشروع النظام المالي المحاسبي الجديد

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي وتنظيم المحاسبة.

المطلب الثاني : قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

المبحث الرابع: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة1975

المطلب الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي و أهم التطورات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني : الأصول الثابتة المعنوية والمادية و المخزونات

المطلب الثالث : الإعانات العمومية و عقود الإيجار و مؤونات الأخطار و التكاليف

المطلب الرابع: القوائم المالية

الفصل الثالث :المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الميزانية

المطلب الأول: عناصر الميزانية

المطلب الثاني: أنواع الميزانيات

المطلب الثالث: الحســـــاب.

المبحث الثاني: الدفاتـــر المحـــاسبية

المطلب الأول: دفتر اليومية

المطلب الثاني: دفتر الأستـــــــــاذ

المطلب الثالث: ميزان المراجعة

المبحث الثالث: الإطار التقني للنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: حسابات الميزانية

المطلب الثاني: حسابات التسيير

المطلب الثالث: الأعمال المحاسبية في نهاية السنة

الفصل الرابع : دراسة حالة "مصنع الإسمنت و مؤسسة الأشغال العمومية سعيدة "

المبحث الأول : دراسة ميدانية الأولى

المبحث الثاني: دراسة ميدانية ثانية

مقدمة الفصل:

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المحاسبة على المستوى الاقتصادي، والدور الذي تلعبه في مختلف

الالات في تطوير المشاريع الإقتصادية ذات الطابع الحيوي، خاصة وأن الكثير من الأطراف الاقتصادية يفتقدون لمعرفتهم بأصول علم المحاسبة الذي يحتل مكانة هامة ضمن المجال الإداري في الوقت الحاضر والذي بدونه يتعذر على المؤسسات والشركات أداء وظائفها على أكمل وجه.

فمن الضروري الإجابة على العديد من التساؤلات الأساسية والضرورية والتي أدرجناها ضمن الفصل الأول، والمتعلقة بماهية المحاسبة المالية من خلال التطرق إلى مفهومها وتعريفها وتبيان أهميتها وأهدافها، وكذا المعايير المحاسبية الدولية والهيئات المكلفة بإعدادها ومن ثم يتم إبراز الجانب الفعال للمحاسبة من خلال التعرف على المخطط المحاسبي الوطني.

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول :ماهية المحاسبة .

المبحث الثاني :معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثالث :الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الأول : ماهية المحاسبة

لقد كان لقيام الثورة الصناعية في أوربا، وتدفق رؤوس الأموال نحو الصناعة انعكاسات هامة أدى إلى ضرورة البحث في تطوير الأساليب والنظم المحاسبية قصد تحقيق الهدف الأول وهو إحكام الرقابة، خاصة في المشاريع الصناعية الكبرى التي تواجه مشاكل إدارية تتعقد يومًا بعد يوم، وكذا هدف رسم السياسات السلبية مع تجنب أخطاء الماضي.

لهذا تعتبر المحاسبة أداة لا يمكن الاستغناء عنها من أجل التسيير الناجح لمختلف المؤسسات، وفق قيود وشروط محددة تستوجب استعمال مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد في تحليل العمليات المالية والمحاسبية عند حدوثها وتسجيلها على أساس الوثائق المثبتة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها في الوقت المناسب وبصورة سليمة، حتى تتمكن إدارة المؤسسة من تسييرها بكفاءة ونجاح.

المطلب الأول :مفهوم وتعريف المحاسبة

لقد وردة عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بمفهوم المحاسبة، سنحاول أن نورد بعض التعاريف التي توضح مفهوم المحاسبة الذي أورده بعض الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة، وكذلك بعض التعاريف الصادرة عن بعض الجمعيات العلمية والمعاهد المتخصصة في المحاسبة.

تعريف1 :

المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة[1].

تعريف2 :

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA)المحاسبة بأنها :

"عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها "[2].

تعريف3 :

المحاسبة هي مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة، ومدى تأثيره على هيكلة أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة هي عمومها السنة المالي[3].

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2004 ،ص113

[2] رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفا ، الأردن ، الطبعة الأولى، سنة 2000 ، ص 13

[3] أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999 ،ص13

تعريف4

المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية تلك الفترة[1].

المطلب الثاني :المبادئ الأساسية للمحاسبة

ترسم المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد القوائم والبيانات المالية، والمبادئ المحاسبية هي تعميمات أو إرشادات توجيهية عامة لما يجب أن يتبعه المحاسب في ظرف أو موقف معين وهي من صنع الإنسان تطورت عبر السنين لاستخدامها كأداة عملية تساعد في حل المشاكل المحاسبية، وتتصف بالشمول والملائمة وبالقابلية للاستخدام في معظم المشروعات الاقتصادية، وهذه المبادئ خلافا للقوانين الرياضية والعلمية لم تشتق علميًا، لذا يعاد النظر فيها باستمرار ويجري تعديلها لتتماشى وظروف البيئة الاقتصادية المحيطة بتطبيقها واستخدامها.

في رأي مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هناك أربعة مبادئ محاسبية مشتقة من الفروض المحاسبية و هي:

- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ الاعتراف بالإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛
- مبدأ الإفصاح الشامل.

أولا :مبدأ التكلفة التاريخية

بموجب هذا المبدأ فإن التكلفة هي أفضل أساس لتقييم موجودات المنشأة، وتتضمن التكلفة جميع النفقات والمصروفات التي تكبدتها المنشأة في الحصول على الأصل وحتى أصبح جاهزًا للاستعمال في مكانه المخصص له بالمنشأة، ومن أجل الغرض الذي أمتلك من أجله، وبذلك فهي تشمل ثمن الشراء بالإضافة إلى جميع مصروفات الشراء من عمولة ونقل وشحن وتأمين وجمارك ومصروفات التركيب والإشراف والتجارب،وهناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية، وهذا يعني يجب أن تعد هذه القوائم المالية وفقا للتكلفةالحقيقية للحصول على هذه العناصر، وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغير كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها، ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة

[1] خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، سنة 2003 ، ص9

بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للصحة والتحقق، وغير خاضعة للحكم الشخصي.

وبالرغم من كل ما تقدم، فإن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يواجه عدة انتقادات وبخاصة في حالة التضخم، حيث أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية، وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمنشآت الاقتصادية، فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.[1]

ثانيا :مبدأ الاعتراف بالإيراد

يمكن تعريف الإيراد بأنه التدفق الداخل الذي يؤدي إلى زيادة أصول المنشأة أو إلى نقص في المطلوبات أو الاثنين معا، وذلك نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات، وكذلك التدفقات الناجمة عن استخدام موجودات المنشأة كالإيجارات والفوائد الدائنة خلال السنة المالية.

والإيراد هو المقياس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع السلع وتقديم الخدمات، ويقاس الإيراد بالنقدية أو ما يعادلها من قيمة للشيء المستلم مقابل السلع والخدمات المباعة، ويشمل أيضا الأرباح الناتجة عن بيع أو تبادل أصول غير النقدية، بالإضافة إلى الأرباح الناتجة عن التسويات المرجحة للالتزامات.

و القاعدة العامة أن يعترف بالإيراد عند نقطة البيع، وقد يعترف به عند استلام الثمن أو عند الإنتاج أو بعد نقطة البيع، وهناك شرطان للاعتراف بالإيراد:

- أن يكون قد تحقق أو قابل للتحقق؛
- أن يكون قد اكتسب.

والاعتراف بالإيراد يتمثل في عملية إثبات المعاملات في السجلات المحاسبية والقوائم المالية[2].

ومما تجدر الإشارة إليه أن هناك أساسان من الأسس الواجب إتباعها عند تحقق الإيراد أو المصروف وهما:

1. الأساس النقدي:

ويقضي هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالإيراد عند استلام النقدية وكذلك المصروف عند دفع النقدية، وبموجب هذا الأساس فإن صافي الربح هو الفرق بين الإيرادات المقبوضة نقدا و المصاريف المدفوعة، أي أنه يمثل صافي الربح النقدي.

يستخدم هذا الأساس في محاسبة المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمهندسين والمنضمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح كالنوادي والجمعيات الخيرية وكذلك في حالة البيع بالتقسيط.

---

[1] نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمد الخلايلة، مبادئ المحاسبة، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999 ، ص42 -43

[2] نفس المرجع، ص 43

2. أساس الاستحقاق:

ويعني هذا الأساس تحميل كل فترة مالية بجميع ما يخصها في إيرادات تم اكتسابها وتخص هذه الفترة سواء قبضت أم لم تقبض ومن مصاريف ونفقات تخص الفترة دفعت أم لم تدفع.

وبموجب هذا الأساس فإن لكل فترة مالية شخصية قائمة بذاتها ومستقلة عن الفترات الأخرى مما يتيح تصوير نتيجة أعمال تلك الفترة المالية بشكل صحيح و فعلي، إضافة إلى أن عملية المقارنة بين السنوات المالية تكون أسهل، وإمكانية فرض الرقابة أفضل[1].

ثالثا :مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات

لقد نشأ هذا المبدأ انسجاما مع التطبيق العملي لفرض الفترة المحاسبية أو تقسيم عمر المشروع إلى فترات دورية متساوية، حيث يقوم هذا المبدأ على تحديد صافي دخل المشروع لفترة زمنية معينة(سنة مالية غالبا)وذلك بمقارنة المصاريف التي تكبدها المشروع خلال تلك الفترة مع الإيرادات التي تولدت عن هذه المصاريف، أي نطرح من الإيرادات الكلية جميع المصاريف المستنفذة في سبيل تحقق الإيراد لنفس الفترة المالية[2].

رابعا :مبدأ الإفصاح الشامل

يعتبر الإفصاح في الوقت الراهن من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تسهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية في ظل المبادئ القائمة، وينص هذا المبدأ على أنه يتوجب على إدارة الشركة نشر كافة المعلومات المالية الضرورية في تقريرها المالي السنوي بشكل تام وكامل والتي تجعل القوائم المالية واضحة ومفهومة لقرائها مع عدم جواز حذف أي معلومات جوهرية[3].

المطلب الثالث :فرضيات ووظائف المحاسبة

أولا :فرضيات المحاسبة

على الرغم من أن كلمة الفرض أو الافتراض تعني إمكانية صحة هذا الأمر أم عدم صحته، إلا أن هناك إجماع محاسبي على صحة الفروض المحاسبية إذ أن الفرض المحاسبي هو افتراض يتسم بالصحة والسلامة والقبول العام كإطار تمهيدي للوصول إلى الحقيقة العلمية المؤكدة بالبراهين، وكما يسجل للفروض المحاسبية قابليتها للتطوير والتغيير تبعا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية للبيئة المحيطة بالمنشأة، لا سيما وأن النظام المحاسبي نظام مفتوح يتأثر بالبيئة المحيطة به ويؤثر بالبيئة المحيطة بها.

---

[1] رضوان محمد العنان، مرجع سابق، ص40

[2] حسام الدين مصطفى الخدش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثانية، سنة1998 ص27.

[3] رضوان محمد العنان، مرجع سابق، ص42

وعموما فإن أكثر الفروض المحاسبية قبولا هي:

- الاستقلالية؛
- الاستمرارية؛
- الفترة المحاسبية؛
- وحدة القياس النقدي.

1.الاستقلالية:

يستند هذا الافتراض إلى حقيقة مفادها استقلالية المشروع(أو الوحدة الاقتصادية) عن مالكيها أو الذين يتولون إدارتها، لذا ينظر إلى المشروع باستقلالية وفصل كامل عن مالكيه وإدارته ماليا وقانونيا واجتماعيا

وغيرها، وانطلاقا من الاستقلالية المالية للمشروع عن المالية للمالكين واستقلالية الشخصية المعنوية عن شخصية أصحاب المشروع تم استنتاج ما يسمى بالمعادلة المحاسبية التي تستخدم عند تحليل العمليات المالية والتي تفيد أن:

الأصول =الالتزامات+ حقوق الملكية.

إن ملخص هذه المعادلة مفاده أن موجودات أو ممتلكات المشروع تساوي بالتأكيد التزامات المشروع تجاه الغير وتجاه أصحاب المشروع، الأمر الذي يعني أن جميع الأصول والالتزامات والحقوق المتعلقة بصاحب المشروع و لا تتعلق بالمشروع ذاته يتم تجاهلها وعدم ذكرها في دفاتر المشروع وسجلاته.

2. الاستمرارية:

يفيد هذا الفرض أن المشروع مستمر في عملياته إلى أمد غير محدود ما لم تظهر أدلة موضوعية ودلائل تثبت عكس ذلك، كما هو الحال عند تصفية المشروع أو دمجه بآخر حيث ينهي ذلك استمرارية المشروع، وهذا يفيد كثيرًا في الجوانب العلمية إذ لا نجد محاسبا يذكر في القوائم المالية ما يمكن الحصول عيه في حالة تصفية الشركة وهذا ما يستدعي أيضا تسجيل الأصول الثابتة وامتلاكها عبر عدة سنوات عوضا عن امتلاكها لسنة واحدة[1]

3. الفترة المحاسبية:

بم أن استمرارية المشروع هي أحد الفروض المحاسبية التي تفترض أن حياة المشروع مستمرة ما لا نهاية أو على الأقل إلى عدد كبير من السنوات، فإن هذا الأمر يقلق المستثمر (صاحب المشروع) لأنه من غير المنطقي أن ينتظر حتى ينتهي عمر المشروع ليتعرف على صافي دخله أو ما حققه الاستثمار في هذا المشروع، لذلك تم افتراض تقسيم عمر المشروع الاقتصادي إلى فترات زمنية متساوية و متتابعة ثم التعارف على أن

[1] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، مرجع سابق، ص24 .

تكون الفترة الزمنية الواحدة سنة ميلادية تسمى الفترة المحاسبية أو السنة المالية يتم خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات، بهدف تحديد الضريبة المستحقة على المشروع وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدى

النجاح والنمو الذي حققه المشروع، إضافة إلى إعطاء صورة عن واقع المشروع بهدف تطويره وتنميته وتعزيز نقاطه الايجابية ومعالجة جوانبه السلبية.[1]

4.وحدة القياس النقدي:

تعتمد هذه الفرضية على أن وحدة النقود هي أفضل وسيلة لقياس العمليات التجارية ومقارنتها، حيث يمكن تسجيل هذه العمليات بلغة رقمية تترجم القيمة النقدية لهذه لعمليات وبخاصة أنها العامل المشترك لعمليات المنشأة جميعها، وعليه يمكننا إجراء المقارنة بين سنة وأخرى على أساسها .ومن عيوب هذه الفرضية أنها تعتمد على ثبات الوحدة النقدية بين فترة زمنية وأخرى، وهذا ما أثبتته السنوات الأخيرة من تذبذبات الأسعار في القوة الشرائية لوحدة لنقود، وكذلك فإنها تفيدنا عند إعداد التقارير، حيث تعتمد دون سواها من وحدات القياس الأخرى لقياس الوزن أو الطول أو اعتماد العدد. [2]

ثانيا :وظائف المحاسبة

للمحاسبة عدة وظائف من بينها[3] :

1. الوظيفة القانونية:

تنص المادة 90 من القانون التجاري" كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة التاجر يجب عليه مسك الدفاتر ليسجل العمليات المحاسبية"، لذا فإن القانون التجاري نص على أن مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية قانونية، كما أن تحديد الوعاء الضريبي يتم انطلاقا من النتائج المدونة على مستوى المحاسبة.

2. الوظيفة التسييرية:

تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، كما تساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية والبشرية، وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير.

---

[1] حسام الدين مصطفى الخطاش وآخرون، مرجع سابق، ص25 .

[2] حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999 ، ص26 .

[3] بوبعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1999 ، ص13 .

المطلب الرابع :فروع المحاسبة

للمحاسبة عدة فروع نذكر منها:

1. محاسبة المؤسسة:

وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات، لا سيما الاقتصادية منها، خدمية كانت أو إنتاجية خاصة كانت أو عمومية، ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع منها كما يلي[1] :

أ) المحاسبة المالية:

ويطلق عليها البعض لفظ" العامة"والبعض الآخر لفظ" المعمقة" وتعني مجموعة من الإجراءات والوثائق والمستندات الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة على امتداد السنة المالية الواحدة، قصد تقويمه وإثبات أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة استنادا إلى نظام محاسبي موحد" دليل محاسبي وطني"، يكفل تجانس المعالجة المحاسبية بين جميع المتعاملين الاقتصاديين، ومن هنا كانت تسميتها ووضعيتها من حين لآخر، وهي محاسبة عامة لأنها تسري على تقويم النشاط العام للمؤسسة على امتداد السنة المالية، وهي محاسبة معمقة لأنها تقوم بكل هذه الأمور وتضطلع بمجمل هذه المهام استنادا إلى دليل(مخطط)محاسبي وطني موحد، بمعنى تعميق آليات المعالجة المحاسبية لمجريات أحداث النشاط العام للمؤسسة وفق نصوص ومحتويات هذا الدليل.

ب) المحاسبة التحليلية:

ويطلق عليها البعض عبارة" محاسبة التكاليف "والبعض الآخر" محاسبة الاستغلال"، وتعني مجموعة من الإجراءات والتقنيات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة (أسبوع، شهر،ثلاثي...) ، قصد تقويم المنتجات أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة، ومراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) من جهة أخرى، من هنا كانت تسمياته المختلفة، فهي محاسبة تحليلية لأنها تنصب على تحليل نشاط المؤسسة عبر وظائف ومراكز تكاليفية لغرض مسايرة آلية تجميع التكاليف ضمن هذه الوظائف أو المراكز أو الأنشطة الجزئية، وبالتالي تحميلها إلى المنتجات أو لخدمات المتوجة للنشاط العام، وهي محاسبة التكاليف لأنها تكرس كل مسعاها لمسايرة التكاليف الموافقة للمنتجات أو الخدمات المؤدا ت، وبالتالي حسابها بصورة دقيقة لا سيما الفعلية منها، أي التي حدثت في الزمن الماضي، وهي محاسبة استغلال لأنها تستهدف مراقبة شروط التشغيل الداخلي(الاستغلال) لإعادة لنظر في آلية سير النشاط على مستوى مراكز التحليل المتاحة في المؤسسة، وبالتالي ترشيده.

[1] أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2002 ، ص26

المبحث الثاني :المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت في منتصف السبعينيات للقرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية، واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة .فتعددت وتناقضت المعالجات المحاسبية لنفس الظاهرة في الشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى، وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني، ناهيك عن الاختلاف الكبير على المستوى الدولي.

وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة وضع معايير دولية محاسبية تلقى القبول العام، وتسهل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

المطلب الأول :نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

أولا:ماهية المعايير المحاسبية الدولية

بفعل تطور التبادلات التجاري بين الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف الدول، أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية لهذه الشركات و فروعها أمرا عسيرا، وأصبح من الصعب كذلك تقييم أداء الشركات وفروعها مختلفة في تلك الدول.

وقد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية، تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل والصعوبات، وتحظى باعتراف من طرف الشركات الكبرى ومن طرف الدول.

"فالمعايير المحاسبية تعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية ".[1]

وتظهر الحاجة للمعايير المحاسبية من خلال :[2]

- تحديد وقياس الأحدث المالية للمنشأة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم؛
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار؛

---

[1] محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس، ص48.

[2] حكمت أحمد الراوي،المحاسبة الدولية، دار حنين، الأردن، سنة 1995 ، ص47.

- عملية اتخاذ القرار، وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار المناسب.

أما الجوانب في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى[1] :

- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد يؤدي إلى المنشآت لاستخدام طرق متباينة وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة؛
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية، وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين؛
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة، وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل؛
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين، وكذلك الدارسين وغيرهم.

ثانيا :نشأة المعايير المحاسبية الدولية[2]

لقد عرف العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورا اقتصاديا واجتماعيا وتشابكا في العلاقات التجارية الدولية، مما أدى بالمنظمات المحاسبية الدولية والدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية والشركات الدولية التي تكون متشابهة في القياس والتي تأثر على المؤسسة وطريقة عرض قوائمها المالية، ونتيجة لكل هذه، تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام1973 أسندت إليها عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي وقد تم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين في 10 دول هي:أستراليا،كندا، ألمانيا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية وقد تم انضمام حوالي 50 دولة أخرى إلى هذا المجمع.

[1] حكمت أحمد الراوي، نفس المرجع، ص47.

[2] نفس المرجع، ص53.

ثالثا :أهمية المعايير المحاسبية الدولية

نظرت اللجنة في إصدار المعايير الدولية أهمية تتلخص كالتالي[1] :

- جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية؛
- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال:

-توحيد الطرق التي تم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة؛

-إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين.

- أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية وإذا لم تكن تتلائم، فإن المعايير المحاسبية القطرية هي التي يعمل بها؛
- إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج القطر؛
- الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين الأكاديميين والمهتمين في هذا المجال؛
- تساعد الدول القطرية إلى الأخذ بما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي.

رابعا :أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية[2]

1.إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد و تجهيز القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا.

2.العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة، والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك؛
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنضمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الإلزام.

---

1 حكمت أحمد الراوي، نفس المرجع، ص54

2 وصفي عبود جربوع، ما إ عبد الله حلمي، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2002 ، ص22

المطلب الثاني:لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC

أولا :نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة،تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التوصيل المالي حول العالم .لقد شكلت اللجنة في عام1973 نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة

وأيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية.

ومنذ 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب،كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في الكثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من 13 بلدا(أو مجموعات من البلدان) معينين من قبل مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، ومن 4 منضمات مهتمة بوضع التقارير المالية .يمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثل أو اثنين ومستشار في لحضور اجتماعات المجلس، وتشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضم وفده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في الصناعة وشخص آخر من العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير.

وأنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري، دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة وفي الأعمال ومستخدمين آخرين القوائم المالية، ودور هذا المجلس الاستشاري هو تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، ومن بين أشياء أخرى القيام بها[1] :

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة أن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها؛
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله؛
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى؛

- الحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها؛
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.

يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، سنة 2000 ، ص19

الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري في المشاركة أو التأثير على هذه القرارات.

ثانيا:أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية تحدد وفق الإستراتيجية المسطرة من قبل اللجنة،

مراعية في ذلك التنظيمات المحاسبية لكل دولة.

1.أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية[1] :

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير و الإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

2.إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية:

أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات كما أصدر المجلس إطار لإعداد و عرض القوائم المالية ليساعد في[2] :

•تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية، وفي المعايير المحاسبية الصادرة؛

•تشجيع اتساق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية.

كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكثير من أجل تحسين و زيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم ويتم استخدامها فيما يلي:

- كأساس للمتطلبات الوطنية المحاسبية لكثير من البلدان؛

-كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلبات خاصة بها (بما في ذلك بلدان صناعية رئيسية وعدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين، وبلدان عديدة في آسيا و أوروبا)؛

-في بورصات الأسهم والسلطات المنظمة التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بعرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية؛

-من قبل عدد متزايد من الشركات نفسها.

طلبت المنضمة الدولية من لجان الأوراق المالية(الإيسكو) توفير معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل متبادل للاستخدام في عرض الأوراق المالية متعددة الجنسيات .إن عدد من أسواق الأسهم تسمح أو تطلب من

1. حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العالمية الدولية-دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، سنة 2000 ، ص 36.

2. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبة الدولية، عمان، سنة1999 ، ص19.

مصدري الأوراق المالية الأجانب عرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن حقيقة تطابق قوائمها المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أنجزت اللجنة الدولية المعايير خلال سنة 1998 آخر مشاريعها الرئيسية، وهو برنامج أعمال لتطوير هذه المعايير الذي يعتبر انجاز تاريخي وهام لمعدي ومستخدمي البيانات المالية .وقد بينت الأحداث التي شهدتها الأسواق المالية مؤخرا الحاجة الماسة والعاجلة لإجراء تحسينات على علم المحاسبة وما يتعلق به على النطاق العام، وسيتم ذلك من خلال المعايير المحاسبية التي تم من خلالها حتى تاريخ إيجاد القاعدة العريضة لهذه التحسينات من خلال مستواها العالي وما سينعكس ذلك على شفافية ما تظهره تلك البيانات وقابلية ما تظهره لأغراض أعمال المقارنة والإفصاح.

وفي أكتوبر 1998 طلبت الدول الصناعية للجان الأوراق المالية أن تجري من حين لآخر تقييم لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثالث :مجلس المعايير المحاسبية الدولية

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCالكثير برغم القيود التي يفرضها هيكلها عليها، ومع ذلك ففي ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية، والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال، والضغط المتزايد من أجل مجموعة واحدة من معايير محاسبية المتناغمة دوليا، اعتقد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC أنه من الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي يتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفاعلية.

وفي هذا الصدد تم تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها (مؤسسة –Fondation)حيث تتشكل هذه الهيئة من (19) إداريا (Trustees)،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:

- 06أعضاء من أمريكا الشمالية؛
- 06أعضاء من أوروبا؛
- 04أعضاء من آسيا؛
- 03أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن (05) أعضاء من بين (19) عضوا يترك تعيينهم للفيدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC)، شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستخدمي القوائم المالية والجامعيين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الإداريين لمدة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة .

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تحت كنف IASC-F ويتشكل من (14) عضوا يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم بحيث يشغل (12) عضوا من بينهم المهام بوقت كامل، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا.

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمسة سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، شريطة أن يتحرر الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، وخصوصا إذا كان لهذه العلاقات التأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير .ويكلف مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية[1] :

1 . مدني بلعيدي، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية" بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم ،الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2004 ، ص130

-إعداد، نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولية؛

-نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع معايير المحاسبية الدولية الجارية؛

-إعداد إجراءات معاجلة التدخلات(commentaires) ؛

-تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛

-القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع متباين.

وقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى في جلسة فنية في أفريل 2001 ، وأثناء هذا الاجتماع وافق على قرار بتبني مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة، الصادرة عن مجلس الإدارة للجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC السابق وتفسيراتها، وأعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديدIASB أيضا أن أمناء مؤسسةIASC وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB ب"**معايير التقارير المالية الدولية**" (IFRS)،مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة ب" **معايير المحاسبة الدولية** " (IAS).ويفترض أن هذا التغير قد أحدث من أجل تمكين المجلس من التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة بواسطته و تلك التي ورثها عن مجلس IASCالسابق. [1]

1 طارق عبد العال حماد، دليل الحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الجديدة، الدار الجامعية، مصر، سنة 2006 ، ص34 - 39.

المبحث الثالث :المخطط المحاسبي الوطني

بناء على النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر، أوجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار الفرنسي الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة ورغباتها، لهذا قامت وزارة المالية سنة 1972 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة تمثلت في إعداد مخطط محاسبي جديد، سمي هذا الأخير بالمخطط المحاسبي الوطني، والذي أعلن عنه بموجب المرسوم75-35المؤرخ في 29أفريل 1975 ، وهو يتضمن إدراج مقاييس تسييرية من نوع جديد، تمكن من التسيير الجيد للمؤسسة الاقتصادية والرقابة على ذلك.

كما يمكن من تحديد مفاهيم ومؤشرات جيدة تربط محاسبة المؤسسات بالمحاسبة الوطنية، وهذا من أجل تحقيق توافق وانسجام بين التخطيط والتسيير والرقابة.

فالمخطط المحاسبي الوطني يعالج بصفة إجمالية كل من النطاق المفاهيمي العام لهذا المخطط، أهداف المحاسبة، مستعملي المعلومة المحاسبية والمؤسسات التي تخضع لهذا المخطط.

المطلب الأول :نشأة وتطور المخطط المحاسبي الوطني

كانت الجزائر إلى غاية سنة 1975 تابعة في نظامها المحاسبي للمخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1957 ، وذلك بحكم الاستعمار الفرنسي للجزائر.

فالمخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 كان يستجيب لاحتياجات الاقتصاد الليبرالي المنظم بواسطة السوق، هذه النظرة لم تلبي احتياجات الاقتصاد الاشتراكي وسياسة التخطيط التي انتهجتها الجزائر .[1]

وعلى ذلك في 29 أفريل 1975 وضعت الدولة الجزائرية مخططا محاسبيا وطنيا معلنة بذلك استقلالها المحاسبي من جهة، وبناء جهاز محاسبي يستجيب لروح وتوجهات اقتصاد البلاد من جهة ثانية .[2]

كما يحدد المرسوم75- 35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 كيفية تطبيق المخطط المحاسبي أي تنظيم، ضبط، تنسيق وتسوية المعلومات الاقتصادية لدى المؤسسات والشركات التجارية الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية .[3]

فالمخطط المحاسبي الوطني للمؤسسة 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

---

[1] M.mehadjbia, essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable national Algérien, 1978, pp15-19.

[2] شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992 ،ص08 .

[3] منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، سنة 1992 ، ص61 .

الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة[1].

المطلب الثاني :أهداف وأقسام المخطط المحاسبي الوطني

أولا :أهداف المخطط المحاسبي الوطني

إن التنمية التي عرفها الاقتصاد الوطني بعد الاستقلال تطلبت مخطط محاسبي يساير الاقتصاد الموجه ويعوض النظام المحاسبي الفرنسي، الذي أصبح لا يساير التنمية ولا يلبي حاجيات البلاد، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني يأخذ بعين الاعتبار احتياجات المؤسسات المصرفية ذات الدور الاستراتيجي، وكذلك يأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصة المركزية للتخطيط.

حيث يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات، وآليات سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج الوثائق الشاملة (المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول حركات الذمة) وفي بعض الأحيان ملحقاتها التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني، وهذا من أجل تسهيل[2] :

- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى، أي تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة؛
- مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات (الداخلية والخارجية)؛
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب؛
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط؛
- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات؛
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

ثانيا :أقسام المخطط المحاسبي الوطني

يجمع المخطط الوطني للمحاسبة الحسابات التي تعطي معلومات عن كل الأحداث التي تبرز من خلال الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة.

كما تسجل المحاسبة التدفقات الحقيقية، والتدفقات المالية، وبالتالي يصبح من الضروري جمع المعلومات التي لها نفس الطبيعة، وعلى سبيل المثال من المفيد جدا معرفة قيمة الاستثمارات المشتراة خلال فترة من بين كل المشتريات التي قامت بها المؤسسة خلال نفس الفترة.

حيث تم الاتفاق على إتباع ترتيب موحد للمعلومات وقد قسم المخطط الوطني للمحاسبة إلى 8 أصناف[3] :

---

[1] بوبعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ص45

[2] بوتين محمد، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999 ، ص39

[3] وزارة الاقتصاد، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1994 ، ص56

1. مختلف الموارد اللازمة لانطلاق المؤسسة ولسيرها في المراحل القادمة تسجل على مستوى الصنف الأول"الأموال الخاصة"؛

2. الاستعمالات المطابقة للسلع الاستثمارية والتي ستستغل من قبل المؤسسة لعدة سنوات تسجل في الصنف الثاني" الاستثمارات"؛

3. الاستعمالات المطابقة للبضائع والموارد واللوازم والمنتجات المصنوعة والموجودة في آخرة الفترة تسجل في الصنف الثالث" المخزونات"؛

4. الحقوق أو الذمم الناتجة عن المبادلات بين المؤسسة ومختلف الأعوان الاقتصاديين تسجل في الصنف الرابع" الحقوق"؛

5. الموارد المقدمة من قبل أعوان اقتصاديين تسجل في الصنف الخامس" الديون"؛

6. تسجيل التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال دورة الاستغلال في الصنف السادس" النفقات"؛

7. تسجيل الإيرادات التي تتحصل عليها المؤسسة خلال الفترة في الصنف السابع" الإيرادات"؛

8. تتواجد نتائج المؤسسة في الصنف الثامن.

المطلب الثالث :خصائص المخطط المحاسبي الوطني

صدر المخطط الوطني للمحاسبة في إطاره القانوني بالمرسوم35 -75 المؤرخ في 29 أفريل 1975، وقرار متعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة المؤرخ في 23 جوان 1975 وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي.

يطبق المخطط الوطني على جميع المؤسسات وفقا للمادتين 2 ، 1من الأمر الصادر بتاريخ 29 أفريل1975[1]:

المادة الأولى :يكون المخطط المحاسبي إلزاميا بالنسبة:

- المنظمات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي؛
- شركات الاقتصاد المختلط؛
- المؤسسات مهما كان شكلها والخاضعة لنظام الضريبة حسب الفائدة الحقيقية، كما يمكن أن يوسع المخطط الوطني للمحاسبة ليشمل مؤسسات أخرى غير مذكورة أعلاه.

المادة الثانية :يطبق المخطط الوطني للمحاسبة بفعل قرار من وزارة المالية لقطاعات نشاطات خاصة (نشاطات ذات صبغة تتميز عن النشاطات الأخرى).

يعتمد الترقيم على مبدأ التصنيف العشري، فلكل حساب أساسي رقم خاص وتمييزي ذو رقمين، رقمت الأصناف من1 إلى8 ، ويتضمن الترقيم ثلاثة أرقام:

- رقم المئات ويوافق رقم الصنف؛
- رقم العشرات ويوافق رقم الحساب الرئيسي؛
- رقم الآحاد وهو رقم ترتيبي.

[1] بوبعقوب عبد الكريم،مرجع سابق، ص45

خاتمة الفصل

إذن من المعلوم أن التسيير مهمة أساسية في أي مؤسسة اقتصادية سواء كانت صناعية، تجارية أو مؤسسة خدمية .وللنهوض بهذه المؤسسات وتطويرها، لا بد من التحكم الجيد بأدوات التسيير وتطبيقها بكل ما تحمله من معايير ومقاييس، وتعتبر المحاسبة العامة من أهم هذه الأدوات التي تعتمد عليها جميع المؤسسات، فهي تعتبر تقنية كمية لمعالجة البيانات وتسجيل العمليات التي يقوم بها الأعوان الاقتصاديون.

وتعتبر المحاسبة العامة أولى التقنيات المنظمة منذ القدم مقارنة بالإحصاء والاقتصاد القياسي وبحوث العمليات... الخ في مختلف أنواع التنظيمات والتي أطلق عليها بعض علماء الاقتصاد تسمية" لغة الأعمال."

فالقوائم المالية التي تنتجها المحاسبة تعد وتقدم للمستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين من قبل العديد من المؤسسات حول العالم .وبالرغم من أن القوائم المالية قد تبدوا متشابهة من بلد لأخر إلا أن هناك بعض الفروقات تتسبب فيها الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية المختلفة، وكذلك بسبب ما تتصوره العديد من البلدان لتلبية احتياجات المستخدمين الداخليين للقوائم المالية بما يستجيب للمتطلبات الوطنية، مما أدى إلى استخدام قواعد ومبادئ مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية، وللتضييق بين هذه الفروقات جاءت لجنة معايير المحاسبة الدولية لتوحيد الممارسة المحاسبية بإصدارها لمعايير المحاسبة الدولية من أجل توفير معلومات مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية من طرف مستخدميها.

عوض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 المخطط المحاسبي العام الفرنسي سنة 1957 بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير، حيث أعطى هذا المخطط معالجة لعمليات المحاسبة العامة وأهمل الجانب المتعلق بالمحاسبة التحليلية كما أنه لم يعطي مخططات محاسبية قطاعية و لم يعالج حسابات التجميع.

مقدمة الفصل:

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة، أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني المعمول به منذ سنة 1975 إلى يومنا هذا، والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدوليةIAS/IFRS.

ولهذا لابد من الإجابة على العديد من التساؤلات والتي أدرجناها ضمن هذا الفصل، من خلال التطرق إلى نقائص المخطط المحاسبي الوطني وأعمال الإصلاح التي قامت بها الهيئات الوطنية والأجنبية، والمشروع الجديد الذي اعتمدته الجزائر في إطار الإصلاح المحاسبي، وكذا أهم التغيرات التي جاء بها هذا المشروع بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة1975 .

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول :نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛

المبحث الثاني :الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي؛

المبحث الثالث :عرض الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد؛

المبحث الرابع : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة1975 .

المبحث الأول :نقائص المخطط المحاسبي الوطني

من خلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على أرض الواقع من طرف المستعملين، ظهرت عدة نقائص وثغرات مختلفة أدت إلى مواجهة مشاكل عديدة ومتنوعة، ولقد تمحورت دراستنا حول المشاكل التالية:

- النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني.
- النقائص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الأول :النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني

إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة والحسابات المرتكبة.

أولا :التقصير المفاهيمي :[1]

يتعلق التقصير المفاهيمي بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية وأيضا المبادئ المحاسبية المرتبطة بتعريف المفاهيم المحاسبية والتنسيق المحاسبي.

غياب إطار مفاهيمي ولو بسيط وبدون أي مرجعية تذكر من جهة، ومن جهة أخرى فالمشاكل والحالات الجديدة غير المتوقعة من طرف المخطط المحاسبي الوطني، وإن كانت مفسرة من طرف أصحاب الاختصاص غير أن هذه التفسيرات لا تكون حتما متطابقة، كما أن عدم إعطاء تعريف واضح ودقيق للأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية يدرج ضمن التقصير المفاهيمي.

يعطي نطاق المخطط المحاسبي الوطني امتيازا لمعلومات الاقتصاد الكلي والإحصاء عن طريق عرض وتصنيف وترتيب البيانات المحاسبية حسب طبيعتها وعلى سبيل المثال فإن إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حساب الناتج الخام والقيمة المضافة...الخ.

غير أنه على المستوى الدولي هدف المحاسبة هو تلبية احتياجات العديد من المستعملين للمعلومة المحاسبية كالمستثمرين، المساهمين، الملاك...الخ.

كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح و لم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل :الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف.

و لم يدقق شروط مسكها في الحسابات، وعند إجراء تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني بإحداث مخططات قطاعية، أهمل كثيرا الجانب الخاص بتطوير واستعمال المحاسبة التحليلية.

[1] Rezzag Labza Imad, Nécessité d'adapter le plan comptable national aux nouvelles exigences comptables international, Mémoires PGS-Comptabilité, Esc, 2004, p67.

ثانيا :غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني[1]

يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من شأنها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، وهذا سواء من الجانب المنهجي أو المحاسبي.

إن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

كما يجب الإشارة إلى أن عدد المؤسسات الملزمة بتجميع حساباتها والناشطة بالجزائر ضئيل جدا حيث يفرض القانون هذا الإجراء إلى على المؤسسات المسعرة في البورصة.

المطلب الثاني :النقائص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني

تتعلق هذه النقائص بالإطار المحاسبي وتصنيف الحسابات، الوثائق الشاملة، الجرد الدائم وقواعد التقييم، والتعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات، الوثائق المحاسبية للمحاسبة الجبائية.

أولا :الإطار المحاسبي

من ناحية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني لم يعط بعض الحسابات وسيتم ذكر بعض الحسابات الغير واردة في المخطط المحاسبي الوطني[2].

المجموعة الأولى:

- رأس المال المسدد ورأس المال الغير مسدد؛
- علاوة تحويل سندات الاستحقاق إلى أسهم؛
- المؤونات النظامية؛
- علاوة الإصدار؛
- علاوة التسديد.

المجموعة الثانية:

- المصاريف الموزعة على عدة سنوات؛
- الأراضي غير المهيأة؛
- مباني على أرض النشاط؛
- الاستثمارات المالية؛
- الصيانات الكبرى؛
- القرض الإيجاري.

---

[1] تقرير اللجنة المكلفة بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني، سنة 1999 ، ص09.

[2] Rezzag Labza Imad, op-cit, p68.

المجموعة الرابعة:

- نواتج القبض؛
- إعانات للقبض؛
- مؤونات نقص قيمة المجمعات والشركاء؛
- الفوائد الواجبة التحصيل؛
- مؤونة نقص الحسابات المالية؛
- مجموعة المؤسسات.

المجموعة الخامسة:

- الديون المخصصة للعطل المدفوعة؛
- الكشوف البنكية؛
- مجموع المؤسسات.

المجموعة السادسة:

- خسائر التكاليف؛
- الخدمات البنكية؛
- الإصلاحات والتقسيمات الكبرى؛
- مكافأة المستخدم المنتدب أو المعار؛
- المقاولة من الباطن؛
- الامتيازات حسب طبيعتها الممنوحة للمستخدمين؛
- القرض الإيجاري؛
- المنح العائلية؛
- منح التمدرس.

ثانيا :تصنيف وتبويب الحسابات[1]

لا يوجد أي تمييز أو فضل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، وبين الخصوم الجارية والغير جارية.

إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة، حتى جداول الحقوق والديون تعطي التحليل في شكل ثاني بعد إجراء التعديلات لتصنيف الحسابات، أي بعد تصنيفها حسب طبيعتها.

لقد تم تعريف المجموعات الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال، وعدم تقديم السلع المستعملة في الاستغلال والتي هي ليست ملك المؤسسة.

كما أن مصاريف البحث والتطوير تعالج على أنها مصاريف إعدادية وليس على أنها قيم معنوية، حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية.

القيم المنقولة مدرجة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات، يضم هذا الأخير سندات المساهمة وسندات التوظيف، حيث نشير إلى أن سندات التوظيف هي قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة.

حساب حقوق الاستثمارات لا يمثل حقوق مكتسبة على الاستثمارات، لكن استخدام رؤوس الأموال الثابتة يمكن أن يمثل استثمارات.

مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال، في حين أنها لا تبرز أي خصائص استثنائية في الحياة الجارية للمؤسسة.

توجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم، يتعلق الأمر بحساب 46 تسبيقات على تكاليف الاستغلال وحساب 56 ديون محملة على تكاليف الاستغلال حيث أن:

- الحسابين 568 ، 468:لا يمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الاهتلاكات.
- حساب 469 : لا يمثل حقوق خارج الاستغلال.

هذه النقائص المنهجية ليس لها تأثيرات سلبية على سير الحسابات، لكن هذا دليل على أن تصميم المخطط المحاسبي غير كامل.

[1] Rezzag Labza Imad, op-cit, p69.

ثالثا :الوثائق الشاملة[1]

يبلغ عدد هذه الجداول 17 جدول مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني.

1.الميزانية:

شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فللقيام بعملية المقارنة لابد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية.

لا يظهر في جانب الأصول المجاميع الجزئية مثل الأصول المادية، الأصول المتداولة، الذمم الطويلة والقصيرة المدى ونفس الشيء في جانب الخصوم فيما يتعلق بالديون الطويلة وقصيرة الأجل.

وعلى مستوى الميزانية الوضعية المالية لها امتياز على الوضعية الاقتصادية.

2.جدول حسابات النتائج:

هنا أيضا، الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط لدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسطية المعروفة على المستوى الدولي.

كما أن النتيجة التي يقدمها جدول حسابات النتائج ليست مؤشر على فعالية ونجاعة تسيير المؤسسة لأنه يتضمن عمليات ذات خصائص اجتماعية وممولة بواسطة التكاليف الاستثنائية.

3.جداول الشروحات أو الملاحق:

جدول حركات الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات النقدية، ولا يميز بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، في المقابل يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائبة في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي.

جدول الأموال الخاصة يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية.

جدول الالتزامات لا يقدم غلا المعلومات حول الالتزامات المستلمة أو المعطاة المسجلة محاسبيا، وجدول المعلومات المتنوعة يعطي معلومات قصيرة وجزئية.

الجداول الأخرى (من 4 إلى 15) تتضمن تحليل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب طبيعتها.

[1] Bourauoi Nassiba, Nécessite d'un réforme comptable en Algérie dans le passage de l'économie planifie à l'économie du marché, mémoire de magistère, ECS, 2004 p150.

الجداول التفسيرية لا تبدوا لها فائدة للمؤسسة شركائها، نظرا لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر الجداول التفسيرية أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية بتزويدها بالمعلومات لإنجاز مجاميع الاقتصاد الكلي.

رابعا :الجرد الدائم

إن تطبيق نظام الجرد الدائم يفرض مستوى تنظيم داخلي للمؤسسة، والذي يوفر نظام معلومات متكامل الوظائف والمتمثلة في:

- وظيفة التسجيل (المحاسبة، الإعلام الآلي)؛
- الوظائف التشغيلية (الشراء،الإنتاج)؛
- وظيفة المراقبة (المديرية العامة، مراقبة التسيير) .

لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من اجل متابعة مخزوها، ورغم أن هذه الطريقة قد لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسات[1] .

خامسا :قواعد التقييم

اعتمد المخطط المحاسبي الوطني التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم، لكن لم يوصي بطرق التقييم عند

تاريخ الجرد، حيث أنه لا توجد أي طريقة أوصى بها المخطط لتقييم مدخلات ومخرجات المخزون، وأعطيت حرية للمؤسسات في اختيار الطريقة الأكثر توافقا مع خصائص المخزون.

لم يتناول المخطط المحاسبي الوطني تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، القيمة المقدرة، قيمة الإنجاز، المصاريف الملحقة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة، كما أن تقييم بعض العناصر مثل الأصول والخصوم بالعملة الأجنبية غير معالجة.

المخطط المحاسبي الوطني لم يدقق في تحديد طرق حساب الإهتلاك، و لم يحدد معادلات الإهتلاك وإجراء تكوين المؤونات لنقص المخزونات والحقوق المشكوك فيها.

[1] Merouani samir, l'application des normes des normes IFRS en algerie, « enjeux et perspectives », mémoire de fin d'étude, I.E.D.F, koléa, tipaza-anneé 2004-2006, p20.

سادسا :التعاريف وقواعد سير الحسابات

إن قواعد سير الحسابات وجيزة جدا، وإن تعريف بعض الأصناف وتسمياتها لا تتطابق مع محتواها.

المجموعة الأولى :

تحتوي ضمن عناصرها حسابات الارتباط بين الوحدات، نتائج رهن التخصيص و مؤونات الخسائر والتكاليف التي لا تتضمن وسائل تمويل متاحة أو متروكة تحت تصرف المؤسسة.

المجموعة الثانية :

مصطلح المصاريف التمهيدية لا يعكس محتوى هذا الحساب، لأن بعض المصاريف ملتزم بها بعد بداية استغلال المؤسسة (كمصاريف التطوير)، غير أن مصطلح المصاريف الإعدادية يمثل مصاريف مدفوعة مسبقا قبل بداية أي شيء.

المجموعة الرابعة :

تحتوي على حسابات لا تتضمن حقوق وهي :حسابات الخصوم المدينة، المصاريف المدفوعة مسبقا، النفقات في انتظار التحميل والكفالات.

ح /42 : يتضمن حسابات التي ليس لها أي علاقة مع حقوق الاستثمارات مثل السلفات، سندات التوظيف والكفالات المدفوعة.

المجموعة الخامسة :

تحتوي على حسابات لا تمثل أبدا الديون كحسابات الأصول الدائنة،الكفالات، النواتج المسجلة مسبقا والإيرادات في انتظار التحميل.

سابعا :معالجة بعض العمليات

لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات نذكر منها :القرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، الاستثمارات المعنوية، الاندماج، التجمع المحاسبي، العقود الطويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، العطل المدفوعة الأجر، تكاليف البحث والتطوير، التزامات التقاعد، تغير الطرق المحاسبية...الخ. [1]

وفي الأخير فإن المخطط المحاسبي الوطني لا يقدم إطار مفاهيمي ولو بسيط ويطرح نقائص تقنية كثيرة مرتبطة بالإطار المحاسبي، ولا يقدم بعض الحسابات والعمليات، طريقة عرض الحسابات، الوثائق الشاملة ويقدم معلومات حسب الطبيعة تستعمل بشكل أساسي في الاقتصاد الكلي وأيضا قواعد التقييم غير محددة بشكل دقيق.

[1] Samir Merouani, L'application des normes IFRS en Algérie, op-cit, p36.

المبحث الثاني :الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي

بدأت أعمال الإصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد سنة 1975 ، لتعويض النظام الموروث عن المستعمر الفرنسي المتمثل في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 ، و الذي لم يساير التوجه الجديد الذي انتهجته الجزائر آنذاك .غير أننا سنركز على أعمال الإصلاح التي قامت بها الدولة بداية من سنة 1998 و المتمثل في تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني والذي تكفل به المجلس الوطني للمحاسبة في بداية الأمر، ثم أسندت مهمة الإصلاح فيما بعد إلى هيئة أجنبية، فسنتطرق في هذا المبحث إلى الأعمال التي قامت بها الهيئتين في إطار الإصلاح المحاسبي.

المطلب الأول:أعمال اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني

في إطار الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية والذي تم تأسيسه سنة 1996 ، وحددت مهمته الأساسية في مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وتكييفه وفق الانتقال نحو الاقتصاد العالمي وجعل المحاسبة كأداة فعالة للتسيير.

حيث كون المجلس مجموعة للتفكير بمدخل منهجي لمراجعة الخطط المحاسبي الوطني، وبعد الموافقة على مسعى مجموعة المفكرين تم تحويلها إلى لجنة المخطط المحاسبي الوطني، حيث انتهجت اللجنة المسعى التالي:

- تقييم الجداول التوضيحية والنقائص على مستوى الخطط لمحاسبي؛
- إعداد مشروع مخطط محاسبي؛
- جمع الملاحظات وتوصيات المختصين والمستعملين حول المشروع؛
- إعداد مخطط محاسبي جديد بناءا على ملاحظات المختصين؛
- طرح المشروع على المجلس المحاسبي للاختبار.

استبيان التقييم[1] :

في إطار عملها أحدثت لجنة المخطط المحاسبي الوطني استبيانين لتقييم المخطط المحاسبي الوطني، حيث أرسل الاستبيان الأول إلى خبراء المحاسبة في جانفي سنة 1999 ، حيث كان هذا الاستبيان طويل نوعا ما وأرسل في فترة كان فيها الخبراء منشغلين بأعمال نهاية الدورة، وهذا ما يفسر العدد القليل للأجوبة المرسلة إلى المجلس الوطني للمحاسبة، أما الاستبيان الثاني فهو أيضا موجه إلى خبراء المحاسبة أرسل في جويلية من سنة 2000، حيث كان أقل من سابقه.

[1] Conseil national de la comptabilité algérien, rapport sur l'avancement des travaux de la commission du PCN, 2000.

يتكون الاستبيان الأول من جزأين، يتعلق الجزء الأول بالاهتمامات العامة، معالجة المبادئ المحاسبية، نقد ومرجعية المفاهيم، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتسوية الحسابات، سندات العمل، المهام المحاسبية، العمليات الخاضعة للقانون ومؤشرات التسيير ويطلب من المجيبين لهذا الاستبيان إعطاء رأيهم حول كل موضوع.

والجزء الثاني يتعلق بتقييم المخطط الوطني المحاسبي أي تنظيم ومسك المحاسبة، المصطلحات، قواعد وسير الحسابات والتقييم، وهي مأخوذة من نصوص المرسوم والقرار المتعلق بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ويطلب من كل المجيبين إبداء وجهة نظرهم و إعطاء رأيهم حسب سلم.

وفيما يتعلق بالاستبيان الثاني كانت الأسئلة مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات و الإطار المحاسبي وبتقديم الميزانية، جدول النتائج، الملاحق، الوثائق الشاملة وطرق التقييم.

لابد من الإشارة إلى أن الاستبيانين ركزا على المشاكل التقنية وعلى الشكل العام، وأيضا خصص إطار مفاهيمي لتوجيه أعمال اللجنة لإعطاء قاعدة خاصة بالمشاكل التقنية.

حيث كانت نتائج الاستبيان الأول للتقييم ملخصة في تقرير التقييم الصادر في نوفمبر 1999 والذي يحتوي على الملاحظات وكشف إثبات الحالة من طرف المجيبين للاستبيان.

وتوصلت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في تفسيرها التقني للمخطط المحاسبي الوطني إلى الخلاصات التالية[1] :

- تكريس فصول خاصة للمبادئ، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى الجداول الشاملة؛
- إعادة تهيئة و إثراء مدونة الحسابات ليستجيب أكثر لاحتياجات المستعملين.

بالإضافة إلى وجود اقتراحات أخرى حسب اللجنة تستحق التقييم المعمق خاصة بالنسبة إلى:

- التسجيل المحاسبي وتقييم السلع، المواد والمنتجات(نظام الجرد)؛
- هيكل وتسمية ومحتوى بعض الأصناف وعناوين الحسابات.

اختارت اللجنة مراجعة المخطط المحاسبي الوطني واعتمدت في أعمالها على المبادئ التوجيهية التالية:

- المبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وسير الحسابات يجب أن تشغل مكانا مرموقا في المخطط لمحاسبي الجديد؛
- مدونة الحسابات يجب أن تكون كاملة، واضحة ومحسنة لتستجيب لاحتياجات المستعملين؛
- الجداول الشاملة يجب أن تكون محسنة، مبسطة وكاملة بالتوافق مع المستلزمات القانونية والمعالجة الآلية للمعطيات؛
- الملاحق يجب أن تكون مبسطة وثرية ويجب أن تلعب دورا مكملا بالنسبة للميزانية وجدول حسابات

[1] Conseil national de la comptabilité algérien, synthèse d'évaluation du PCN, 2000.

النتائج، ويجب أن لا تقوم هذه الملاحق بعمل مزدوج مع الميزانية وجدول حسابات النتائج؛

– المحاسبة التحليلية غير مقننة في المخطط المحاسبي الجديد وتترك تحت تصرف المؤسسة.

ولكن هذه النقاط تطرح العديد من الأسئلة منها :من هم المستعملون للمعلومة المحاسبية؟

وإلى متى تبقى المحاسبة التحليلية خارج المخطط المحاسبي؟.

ولقد حققت اللجنة في فيفري 2000 تقدما من حيث المبادئ المحاسبية بضبط 13 مبدأ محاسبي هي: استمرارية النشاط، سنوية الدورة، استقلالية الدورات، ارتباطات أعباء الدورة بإيراداتها، وحدة النقد، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، استمرارية الطرق المحاسبية، الأهمية النسبية، عدم المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم و بين الأعباء والإيرادات، المعلومة الجيدة، تغليب الواقع على الشكل وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

حيث أن مبادئ تغليب الوضع على الشكل والأهمية النسبية والمعلومة الجيدة تكون محل اختبار معمق.

وحصل أيضا تعديل على مستوى الإطار المحاسبي ونوجزه فيما يلي:

•الأموال الخاصة من حيث تغيير العنوان و إحداث حسابات جديدة؛

•الاستثمارات من ناحية المصطلحات مثل الأصول الثابتة عوض الاستثمارات وأيضا تصنيف الأصول الثابتة إلى مادية ومعنوية ومالية وإلغاء التصنيف بالتخصيص فيما يتعلق بالبنايات الإدارية والتجارية وتجهيزات الإنتاج والتجهيزات الاجتماعية؛

•المخزونات من ناحية تعريف فكرة التكلفة المباشرة وزيادة حساب لدراسة المخزون، ومراجعة مدونة الحسابات، إبقاء أو إلغاء الجرد الدائم؛

•الأعباء من ناحية المحافظة على ترتيب التكاليف حسب طبيعتها، وتغيير التكاليف خارج الاستغلال بالتكاليف الاستثنائية، والتفرقة بين أعباء الدورة الحالية والسابقة، إعادة النظر في حسابات ح /696 ،ح /75 وح /78 ، وزيادة بعض الحسابات الخاصة بكل من الخدمات ومصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم؛

•تغيير اسم حساب" 72 الإنتاج المخزن "وتعويضه ب"التغير في المخزون "أو" التغير في الإنتاج" وحساب" 73 إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة "وتعويضه ب"الإنتاج المستثمر "أو" إنتاج الاستثمار"؛

•تغيير الفكرة التي تعتبر أن الميزانية وجدول حسابات النتائج هما الجدولان اللذان يقدمان أفضل معلومة ولا بد من تغيير شكل الميزانية بإظهار كل من المجاميع الجزئية، الاستثمارات المادية، المعنوية والمالية، الحقوق، الخزينة وإحداث خانة بإظهار معطيات نشاط الدورة السابقة.

إذن يظهر أن التغيير ارتكز حول الجانب الشكلي، وأيضا حول الجانب التقني و لم يقترح إطار مفاهيمي خاص بالمخطط الوطني بما يظهر الأهداف، المستعملين...الخ، وعليه جاءت أعمال المجلس الوطني

الفرنسي.

المطلب الثاني :أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي[1]

أعمال اللجنة الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني توقفت في سنة 2001 ، ولقد أعدت مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي والتي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتمويل من البنك الدولي.

وبعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني، قدمت مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ثلاث سيناريوهات ممكنة لإصلاح المخطط المحاسبي الوطني، عرضت هذه الأخيرة على الهيئات الجزائرية المختصة لاختيار أحد السيناريوهات الذي يكون محل دراسة معمقة من طرف مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي.

السيناريو الأول: بيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني

حسب هذا السيناريو فإنه يتم الاحتفاظ بالهيكل الحالي للمخطط المحاسبي الوطني ويحدد الإصلاح بتحديث التقنيات مع الأخذ بعين الاعتبار التغييرات الاقتصادية في الجزائر.

ومن مزايا هذا السيناريو هو عدم إثارة الشك في التطبيقات المحاسبية للممارسين و الأساتذة والأدوات البيداغوجية للتكوين، لكن بساطة هذا السيناريو ليست بدون أضرار حيث لم يتم تحديث النظام المحاسبي الجزائري واحتفظ ببعض نقائصه الحالية، و لم يجد حلول للمشاكل التقنية التي تلقتها المؤسسات.

السيناريو الثاني :تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية

حسب هذا السيناريو يتم الاحتفاظ بهيكل المخطط المحاسبي الوطني مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة حسب معايير المحاسبة الدولية.

حيث يسمح هذا السيناريو للمؤسسات بعرض وتقديم الحسابات بشكل واضح ومفهوم للمستثمرين الأجانب وتحسين المعلومات التي توفرها المؤسسة.

ويقدم هذا السيناريو السلبيات التالية:

-إمكانية عدم التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة.

-تعديل الأدوات البيداغوجية الخاصة بالتكوين.

السيناريو الثالث :إعداد نظام محاسبي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية

هذا السيناريو يعتمد على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد ومتطور على أساس المبادئ، الأسس والقواعد المعتمدة والصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

لابد أن يأخذ المخطط المحاسبي الجديد بعين الاعتبار الأهداف، معايير المحاسبة الدولية وحاجيات

[1] Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier algérien « anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère, ESC, anneé2006/2007, p69.

المستثمرين الأجانب، ومن جهة أخرى فإن اعتماد هذا السيناريو يستلزم إعادة النظر في نظام التعليم والتدريس المنتهجين.

ويبقى الاختيار بين السيناريوهات الثلاث من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري(CNC).

المطلب الثالث :الاختيار الجزائري للإصلاح[1]

بعد تقديم السيناريوهات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري باختيار السيناريو الثالث المتعلق بمعايير المحاسبة الدولية والذي يشكل تحولا كاملا بالنسبة لاختيار المتخذ من طرف لجنة المخطط المحاسبي الوطني.

كما يجب الإشارة إلى أن البنك العالمي وصندوق النقد الدولي يفضلون تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تعتمد على مواردها، حيث قام البنك العالمي بتمويل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر والذي كان له الأثر على الخيار الجزائري، وهذا ما يفسر التغيير الجذري لاتجاه الإصلاح.

إن إعادة تقنين المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 كان سببا في ظهور مشروع النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات الذي يدخل في إطار تحديث التجهيزات والذي يجب أن يساير الإصلاحات الاقتصادية، ويأخذ المرجع المحاسبي الجديد للمؤسسات جزءا كبيرا من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

في الواقع يتعلق الأمر بتغيير الثقافة المحاسبية التي تتجاوز مجال المحاسبة المتمثلة في محاولة تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية IFRS التي تشكل المرجع العالمي لأنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة من بينها دول الإتحاد الأوروبي، وأكثر من 120 منظمة مهنية في العالم.

إن إشكالية تطبيق المعايير الدولية (IAS/IFRS) تبدو متباينة في حدود التوحيد المحاسبي، لأنه في المشروع الجديد للمرجع المحاسبي المالي الجزائري يمثل مرجعية واضحة للمعايير الموجودة حاليا .وتمت دراسة المشروع الجديد وأخذه بعين الاعتبار بداية من 12 جويلية 2006 في مجلس الحكومة.

وهذا المشروع الجديد يأخذ بعين الاعتبار مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدوليةIFRS والذي يأخذ الأوجه التالية :

- تعريف الإطار المفاهيمي (مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، القواعد الأساسية للمحاسبة والمبادئ الأساسية المحاسبة)؛
- القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي (المبادئ العامة والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم للعمليات العادية والخاصة)؛

[1] Samir merouani, op-cit, p70.

- عرض القوائم المالية (الأصول، الخصوم، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق).

وعلى غرار المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 يدمج المشروع الجديد في خطواته المنهجية مدونة وسير الحسابات لأن أغلبية المهنيين تم تكوينهم حسب هذا المخطط والمستمد من النماذج المستعملة إلى يومنا هذا (الفرنسية والألمانية).على عكس المدرسة الأنجلوساكسونية أين تعتبر هذه المفاهيم ثانوية، مما يستلزم إعداد دليل تطبيقي يظم:

- تنظيم المحاسبة (التنظيم والمراقبة، عدم المساس بالتسجيلات المحاسبية، الدفاتر المحاسبية، إثبات وحفظ المستندات الحاسبية)؛
- مدونة وسير الحسابات(مبادئ مخطط الحسابات، إطار وسير الحسابات).

ويستجيب التسيير المحاسبي في الخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 أكثر إلى المتطلبات الإدارية و الجبائية لأن المؤسسة تعمل على تحقيق أهداف الاقتصاد المخطط، أي أن الاستعمالات والعادات الموروثة من هذا النظام ليس من السهل الشك فيها.

لهذا فإن قرار إعادة تقنين المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 لإعداد مرجع محاسبي مالي جديد متطابق كليا مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS يلزم الاحتفاظ بالمبادئ الخاصة للمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 بوجود مدونة حسابات، عرض أمثلة عن القوائم المالية وإيضاح قواعد سير الحسابات.

لقد أوكلت أعمال الاصلاح المحاسبي في بداية الأمر الى المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري الذي أعد قائمتين للأسئلة حول تقييم المخطط المحاسبي الوطني بهدف مراجعته غير أنها لم تتوصل الى نتائج تقنية.

ولهذا أسندت المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بعد طرح مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي في الجزائر بتمويل من البنك الدولي، فبعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني اقترح ثلاثة سيناريوهات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح، و وقع اختيار الهيئات الوطنية فيما بعد على السيناريو الثالث المتعلق بالتكيف مع المحاسبة الدولية، هذا الاختيار ينتج عنه تغييرات في النظام المحاسبي الوطني وعليه جاء مشروع المخطط المحاسبي الوطني الجديد ليساير هذه المتغيرات والمستجدات الجديدة.

المبحث الثالث :عرض الإطار العام لمشروع النظام المالي المحاسبي الجديد

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني(CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي. حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدوليةIAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية .

وسنتطرق في هذا المبحث إلى كل من الإطار المفاهيمي و تنظيم المحاسبة لهذا النظام و كذا قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي وفي الأخير إلى القوائم المالية و مدونة وسير الحسابات.

المطلب الأول :الإطار المفاهيمي وتنظيم المحاسبة

قدم النظام المحاسبي المالي الجديد إطار مفاهيمي يبين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير وتقديم القوائم المالية، حيث يقسم الإطار المفاهيمي إلى:

أولا :التعاريف ومجال التطبيق

1.تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" . [1]

2.مجال التطبيق:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 05 ، 04، 02من قانون07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية،العدد 74 ، بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، القانون 07-11المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03 ، ص 03

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثانيا :المبادئ و القواعد المحاسبية

.1الفرضيات الضمنية لتحضير القوائم المالية: [1]

تتمثل في محاسبة الدورة واستمرارية النشاط.

أ) محاسبة الدورة (محاسبة الالتزام):

حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.

ب) استمرارية النشاط:

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه

ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.

2.المبادئ المحاسبية الأساسية:

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها ب 12 مبدأ هي:

- **الدورة المحاسبية:**

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في01/ 01 / ن وتنتهي في 12/31/ن ،كما يمكن للمنشأة

أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

- **استقلالية الدورات:**

إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص 91

- **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:**

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع[1] .

- **قاعدة الوحدة النقدية:**

أي تسجل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا كان لديها تأثير مالي على الصورة الفوتوغرافية.

- **مبدأ الأهمية النسبية:**

تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.

- **مبدأ استمرارية الطرق:**

أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة الحالية وكل تغيير لابد أن يبرر في الملحق.[2]

- **مبدأ الحيطة والحذر:**

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.[3]

- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:**

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.

- **تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني:**

من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط

على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار(عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.

- **مبدأ عدم المقاصة:**

---

[1] Projet de system comptable financier, ministère des finances, juillet 2006- – Document De Travail, p 6.

[2] بوتين محمد،" ندوة في المحاسبة"، سلسلة محضرات لطلبة الماجستير بالمركز الجامعي د.يحي فارس بالمدية، سنة جامعية 2006-2007

[3] Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, 2002,p53.

المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والنفقات في حساب النتيجة غير مسموح بها، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد.

- **مبدأ التكلفة التاريخية:**

تسجل عناصر الأصول والأصول في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها، لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.

- **الصورة الصادقة:**

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من

احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق[1] .

3.الخصائص النوعية لتحضير القوائم المالية:

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، هناك أربعة خصائص نوعية أساسية هي[2] :

أ) الملائمة(pertinence):

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحالية أو المستقبلية.

ب) المعلومات ذات المصداقية: (la fiabilité)

تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

- البحث عن الصورة الصادقة؛
- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني؛
- الحياد؛
- الحيطة والحذر؛
- الشمولية.

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p 07.
[2] Idem, p 08.

ج) القابلية للمقارنة(comparabilité):

تعد المعلومات تنشر وتحضر احتراما لاستمرارية الطرق، وتسمح المعلومة للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات.

د) المعلومة واضحة وسهلة الفهم

المعلومات القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

ثالثا :تنظيم المحاسبة

حددت الموارد من 10 إلى 24 من القانون07-11 تنظيم المحاسبة، وأهم ما جاء فيها :

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- تمسك المحاسبة العملة الوطنية؛
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج؛
- تستند كل كتابة محاسبة على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتدءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية؛
- يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

المطلب الثاني :قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من:

أولا :مبادئ عامة

هي المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية.

1.التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم، الإيرادات والتكاليف:

تتلخص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات و التكاليف فيما يلي[1] :

- يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، النواتج والتكاليف؛
- غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة؛
- يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية، وتكلفته

أو قيمته يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها؛

- يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا الخصم ينتج عنه خسارة مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كان مبلغ هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها؛
- يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها؛
- يسجل العبئ في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

2.قواعد عامة للتقييم[2] :

تحديد المبالغ النقدية التي سجلت بها العناصر في الجداول المالية عند إجراء عملية التسجيل المحاسبي وعند بداية كل دورة محاسبية.

طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة تعتمد بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات والعناصر يمكن إجراء مراجعة التقييم الأولي على أساس:

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p12.
[2] Projet de system comptable financier, op-cit, p 13.

- القيمة العادلة (أو التكلفة الحالية)؛
- القيمة للإنجاز (أو القيمة التاريخية)؛
- القيمة المحدثة(أو قيمة المنفعة).

تسجل هذه العناصر كباقي الأصول، بتكلفة شرائها بالنسبة للأصول الثابتة المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة من طرف المؤسسة نفسها.

ثانيا :قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها كالآتي[1] :

1.الأصول الثابتة المادية والمعنوية:

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار وللاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.

الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله المنشأة في إطار أنشطتها العادية، على سبيل المثال :شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى...الخ.

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم تسجيل الأصول المادية والمعنوية في الأصول:

- إذا كان من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية؛
- إذا كانت تكلفة هذا الأصل يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها؛

تعالج مكونات الأصل كعناصر منفصلة إذا كانت لديها مدة انتفاع مختلفة أو تعود بمزايا اقتصادية حسب

وتيرة مختلفة (حالة محرك طائرة).

تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع

المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى.

تضاف تكلفة تفكيك أو تجديد الموقع إذا كان يشكل التزاما للوحدة.

النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من إحدى الزاويتين:

- إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن تسجل في التكاليف؛
- إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، النفقات تسجل في الأصول الثابتة.

بمعنى تضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل:

[1] Idem, p 15-24.

- تغيير وحدة الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
- تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية إنتاج الوحدة أو إنتاجيتها؛
- تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري للتكاليف العملية.

الاهتلاك:

- يجب أن تعد الاهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني (مخطط الاهتلاك)؛
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة؛
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل؛
- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة :يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة؛
- يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

نفقات التنمية:

تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها؛
- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

نفقات البحث:

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

2.الأصول المالية غير جارية (أصول ثابتة مالية)السندات والحقوق:

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة ممتلكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف، تتمثل هذه الأصول في:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها(السندات المالية الموظفة)؛
- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية)(المساهمات النقدية)؛
- سندات ثابتة أخرى المتمثل في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل (الالتزامات والديون)؛

•القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير(حقوق الزبائن أكثر من سنة).

هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل الأصول الثابتة المالية الواردة في الأصول المالية غير الجارية(غير أنه في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة تكون سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها تكون محل معالجة طبقا لقواعد التجميع) .

تسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

تسجل في القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الوحدات الشريكة التي هي غير ممتلكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب، والحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسجل بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاعتبار التناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية.

3.المخزونات:

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبئ في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO وإما بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج .

4.الإعانات:

تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهتلاك المحسوب

5.مؤونات الأعباء والمخاطر:

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:

•تكون للوحدة التزام حالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي؛

•تكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام؛

•يمكن تقدير ملغ الالتزام بصفة موثوق فيها؛

6.قروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

7.تقييم الأعباء والنواتج المالية:

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

ثالثا :عمليات خاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

توجد عمليات خاصة أخرى عالجها مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد نذكر منها النقاط التالية:[1]

1.عمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى:

أ) شركات المساهمة:

تسجيل هذا النوع من العمليات يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- شروط تعاقدية(بنود تعاقدية).
- التنظيم المحاسبي المقرر من طرف المشاركين.

عندما تمسك محاسبة العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف المسير، هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، حيث أن أعباء ونواتج العمليات المنجزة بصورة مشتركة تكون ضمن أعباء ونواتج هذا المسير، وكل واحد من المشاركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل نواتج أو أعباء.

عندما تتطلب العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل أو عدة أصول مالية فإن كل واحد من المشاركين يسجل في حساباته قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصصه من النواتج والأعباء.

ب)امتيازات الخدمة العمومية:

في إطار الامتياز من خدمة عمومية، فإن الأصول التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل محاسبيا في أصل ميزانية المنشأة صاحبة الامتياز.

ج) العمليات المنجزة لحساب أطراف أخرى:

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, pp 24-31.

- تسجل في حساب الأطراف الأخرى العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير بصفة وكيل، ولا يسجل هذا الأخير في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله؛
- تسجل العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير باسم الوحدة حسب طبيعتها في أعباء ونواتج الوحدة.

2.عقود طويلة الأجل:

يتعلق عقد طويل الأجل بانجاز سلعة، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع في تواريخ بداية ونهاية دورات مختلفة، ويتعلق الأمر ب:

- عقود البناء؛
- عقود إصلاح أصول مالية أو بيئية؛
- عقود تقديم خدمات.

ويمكن الأخذ بعين الاعتبار طريقتين لحساب العقود:

أ)طريقة التقدم:

تسجل التكاليف والإيرادات حسب وتيرة تقدم الأعمال أو الخدمة وتحرر بذلك نتيجة محاسبية حسب نسبة انجاز العملية.

ب) طريقة الانجاز:

إذا كان نظام معالجة الوحدة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التسجيل المحاسبي حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة موثوق فيها، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن لا يسجل كإيرادات إلا مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

عند تاريخ الجرد، وبفعل حوادث طارئة أو معروفة في هذا التاريخ، يظهر أنه من المحتمل أن إجمالي تكاليف العقد ستكون أكبر من إيراداته عند تاريخ الجرد (خسائر متوقعة بعد الانجاز)، يتم تكوين مؤونة بالنسبة للخسائر الإجمالية للعقد التي لم توضح في التسجيلات المحاسبية.

3.الضرائب المؤجلة:

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو

قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية.

وتسجل في الميزانية و في حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

•الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع؛

•العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع؛

•عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية.

4.عقود الإيجار التمويلية:

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد.

وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي:

أ) عند المستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا؛
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

ب) عند المؤجر:

- يسجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار (أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أو موزع).

تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم عن نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي.
- تسديد المستحقات الرئيسية.

المطلب الثالث :عرض القوائم المالية

حسب ما حددته المادة 25 من قانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا على:

- الميزانية؛
- حساب النتيجة؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

أولا :الميزانية:

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية. إن التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة و غير المتداولة و المطلوبات المتداولة و غير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها[1].

وتحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي:

- الأصول الثابتة المعنوية؛
- الأصول الثابتة المادية؛

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلمو الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2008 ص 183

- الإهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- الخزينة الإيجابية ومقابلات الخزينة السلبية؛

وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال المصدر (في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة(نواتج مثبتة مسبقا)؛
- الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الإيجابية.

ميزانية البنوك والهيئات المالية المشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية.[1]

ثانيا :حساب النتيجة:

حساب النتيجة هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية التالية :الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- نواتج النشاطات العادية؛

[1]Projet de system comptable financier, op-cit, p36.

- النواتج والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة؛
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية؛
- نتيجة النشاطات العادية؛
- عناصر غير عادية (نواتج وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتيجة المجمع:

- حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

حساب النتيجة للبنوك والهيئات المالية المماثلة يضم النواتج والأعباء حسب طبيعتها ويبين مبالغ أهم أنواع النواتج والأعباء. [1]

ثالثا :جدول تدفقات الخزينة:

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات، ويقدم جدول التدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الأموال (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها: [2]

- التدفقات الناتجة عن أنشطة العمليات (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).

- التدفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار (سحب الأموال عند الشراء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل).
- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل(أنشطة يكون لها أثر تغيير وحجم وبنية الأموال الخاصة أوالقروض).
- تدفقات الخزينة الناتجة عن فوائد وحصص ربح الأسهم، تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في أنشطة العمليات، الاستثمار و التمويل.

ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين، طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة: [3]

– الطريقة غير المباشرة :هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p 38
[2] Idem, p 40.
[3] حواس صلاح، مرجع سابق، ص184

جدول تغيرات الأموال الخاصة، جميع التغييرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

– الطريقة المباشرة :هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات أو التسديدات سواءا المتعلقة بالاستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، الاقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال...الخ.

رابعا :جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة [1]

يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة.

وأدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص؛
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة؛
- عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...)؛
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

خامسا :الملحق[2]

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، ويعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم...الخ، وكل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية (لأن المعلومات تفضيلية)لأي عنصر أو طريقة اعتمدها المؤسسة.

كل قائمة من القوائم المالية (سواءا الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة) ، تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة.

---

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p 41.

[2] حواس صلاح، مرجع سابق، ص184

المبحث الرابع : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة1975

سنتناول في هذا المبحث دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي سنة1975 ، وسنتطرق إلى أهداف النظام المحاسبي المالي و أهم التطورات وإلى القواعد الخاصة بالأصول الثابتة المادية والمعنوية، المخزونات، والتسجيل المحاسبي للإعانات العمومية وعقود الإيجار التمويلية ،مؤونات، والأخطار والتكاليف والقوائم المالية.

المطلب الأول :أهداف النظام المحاسبي المالي و أهم التطورات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني

يتمثل النظام المحاسبي المالي في عملية تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدوليةIFRS.

أولا :أهداف المرجع المحاسبي الجديد

إن هذا النظام المحاسبي الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية و للهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة، من أجل تحقيق الأهداف التالية [1]:

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم و طبيعة نشاطها.
- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد، داخل الوحدة وفي مكان محدد، على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.
- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها.
- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين و الشركاء، إلى الدولة و المستعملين الآخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين، فيما يخص انتظامهم صدقهم و شفافيتهم.
- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.
- المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات)على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية، مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية و السرعة المرضية.
- تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير يرتكز على أسس مشتركة و كذلك لتكوين المهنيين المختصين، الأحرار أو الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.
- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب

[1] Samir merouani, op-cit , p 92.

على الأرباح)، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدوليةIFRS.

- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.
- يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية إعداد القوائم المالية و تقديم مستندات التسيير حسب النشاط بفضل (نظام ترقيمي متعدد).

ثانيا :التطورات الرئيسية مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة1975

تكمن عموما التغيرات المتوقعة في طرق التقييم، نوجزها في ما يلي [1]:

- إعادة التقييم بدقة للأصول الثابتة الممنوعة؛
- اللجوء إلى القيمة العادلة لتقييم بعض الأدوات المالية (المأخوذة بهدف التعاملات الجاهزة للبيع)؛
- اللجوء إلى فكرة التقدير بالقيمة الحالية لتقييم السلفات والحقوق بالقروض الصادرة عن المؤسسة؛
- شروط إثبات مؤونات التكاليف؛
- شروط التسجيل المحاسبي لتقييم و الأصول الثابتة المادية؛
- حساب الاهتلاكات؛
- غياب المؤونات القانونية؛
- إثبات خسائر القيمة على الأصل (مؤونة تدهور القيمة).

وزيادة على ذلك، سيكون هناك بعض العناوين غير المنسجمة مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS ،نذكر منها :

- التكاليف الثابتة (عدم معالجة مصاريف الإدارة، التكاليف الموزعة على عدة دورات، علاوات تسديد الالتزامات)؛
- فرق تحويل الأصل، الخصم؛
- تحويل تكاليف؛
- استرجاع على الاهتلاكات.

و في الأخير، هناك بعض العناوين الجديدة في الميزانية أو جدول حساب النتيجة تتمثل في:

- فرق التقييم (حساب رؤوس الأموال الخاصة)؛
- الفوائد أو الخسائر الأخرى المحذوفة من رؤوس الأموال الخاصة؛
- الضرائب المؤجلة للخصوم و الضرائب المؤجلة للخصوم؛

[1] Samir merouani, op-cit, p93.

- فائض القيمة أو ناقص القيمة عند التنازل على الأصول غير الجارية؛

ثالثا :التباعد بين النظام المحاسبي المالي و معايير التقارير الماليةIFRS

إن النظام المحاسبي المالي الجديد يتطابق كليا مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS غير أنة توجد ، بعض الاختلافات، نشير إليها كالتالي :

- يتوقع المرجع الجديد القواعد الخاصة في مجالات :التنظيم ومسك المحاسبة وكذلك في مجال مدونة الحسابات وتسجيل العمليات فيها، و عموما لا تحدد هذه المجالات في أي معيار دولي ولا تعالجهم معايير التقارير المالية الدوليةIFRS ؛
- يعالج المرجع الجديد حالات خاصة بالمؤسسات الصغيرة جدا و المسموح لها إلا بمسك محاسبة واحدة ترتكز على حركات الخزينة(الصندوق)، لكن معايير التقارير المالية الدولية IFRS لم تتخذ أي أحكام خاصة بهذه المؤسسات؛
- تكاليف الخدمات لإعادة المعالجة وطرق تقييم التكاليف لتكوين مؤونة لهذا العنوان تخضع لأحكام عديدة مفصلة على مستوى معايير التقارير المالية الدولية IFRS ،و تخضع بصفة إجمالية من طرف المشروع؛
- يعالج المرجع المحاسبي الجديد المجال الخاص بالبنوك، شركات التأمين، ولا يعالج مجال الأدوات المالية، عقارات التوظيف والزراعة إلا بطريقة موجزة، وضرورة الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل لمعايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقرير المالية الدوليةIFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛
- على مستوى الإطار المفاهيمي يعرف المشروع قاعدة الوحدة (المنشأة)وقاعدة الوحدة النقدية، هي قواعد غير مذكورة صراحة في معايير التقارير المالية الدولية IFRSلكن تبدوا من المفيد أن تذكر في إطار المؤسسات الصغيرة جدا؛
- الجرد الدائم هو إجباري في النظام المحاسبي الجديد ومسموح به في معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

وكذلك توجد معالجات أخرى مسموح بها من طرف معايير التقارير المالية الدولية و غير مأخوذة بعين الاعتبار من طرف المرجع الجزائري الجديد وهي:

- تقييم الأصول الثابتة المادية بالقيمة العادلة عند تاريخ الإقفال؛
- تطبيق طريقةLIFO لتقييم المخزونات؛
- التسجيل المحاسبي لتكاليف القروض المرتبطة بشراء، بناء، إنتاج لأصل معرف بصفته مكون لسعر العائد لهذا الأصل؛

- التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة المقدمة كإعانة استثمار بقيمة شرائها المخفضة من مبلغ الإعانة المحصل؛
- التسجيل لأثر تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء في النتيجة خلال الدورة.

المطلب الثاني :الأصول الثابتة المعنوية والمادية و المخزونات

أولا :الأصول الثابتة المعنوية والمصاريف التمهيدية[1]

عرف النظام المحاسبي المالي الأصل الثابت المعنوي على أنه أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله الوحدة الاقتصادية في إطار أنشطتها العادية.

1.التسجيل المحاسبي:

يجب أن تسجل الأصول الثابتة المعنوية في الميزانية في حالة توفر الشروط التالية:

- يكون من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية؛
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيها.

تطبق شروط التسجيل المحاسبي على الأصول الثابتة المعنوية المشتراة وعلى التي يتم اكتسابها من الداخل في آن واحد.

2.شهرة المحل والأصول الثابتة المعنوية المكتسبة من الدخل:

أ) شهرة المحل:

من المعروف أن شهرة المحل تسجل في حساب 210 حسب المخطط المحاسبي الوطني، ولا يمكن تسجيلها ضمن الأصول الثابتة المعنوية لأنها لا تستجيب لشروط التسجيل المحاسبي، لأنه لا يمكن تقييم تكلفتها بصفة موثوق فيها، بالإضافة إلى ذلك لا يتعلق الأمر بعنصر معترف به ومراقب من طرف المؤسسة، إذن شهرة المحل لا تسجل في حساب 210 كما كانت عليه في القواعد الجزائرية، لكن تسجيل كتكاليف في الصنف السادس ضمن العناصر غير العادية، بالإضافة إلى ذلك لا يمكن لشهرة المحل أن تمتلك.

ب) الأصول الثابتة المعنوية المكتسبة من الداخل:

إنه من الصعب تقدير إذا كان أصل ثابت معنوي مكتسب من الدخل يلبي شروط التسجيل المحاسبي، وعليه فإنه من الضروري على المؤسسة التفرقة بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير.

- مرحلة البحث :يجب أن تسجل نفقات البحث محاسبيا في الأعياد عندما تكون مستحقة ولا تسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، ويعتبر المعيار الدولي IAS 38 أنه خلال مرحلة البحث المؤمنة غير قادرة على إثبات وجود أصول ثابتة معنوية ستعود بمزايا اقتصادية مستقبلية محتملة.
- مرحلة التطوير : يجب أن تسجل النفقات المستحقة خلال مرحلة التطوير في الأصول الثابتة المعنوية إذا

[1] Samir merouani, op-cit, pp 125-127.

كانت المؤسسة تستطيع أن تثبت كل ما هو آتي:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت للوحدة النية وتملك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التطوير لاستعمالها أو بيعها؛
- إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات بصورة موثوق فيها.

إذا كانت نفقات البحث أو التطوير لا تستجيب لشروط التسجيل المحاسبي الصادرة عن مشروع النظام المحاسبي المالي فإنها تحمل في الأعباء ضمن العناصر غير العادية كونها عبارة عن أعباء لا تظهر بطريقة متكررة ومنتظمة.

3. المصاريف التمهيدية:

لا يمكن تسجيل المصاريف التمهيدية ضمن الأصول الثابتة المعنوية لأنها لا تستجيب لشروط التسجيل المحاسبي ولا تعود بفوائد مستقبلية، ومنه فإن المصاريف التمهيدية لا تسجل إطلاقا في الصنف الثاني كما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني، لكن تسجل ضمن الأعباء في الصنف السادس كعناصر غير عادية بالإضافة إلى أنها لا تخضع للإهتلاك كما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني.

4.تقييم الأصول الثابتة المعنوية:

يجب أن تقيم الأصول الثابتة المعنوية مبدئيا بتكلفتها:

أ) الشراء المنفصل:

تتضمن تكلفة الأصل الثابت المعنوي ما يلي:

- سعر الشراء؛
- الرسوم والضرائب غير المسترجعة؛
- كل النفقات المتعلقة بالأصل الثابت المعنوي (مثل :الأتعاب المسددة للمهنيين).

ب) الأصول الثابتة المعنوية المكتسبة من الداخل (مرحلة التطوير):

تتضمن تكلفة الأصول الثابتة المعنوية ما يلي:

- يجب أن يستجيب الأصل منذ البداية لشروط التسجيل المحاسبي حتى يمكن إدخال تكلفته المستحقة كأصل ثابت معنوي؛
- النفقات التي يمكن أن تكون مخصصة لإنشاء وتحضير الأصل بقصد الشروع في استعماله؛
- تكلفة إنشاء الأصل الثابت مثل :نفقات المواد والخدمات المستعملة أو المستهلكة.

5.اهتلاكات الأصول الثابتة المعنوية:

مبلغ اهتلاك الأصول الثابت المعنوي قابل للتحديد خلال مدة الحياة، ويجب أن يوزع بصفة منتظمة على مدة الانتفاع به، غير أن مدة الاهتلاك التي تفوق 20 سنة مرفوضة من طرف النظام المحاسبي المالي، ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستعملة معدل استهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية للأصل من طرف المؤسسة، وإذا كان من غير الممكن تحديد هذا المعدل بصورة موثوق فيها يجب تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي، يحدد المبلغ القابل للاهتلاك لأصل ثابت معنوي بعد خصم القيمة المتبقية، غير أن هذه الأخيرة تعد معدومة على الأقل في نهاية كل دورة، ويجب إعادة النظر في المدة وطريقة الاهتلاك ويجب تغييرهما في حالة التأكد من عدم تلاؤمهما.

ثانيا :الأصول الثابتة المادية[1]

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل:

- استعماله في الإنتاج ولتقديم مبلغ وخدمات، أو لكرائه لأطراف أخرى أو لأغراض إدارية؛
- ينتظر منه أن يستعمل خلال مدة أكثر من دورة.

1.التسجيل المحاسبي:

يسجل الأصل الثابت المادي في الميزانية في حالة توفر الشروط التالية:

- يكون من المحتمل بأن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية؛
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيها.

2.تقييم الأصول الثابتة المادية:

أ) التقييم المبدئي (الأولي):

يجب تقييم الأصول الثابتة المادية بتكلفتها إذا استوفت شروط التسجيل المحاسبي.

تتعلق تكلفة الأصل الثابت المادي بسعر شرائها وتتضمن :الحقوق الجمركية والرسوم غير المسترجعة تضاف

إليها مصاريف أخرى كمصاريف النقل وتخصم منها التخفيضات التجارية.

ب) التقييم اللاحق للتسجيل المحاسبي المبدئي (الأولى):

يفوق المعيار بين معالجتين:

- معالجة المرجع :بعد تسجيله الأولي كأصل، يجب أن يكون الأصل الثابت مسجل محاسبيا بتكلفته المنخفضة بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة.
- معالجة أخرى مسموح بها :بعد تسجيله الأولي كأصل، يمكن لأصل ثابت مادي أن يسجل بمبلغ إعادة

[1] Samir merouani, op-cit, p 128.

التقييم الذي يمثل القيمة العادلة عند تاريخ إعادة التقييم بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة، ويجب أن تنجز عملية إعادة التقييم بطريقة منتظمة مماثلة للقيمة المحاسبية عند تاريخ الإقفال ولا تختلف معنويا عن القيمة العادلة.

3.اهتلاك الأصول الثابتة المادية:

يجب أن يوزع المبلغ القابل للاهتلاك لأصل ثابت مادي بطريقة منتظمة على مدة نفعها، وتعكس طريقة الاهتلاك المستعملة معدل استهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من طرف المؤسسة ويبين النظام المحاسبي المالي طرق الاهتلاك كالتالي:

- طريقة الاهتلاك خطي؛
- طريقة الاهتلاك المتناقص؛
- طريقة وحدات الإنتاج

إذن يكون معدل الاهتلاك محسوب على أساس المدة الحقيقية للحياة الاقتصادية للسلع، حيث لا يكون الاهتلاك الأولي خاص بنسبة كاملة بل بداية من لحظة شراء السلع، ويجب إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك دوريا وتغييرها في حالة التأكد بأن المدة أو طريقة الاهتلاك غير متلائمة.

ويحدد المبلغ القابل للاهتلاك بعد خصم قيمته المتبقية، لكن بالرغم من ذلك فإن النظام المحاسبي المالي يعتبر القيمة المتبقية غير مهمة أثناء تطبيق القيمة العادلة لهذا غالبا ما تهمل عند حساب المبلغ القابل للاهتلاك.

ثالثا :المخزونات [1]

تعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة وتتضمن ما يلي:

- مخزونات تملكها المؤسسة لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة؛
- مخزونات قيد الإنجاز لغرض البيع؛
- مخزونات تحت شكل مواد أو موارد التي يجب أن تستهلك خلال عملية الإنتاج أو خلال عملية تقديم الخدمات.

1.تقييم المخزونات:

كل فئة المخزونات يجب أن تقيم على حدا بأقل تكلفة:

أ) تكلفة المخزونات:

تتضمن تكلفة المخزونات كل من:

- تكلفة الشراء؛
- تكلفة التحويل؛
- تكاليف أخرى مستحقة من أجل جلب المخزونات من مكانها وفي الحالة التي تكون عليها.

[1] Samir merouani, op-cit, p 130.

تتضمن تكاليف شراء المخزونات ما يلي:

- سعر الشراء؛
- الحقوق الجمركية؛
- مصاريف النقل؛
- التخفيضات التجارية، التريلات وعناصر أخرى متشابهة.

ب) طرق تحديد التكاليف:

تحدد تكلفة المخزونات باستعمال إحدى الطرق التالية:

- طريقة FIFO :تعتبر هذه الطريقة بأن عناصر المخزونات التي اشتريت أو لا يجب أن تباع أولا، ولهذا فإن العناصر المتبقية في المخزون عند نهاية الدورة تكون حتما العناصر التي اشتريت حديثا.
- التكلفة الوسطية المرجعة؛

تعتبر طريقة FIFOوالتكلفة الوسطية المرجعة وحدها مقبولة من طرف النظام المحاسبي المالي لأن قواعده تريد تقييم عناصر الأصول بقيمتها الحقيقية.

حيث أن طريقة LIFO غير معتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي لأنه حسب هذه الطريقة يتم إخراج ما دخل أخيرا من المخزونات، أين تكون قيمة المنتجات القديمة حتما أقل من القيمة الحالية، إذن يكون التقدير بأقل من قيمة المخزونات.

المطلب الثالث :الإعانات العمومية و عقود الإيجار و مؤونات الأخطار و التكاليف

أولا :التسجيل المحاسبي للإعانات العمومية

1.تقديم الإعانات العمومية حسب النظام المحاسبي المالي:

توجد طريقة لتقديم الإعانات:

- يكون التسجيل المحاسبي الأولي للإعانة ضمن الإيرادات المؤجلة(نواتج للترحيل)والتي تسجل فيما بعد ضمن الإيرادات على أساس منتظم ومنطقي حسب مدة انتفاع الأصل؛
- تخفيض القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي الإيراد المتعلق بالإعانة يظهر حسب مدة الانتفاع بالسلع عن طريق تخفيض لتكلفة الاهتلاك.

ثانيا :عقود الإيجار

يفرق النظام المحاسبي المالي بين عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار العادية، وفي هذا الصدد سنتطرق إلى عقد الإيجار التمويلي فقط.

هذه بعض الأمثلة التي من المفروض أن تقود إلى تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي:

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- يكون حق اختيار متوقع لاكتساب الأصل بسعر يكون أقل بصورة كافية عن قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الاختيار، ويكون لدينا يقين منطقي بأن المستأجر يستعمل حق الاختيار منذ بداية عقد الإيجار.

1.التسجيل المحاسبي:

يجب أن يسجل عقد الإيجار التمويلي في ميزانية المستأجر كأصل وكديون بمبلغ يتعلق بإحدى أقل القيمتين التاليتين:

- القيمة العادلة للسلعة المستأجرة؛
- القيمة الحالية الدنيا للإيجارات المحسوبة على أساس معدل الفائدة المتضمن لعقد الإيجار، حيث أن معدل

الفائدة المتضمن لعقد الإيجار هو معدل التحيين.

2.الاهتلاك:

إن تحديد أعباء الاهتلاك للأصول المستأجرة تجري بنفس الطريقة بالنسبة للأصول الثابتة المادية والمعنوية غير أنه إذا لم يكن لدينا يقين منطقي بأن المستأجر يصبح مالك الأصل عند نهاية العقد، يجب أن يهتلك الأصل في أقصر مدة زمنية للعقد وأقصر مدة انتفاعه، وفي حالة العكس فإن الأصل يهتلك حسب مدة انتفاعه.

ثالثا :مؤونة الأخطار والتكاليف:

من خلال هذه النقطة سنتطرق إلى المؤونات فقط.

بإنها عبارة عن خصم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد،

ومثال عن المؤونة:

- حكم صادر عن المحكمة؛
- قرار تغيير الهيكل الإداري للمؤسسة عن طريق إلغاء مستوى نظام رتبي بتطبيق عملية العزل؛
- التعهد باسترداد بعض المواد غير المباعة.

أ) **الالتزام القانوني** :هو الالتزام الذي ينتج عن[1]:

•عقد ما على أساس شروطه الصريحة أو الضمنية؛

•نص قانوني؛

•كل الأحكام القضائية الأخرى.

ب) الالتزام الضمني:

هو الالتزام الذي ينتج عمليات للمؤسسة عندما تشير إلى الغير عن طريق تطبيقاتها السابقة، سياستها المعلنة، إعلانات حديثة، بأنها تتعهد ببعض المسؤوليات و بالتالي أنشأت عند الغير انتظار تفويض بأنها تتحمل مسؤولياتها.[2]

2.التسجيل المحاسبي للمؤونات

يجب أن تسجل المؤونة محاسبيا في الميزانية إذا تحققت الشروط الثلاثة الآتية:

- عند تاريخ الإقفال يكون للمؤسسة التزام مالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي؛
- إذا كان من المحتمل أن هذا الالتزام يمنح محل لخروج الموارد لتسديد هذا الالتزام؛
- يمكن تقييم مبلغ هذا الالتزام بصفة موثوق فيها.

إن الميزانية دائما ما تعكس الوضعية المالية للمؤسسة عند اختتام الدورة ولا تعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة، لذا فإنه لا يمكن تكوين أي مؤونة لتكاليف مستقبلية محتملة (كما هو الحال بالنسبة لمؤونات أعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني).

[1] Samir merouani, op-cit, p133.

[2] Hamid BOUAZIZ, Analyse comparative entre le référentiel IFRS et le cadre comptable Algérien, Mémoire de licence, Ecole supérieure de banque, Alger, 8e promotion, octobre2006, p 65

3.تقييم المؤونات:

يجب أن يكون المبلغ المسجل محاسبيا في المؤونة أحسن تقدير للنفقة الضرورية عند انقضاء الالتزام في تاريخ الإقفال.

ولكي يتحقق أحسن تقدير للمؤونة، فإن المعيار IAS 37 يوجب الأخذ بعين الاعتبار المخاطر وحالة عدم التأكد التي تخصص لعدة أحداث وظروف لابد منها.

.4التغيرات المخصصة للمؤونات:

في نهاية كل دورة يجب إعادة النظر في المؤونات وزيادتها عند الحاجة فهي تعكس أحسن تقدير حالي عند تاريخ الإقفال وعندما يكون من غير الممكن الحفاظ على المؤونة يجب استرجاعها.

المطلب الرابع :القوائم المالية

للقيام بعملية المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد المطابق للمعايير الدولية، سنتطرق إلى أهم الاختلافات فيما يخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

1.الميزانية:

- حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي، وهو جدول لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة، وحسب المعيار IAS 1 فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة؛
- في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام الجديد فيم التصنيف حسب الجاري وغير جاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغيرجارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال؛
- حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم؛
- المخطط المحاسبي الوطني يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام الجديد يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب

حاجتها إلى المعلومات؛

- هناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية ؛
- في النظام الجديد تقييم الأصول هو تقييم اقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات وكذا القيمةالعادلة)، أما حسب المخطط المحاسبي الوطني فيعتمد عن تقييم الأصول حسب التكلفة التاريخية[1] ؛

2.حساب النتيجة:

- تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين:

المنظور التقليدي حسب الطبيعة كما هو عليه في PCN مع اختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء، وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباري ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديمPCN ؛

- من حيث الشكل فجدول حساب النتيجة حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل من ما كان عليه في النظام السابق حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك وقبل السياسة المالية، يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، و لم يطرح المصاريف المالية و لم يضف الإيرادات المالية و لم يطرح مخصصات الاهتلاك كما هو معمول به في النظام القديم ؛
- حسب النظام الجديد فإن شكل جدول حسابات النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة؛
- يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصد الوسيطية المعروفة على المستوى العالمي .بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية وتكاليف استثنائية[2].

3.جدول تدفقات الخزينة :

يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة جديدة أتى النظام المحاسبي المالي و لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني PCNحيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار ، وتدفقات التمويل، بالإضافة أنه يسمح بالمقارنة مع الدورة السابقة ويعتبر مهم بالنسبة للتحليل المالي.

[1] حواس صلاح، مرجع سابق، ص211
[2] حواس صلاح، مرجع سابق، ص213

4.جدول تغيرات رؤوس الأموال :

ويعتبر أيضا جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة أنها في النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك حسب IAS 1 الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة.

حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الأصول.

5.كشف الملاحق:

إن مستوى التفصيل له أهمية كبيرة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي على عكس ما يلزم المخطط المحاسبي الوطني والذي يعتمد على 15 جدول توضيحي يعطي تحليل مفصل للحسابات الفرعية للميزانية وجدول حسابات النتائج.

جدول المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة1975

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني لسنة1975
تسجل شهرة المحل المكتسبة من الدخل ضمن الأعباء ولا تسجل ضمن الأصول الثابتة.	تدخل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية.
يجب أن تسجل نفقات التطوير محاسبيا ضمن الأصول الثابتة ولا تسجل كأعباء.	تعتبر كل نفقات البحث والتطوير كتكاليف.
يجب أن تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف.	يجب أن تسجل المصاريف التمهيدية محاسبيا في الاستثمارات، وهي قابلة للاهتلاك حسبPCN.
يحدد المبلغ القابل الاهتلاك لأصلي ثابت معنوي بعد خصم القيمة المتبقية.	لا يأخذ المبلغ القابل للاهتلاك بعين الاعتبار القيمة المتبقية لأصل ثابت معنوي.
تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط.	تتأثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية.
يمكن لمدة الاهتلاك أن ترتفع حتى 20 سنة، وهذه القاعدة مطبقة على كافة الأصول الثابتة المعنوية.	تحدد مدة الاهتلاك ب 5 سنوات كأقصى حد، وهذه القاعدة مطبقة على المصاريف التمهيدية فقط.
يجب إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك على الأقل مرة واحدة في السنة.	لم تتوقع النصوص الجزائرية أي شيء فيما يخص إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك.
عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت مادي، فإن كل فئات الأصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الأصل يجب إعادة تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تسويات لقيمة الأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية.
يحدد المبلغ القابل الاهتلاك بعد خصم قيمته المتبقية.	إن القيمة المتبقية لا تأخذ بعين الاعتبار حتى وإن كان لها معنى عند حساب المبلغ القابل للاهتلاك.
تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصاديةفقط.	تتأثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية.
تقع المصاريف الإضافية (الملحقة) تحت تعريف أصل ثابت مادي إذا كانت مدة استعمالها المنتظرة تفوق سنة، وتهتلك المصاريف الإضافية على مدة حياة لا تتجاوز مدة حياة الأصل المرتبطة به.	تبعا للإصلاح الجبائي فإن المصاريف الإضافية لسعر الشراء تهتلك بنفس معدل المبلغ الأساسي لقيمة الاستثمار.

لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقةFIFO أو التكلفة الوسطية المرجعة.	توجد 3 طرق لتقييم المخزونات :التكلفة الوسطية المرجعة،FIFO،LIFO .
توجد طريقتين لتقديم الإعانات: • يكون التسجيل المحاسبي الأولي للإعانة ضمن الإيرادات المؤجلة(نواتج الترحيل) والتي تسجل فيما بعد ضمن الإيرادات على أساس منتظم ومنطقي حسب مدة الانتفاع بالأصل؛ • تخفيض القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة وبالتالي فإن الإيراد المتعلق بالإعانة يظهر حسب مدة الانتفاع بالسلع عن طريق تخفيض لتكلفة الاهتلاك.	إن إعانة الاستثمار مسجلة في حساب خاص ضمن رؤوس الأموال الخاصة بالمبلغ المحصل والمهتلك بنفس معدل الأصول الثابتة المادية من الجانب الدائن لحساب النتيجة. إن إعانة الاستغلال مسجلة في النتيجة عندما تكون مشتراة من طرف المؤسسة
تقدم الأصول المملوكة كإيجار تمويلي من طرف المستأجر و تكون حسب طبيعتها.	حسب المخطط المحاسبي الوطني فإنه لا يمكن لسلعة ما أن تظهر في محاسبة التاجر إلا إذا كانت هذه السلعة ضمن ممتلكاته.
تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط. تسجل عقود الإيجار التمويلية محاسبيا في الأصول وفي الديون بمبلغ يتعلق بإحدى القيمتين التاليتين: – القيمة العادلة للسلعة المستأجرة؛ – القيمة الحالية الدنيا للإيجارات المحسوبة على أساس معدل الفائدة المتضمن لعقد الإيجار.	لا يوجد تسجيل محاسبي إذن لا يوجد اهتلاك عقد الإيجار التمويلي أو القرض الإيجاري هو ساري المفعول لكن لم يأخذ بعين الاعتبار من طرف المخطط المحاسبي الوطني.
دائما ما تعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية الدورة، ولا تعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة، وبالتالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني.	يسمح التنظيم الجزائري بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى(ولهذا فإنه حسب النظام المحاسبي المالي إذا وجدت في الميزانية المنجزة حسب المخطط المحاسبي الوطني مؤونة لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى يجب حذف هذه المؤونة) .

تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات في الأصول نجد: - الأصول غير الجارية - الأصول الجارية في الخصوم نجد: - الأموال الخاصة - الخصوم غير الجارية - الخصوم الجارية تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف: أولا:المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتهي إلى أحد الدورات المالية - دورة الاستثمار ←أصول غير جارية - دورة الاستغلال←أصول جارية، خصوم جارية - دورة التمويل← الأموال الخاصة، خصوم غيرالجارية	تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من 5أصناف: 1.الأموال الخاصة 2.الاستثمارات 3.المخزونات 4.الحقوق 5.الديون تعتمد الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني على معيار درجة السيولة المتزايدة (تصاعديا)في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم لكن هذا المعيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة
تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (ج ح النتيجة حسب الطبيعية) وتصنف حسب وظيفتها (ج ح النتيجة حسب الوظيفة)والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في مخطط محاسبي وطني، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهرفي ح/12 - عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج - تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.	تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن. -نتيجة الاستغلال في ح/83 -نتيجة خارج الاستغلال في ح84 -النتيجة الإجمالية (قبل الضريبة) في ح880 -أما نتيجة الدورة (النتيجة صافية) فتسجل في ح 88/ • إيرادات ونفقات خارج الاستغلال (ح 79 /، ح /69)تكون عنصر من عناصر النتائج • تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة.

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على الجريدة الرسمية رقم 19،الصادرة في 25 مارس 2009 ، المتضمنة قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيسيرها .

خاتمة الفصل:

لم تظهر نقائص المخطط المحاسبي الوطني إلا بعد تفتح الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي تحدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

إذن من أجل نقائص المخطط المحاسبي الوطني وتكييفه مع المحيط الاقتصادي الجديد، طرح مشروع إصلاح المخطط المحاسبي كمرحلة مكملة لعملية إصلاح المؤسسات.

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي IAS/IFRS.

حيث أن هذا النظام الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

إن النظام المحاسبي الجديد أملته عدة متغيرات منها ما يتعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية.

مقدمة الفصل :

منذ الثمانينات من القرن العشرين ، انتهجت الجزائر عدة إصلاحات إقتصادية في إطار التوجه إلى إقتصاد السوق الذي من معالمه تشجيع القطاع الخاص و جذب الاستثمار الأجنبي فضلا عن إفرازات العولمة التي تقتضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي.

و في هذا السياق أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلائم مع الظرف الجديد ، لهذا قامت الجزائر بإعداد نظام محاسبي مالي يتماشى مع المتغيرات الجديدة المتلائمة مع إحتياجات مستعمل المعلومة المالية و المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية التي تعمل على توحيد المعايير المالية و المحاسبية على مستوى العالم بين المؤسسات الاقتصادية .

و عليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى كافة ما يحتويه النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : الميزانية ؛

المبحث الثاني :الدفاتر المحاسبية ؛

المبحث الثالث: الإطار التقني للنظام المحاسبي المالي .

المبحث الاول: الميزانية

الميزانية كشف إجمالي للأصول والخصوم الخارجية ورؤوس الأموال الخاصة لكيان المؤسسة عن تاريخ إقفال الحسابات [1]، و منه يتبين أن الميزانية وثيقة محاسبية تسمح عند تاريخ معين (تاريخ إقفال الحسابات) من وصف عناصر الذمة المالية للمؤسسة وتوزيعها وإظهارها بشكل منفصل أي تسمح بمعرفة الموارد الداخلية والخارجية تحصلت عليها المؤسسة والمتمثلة في رؤوس أموال خاصة وكذلك مجموع استخدامات هذه الموارد أي وجهتها

1- المطلب الاول: عناصر الميزانية

أولا :الاصول

الأصول هي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...) والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أوالمساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي القروض بمختلف أنواعها) لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها

- **تعريف الأصول:**

التعريف الأول:

" تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية "[2]

التعريف الثاني : فقد صنفت الأصول إلى

- ✓ **الأصول غير جارية**: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة(أي لفترة طويلة) و تشمل على

- **الأصول الموجهة للاستعمال المستمر** لتغطية احتياجات أنشطة الكيان وهي الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري...) والأصول العينية(مثل المباني والمعدات ...)
- **الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها** على المدى الطويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة

- ✓ **أصول جارية** : وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية

والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول غير الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الاثني عشرة شهرا وكذا على العملاء والنقديات.

---

[1] ملحق رقم 03 تعريف رقم 10 صفحة القرار 72.

[2] المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي المادة 20.

ثانيا:الخصوم

إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها

- **تعريف الخصوم :**

" تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية "[1] .

هذا التعريف لا يعتبر الأموال الخاصة خصوما تعتبر الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال الإثني عشرشهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية أما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير جارية

المطلب الثاني: أنواع الميزانيات

تبعا لتاريخ إعدادها تصنف الميزانيات إلى:

أ– الميزانية الافتتاحية: تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة أو بتاريخ تكوينها إن الميزانية الافتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها ومن خصائص الميزانية الافتتاحية أنها ليست إلزامية قانونا وأنها لا تظهر نتيجة الدورة وأنها ليست عملية

ب – الميزانية الختامية: تعد في نهاية السنة وتظهر نتيجة الدورة وهي إلزامية قانونا كما أنها عملية إلى جانب الميزانيات المذكورة أعلاه نجد الميزانية المراجعة ويتم إعدادها بعد مراجعة الحسابات وتصحيح أي خطأ فيها وميزانية التصفية ويتم إعدادها قبل البدء في تصفية المؤسسة لأي سبب كان

ج– أهمية إعداد الميزانية

– تلبية المتطلبات القانونية: إن كلا من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وقانون الضرائب المباشرة تنص على أن تقوم المؤسسات التي تستجيب لشروط محددة بإعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة

– إظهار أصول وخصوم المؤسسة بتاريخ محدد ومنه تحديد مركزها المالي وهذا ما جعل البعض يعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد

– تمكن الميزانية من تعريف الغير (بنوك،دائنون،عملاء...) عن الوضعية المالية للمؤسسة

– حساب نتيجة الدورة وهذه النتيجة يمكن حسابها بواسطة الميزانية أو بواسطة حساب النتيجة

[1] المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي المادة 22.

د– الدورة المحاسبية (أو المالية): هي فترة زمنية تساوي اثني عشرة شهرا وهي متطابقة مع السنة المدنية إن المادة 30 من قانون النظام المحاسبي المالي نصت على أنه يمكن السماح لمؤسسة ما قفل السنة المالية(أي توقيف الحسابات) بتاريخ آخرغير31 ديسمبر من السنة في حالة ارتباط نشاط هذه المؤسسة بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية ومن الأمثلة على المؤسسات التي لا تتطابق دورتها المحاسبية مع السنة المدنية نذكر المؤسسات الفلاحية

ولأغراض الرقابة ومتابعة تنفيذ برامجها فإن المؤسسات عادة لا تنتظر نهاية السنة لأعداد ميزانيتها وحساب نتيجة الدورة بل تقوم بحساب هذه النتيجة كل ثلاثة أو ستة أشهر وهذا بواسطة الميزانية أو حساب النتيجة وما ييسرإعداد هذه الجداول هو استخدام الإعلام الآلي

و– حساب وتسجيل نتيجة الدورة في الميزانية

ويقصد بها الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من العمليات التجارية التي قامت بها خلال دورة معينة إن:

نتيجة الدورة = مجموع أصول – مجموع خصوم

2– في بداية السنة وحيث أن المؤسسة لم تبدأ بعد في نشاطها الإنتاجي والتجاري فإن الميزانية الافتتاحية (للمؤسسة) لا تظهر أية نتيجة وتكون في شكل المعادلة التالية :

مجموع الأصـــول = مجمـــــوع الخصوم– النتيجة في نهاية السنة

وهناك حالتان:

(أ) – **الحالة الأولى في نهاية السنة النتيجة هي ربح** : في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبرمن مجموع الخصوم أي أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل التالي : **الأصـــــــــــــول = الخصـــــــــوم + نتيجة الدورة**

إن نتيجة الدورة إذا كانت ربحا تسجل في جانب الخصوم وبإشارة موجبة وهذا ما نص عليه (ن.م.م)

كما يمكن تبرير تسجيل الربح المحقق بجانب الخصوم كالتالي

– حالة تحقيق ربح يكون مج الأصول أكبر من مج الخصوم ولتحقيق توازن بينهما نضيف النتيجة إلى الخصوم

– إن الربح يعتبر أحد مصادر التمويل مثل باقي الأموال الخاصة

– يمكن اعتبار الربح القابل للتوزيع دينا في ذمة المؤسسة لصالح الشركاء فإذا أراد الشركاء سحبوه من المؤسسة وإن أرادوا تركوه بها لتقوية مركزها المالي

(ب) – **الحالة الثانية في نهاية السنة النتيجة خسارة:** في هذه الحالة فإن مجموع الأصول يكون أقل من مجموع الخصوم أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من التزاماتها نحو الشركاء ونحو الغير وبعبارة أخرى نقول أن المؤسسة قد خسرت جزءا من الأموال التي وضعت تحت تصرفها

إن معادلة الميزانية تكون كالتالي

الأصـــــــــــــول= الخصوم – نتيجة الدورة (حيث تسجل النتيجة بجانب الخصوم وبإشارة **سالبة**)
هو الأسلوب المقترح من قبل النظام المحاسبي المالي وكذلك من قبل المخطط المحاسبي الفرنسي

– المركز المالي الصافي (م.م.ص)

إن المركز المالي الصافي هو القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد

– حساب المركز المالي الصافي : يمكن حسابه بإحدى العلاقتين:

* م.م.ص = مجموع أصول – مجموع ديون
* **م.م.ص = أموال خاصة + نتيجة الدورة(ربح) أو ناقص(–) نتيجة الدورة في حالة الخسارة**

المطلب الثالث: الحســـــاب

الحساب هو جدول ذو جانبين أو طرفين جانب أيمن يعرف بالجانب المدين وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن ويخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به (أي بالحساب) خلال فترة محددة إن كلمة حساب عادة تختصر كالتالي: (حـــ/) وتقرأ حساب

– تصنيف الحسابات : الحسابات نوعان

أ –حسابات الميزانية : وهذه الحسابات تظهر بجانب الأصول أو الخصوم في الميزانية لذا فحسابات الذمة المالية تعرف أيضا بحسابات الميزانية من الأمثلة على هذه الحسابات : بنك ، معدات، موردون ،احتياطات رأس المال ..... إن حسابات الميزانية في النظام المحاسبي المالي تضم حسابات الاصناف 1 إلى 5

ب – حسابات التسيير: وهذه الحسابات تظهر بحساب النتيجة ولا تظهر بالميزانية وحسابات التسيير تضم حسابات المصاريف أو الأعباء (مثل الأجور والمواد المستهلكة...) وحسابات النواتج (مثل مبيعات البضاعة مبيعات المنتجات والنواتج المالية...) إن حسابات التسيير تضم حسابات الصنفين (6) و(7)

– قاعدة فتح الحسابات وتسجيل العمليات فيها

أ – حسابات الأصول وحسابات المصاريف : تفتح حسابات الأصول في الطرف المدين وتتزايد فيه بينما تتناقص في الطرف الدائن وكذلك الأمر بالنسبة لحسابات الأعباء

ب – حسابات الخصوم وحسابات النواتج: تفتح حسابات الخصوم في الطرف الدائن وتتزايد فيه بينما تتناقص في الطرف المدين وكذلك الأمر بالنسبة لحسابات النواتج

– تسجيل العمليات في الحسابات : إن كل عملية تجارية تسجل في حسابين على الأقل أو أكثر فالحساب الذي يمثل مصدرا للتدفق النقدي أو العيني يكون **دائنا** أما الحساب الذي يمثل استخداما فإنه يكون **مدينا** بقيمة التدفق

1-إن إقفال (غلق) الحساب هو إظهار توازن طرفيه حيث نحسب مجموع كل طرف ونضيف الرصيد إلى الطرف الأصغر ليتساوى الطرفان للدلالة على غلق الحساب نضع خطين تحت المجموع

2-إن التسجيل في الطرف المدين من حسابات الميزانية (ما عدا حسابات الأموال الخاصة) يؤدي إلى زيادة المركز المالي الصافي للمؤسسة لأن هذا التسجيل يعني زيادة الأصول أو انخفاض الديون (وكلاهما يؤدي إلى زيادة المركز المالي الصافي)

المبحث الثاني: الدفاتـــر المحـــاسبية

في **المواد من 9 إلى 18** بين القانون التجاري إلزامية "التاجر" سواء أكان شخصا طبيعيا أو شركة بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد وإعداد الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر (أي حساب النتيجة) وتسجيل الوثيقتين في دفتر الجرد كما بينت نفس المواد قواعد التسجيل بهذه الدفاتر والهدف من مسكهما

أما **القانون 07-11** والمتضمن النظام المحاسبي المالي فقد نص في **مادته 20** على " تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا (أي دفتر الأستاذ) ودفتر جرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة " أما **المادة 21** فذكرت أن دفتر اليومية ودفتر الجرد يتم ترقيمهما والتأشير عليهما من قبل رئيس محكمة مقر الكيان إن شروط التسجيل في الدفاتر المحاسبية حددت في **المادة 23** حيث نصت على أن يكون التسجيل دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش والملاحظ أن عدد الدفاتر المحاسبية وكيفية مسكها يختلف تبعا للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة إن أهم النظم المحاسبية هي :

ـــ **النظام الكلاسيكي**: يعتمد على يومية واحدة وهو النظام الذي سنعتمد عليه في دراستنا لأنه الأسهل للطالب المبتدئ على الرغم من أن هذا النظام لم يعد مستخدما

ـــ **نظام اليومية– دفتر الأستاذ** : يعرف أيضا بتخطيط "دوقرنج" أو بالنظام الأمريكي رغم أن واضعه فرنسي وهذا النظام لم يعد مستخدما حاليا

ـــ نظام اليوميات المساعدة وهو يعتمد على عدة يوميات مساعدة (يومية مبيعات، يومية مشتريات، يومية بنك ....) ويومية عامة تمثل اليومية القانونية وهذا النظام هو النظام المستخدم حاليا والملائم لكل المؤسسات خاصة الكبيرة منها إضافة إلى الدفاتر المحاسبية تقوم المؤسسة بمسك دفاتر تنظيمية مثل سجل الطلبيات الواردة من العملاء وسجل طلبيات الشراء المرسلة إلى الموردين وسجل الأوراق التجارية وسجل الأجور المدفوعة (وهو دفتر إلزامي لكل مؤسسة لها مستخدمين) وسجل حركة المستخدمين ....الخ

المطلب الأول: دفتر اليومية[1]

وهو دفتر قانوني يسجل فيه "التاجر" عملياته التجارية في صيغة قيود محاسبية تظهر الحساب (أوالحسابات) المدينة والحساب (أو الحسابات) الدائنة ومبالغ العمليات وتاريخها وشرحها وكذا أرقام الحسابات إن دفتر اليومية هو دفتر إلزامي لأن كلا من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي يلزمان "التاجر" بمسك دفتر اليومية والذي يجب أن ترقم صفحاته وتختم من قبل رئيس المحكمة حيث يقع مقر المؤسسة إن التسجيل في اليومية يجب أن يكون كاملا ووفق الشروط القانونية السالفة الذكر أي دون شطب أو ترك بياض .....

شروط التسجيل في اليومية :

يجب مراعاة الشروط التالية عند التسجيل في دفتر اليومية :

تدوين أرقام الحسابات يعني كتابةاسم الحساب المدين أو الدائن

تسجيل تاريخ حدوث العملية

تسجيل المبالغ الدئنة و المدينة

شرح موجز للعملية و هو ما يعرف بالبيان

أ– أنواع القيود : القيود نوعان

1 – القيود البسيطة وهي تتكون فقط من حسابين أحدهما مدين والآخر دائنا

2 – القيود المركبة: وهي القيود المتضمنة على أكثر من حساب في أحد الطرفين أو في كليهما

ب– تصحيح الأخطاء في اليومية:

ذكرنا سابقا أن دفتر اليومية هو دفتر قانوني وأن التسجيل به يجب أن يكون كاملا ودون ترك بياض أو شطب أو محو أو تغيير وأن كل كتابة سجلت يجب أن تظل على حالتها فإذا حدث أن أخطأ المحاسب لدى تسجيل المبلغ أو اسم الحساب أو أحد العناصر الأخرى للقيد في اليومية فإن هذا الخطأ يتم تصحيحه تبعا لأسلوب عكس القيد أو تـــبعا لأسلوب العدد المتمم للصفر

– أسلوب عكس القيد : يتمثل هذا الأسلوب في عكس طرفي القيد بحيث يصبح الطرف المدين دائنا ويصبح الطرف الدائن مدينا ثم نسجل القيد الصحيح إن هذا التسجيل يلغي أثر القيد الخطأ على الحسابات لكنه يؤدي إلى تضخيم مجاميع الحسابات

– أسلوب العدد المتمم للصفر:

1 عبدالرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي،حيطلي،الجزائر،سنة 2011،ص 24.

يتمثل هذا الأسلوب في إلغاء المبلغ الخطأ بإضافة متممه للصفر وبهذا يصبح مجموع المبلغين صفرا إن الأسلوب صالح لدى مسك المحاسبة يدويا وهذه العملية التي لم تعد مطبقة حاليا

المطلب الثاني : دفتر الأستـــــــاذ [1]

إن دفتر الأستاذ هو مجموع الحسابات سواء أكان مسك هذه الحسابات في شكل دفتر عادي أومجموعة بطاقات أو قرص أو أي شكل آخر إن دفتر الأستاذ هو ضروري لمسك محاسبة المؤسسة أكثر من اليومية والتي يعتبر دورها قانونيا أكثر مماهومحاسبيا إن النظام المحاسبي المالي قد نص على مسك دفتر الأستاذ

ب – استخدام دفتر الأستاذ : في بداية كل سنة مالية يخصص المحاسب صفحة أو عدة صفحات لكل حساب ثم يسجل الرصيد الافتتاحي بالطرف المناسب من الحساب، وخلال السنة يتم نقل العمليات من اليومية إلى دفترالأستاذ وفي نهاية السنة يتم ترصيد الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية وتجب الملاحظة إلى أن هذا الوصف لشكل واستخدام دفتر الأستاذ يتناسب وحالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ

ج – أشكال دفتر الأستاذ : في حالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ فإن هذا الدفتر قد يكون في شكل سجل عادي أومجموعة بطاقات لها ألوان مختلفة تبعا لصنف الحساب (موردون، عملاء، تسيير...) وفي حالة المسك الآلي لدفتر الأستاذ فإنه يكون في قرص أو أي حامل آخر للبيانات كما أن تمثيل الحساب يأخذ الشكل ذو الأعمدة المتلاصقة والذي سبقت دراسته

د – تصحيح الأخطاء في دفتر الأستاذ : في حالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ فإن تصحيح الأخطاء المرتكبة لدى التسجيل بهذا الدفتر يكون بأحد الأساليب التالية :

1 – أسلوب العدد المتمم للصفر: حيث يلغى المبلغ الخطأ بتسجيل متممه للصفر ثم كتابة المبلغ الصحيح

2– الشطب الطفيف للمبلغ الخطأ ثم كتابة المبلغ الصحيح

3 – إضافة أو طرف الفرق لجعل المبلغ المسجل يساوي المبلغ الصحيح الواجب تسجيله

4 – أسلوب المقاصة: حيث نسجل مبلغا مساويا للمبلغ الخطأ لكن في الطرف المعاكس من الحساب ثم نسجل المبلغ الصحيح في الطرف الصحيح

– في حالة استخدام الحاسوب فإنه لا يمكن أن تقع أخطاء في دفتر الأستاذ ما عدا تلك الأخطاء الناتجة عن أخطاء مرتكبة لدى التسجيل في اليومية فالحاسوب لا يسمح بتصحيح الحسابات إلا من خلال تصحيح اليومية

1 – عمليا فإن دفتر الأستاذ المستخدم هو الدفتر المعد بواسطة الحاسوب باقي الأشكال لم تعد مستخدمة

[1] عبدالرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره،ص 29.

2 – دليل دفتر الأستاذ وهو قائمة بأسماء الحسابات وأرقام الصفحات المخصصة لها تتصدر دفترالأستاذ تماما مثل فهرس الكتاب إن دليل دفتر الأستاذ يكون في نظام المسك اليدوي للمحاسبة

3 – لدى مسك المحاسبة يدويا وللتقليل من أخطاء تحويل العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ يفضل تحويل المبلغ المدينة كلها من اليومية إلى دفتر الأستاذ ثم يتم نقل البالغ الدائنة وهكذا نقلل احتمال تسجيل مبلغ مدين في الطرف الدائن من الحساب أو العكس

المطلب الثالث:ميزان المراجعة

إن ميزان المراجعة هو جدول يعد بتاريخ معين ويظهر قائمة الحسابات الموجودة بدفترالأستاذ

الحالة 1 : ميزان المراجعة يحتوي على مجموع المبالغ المدينة والدائنة ورصيد كل حساب

الحالة 2 : ميزان المراجعة يحتوي على رصيد الحساب فقط دون إظهار المبالغ

في الحالة الأولى يسمي ميزان المراجعة بالمبالغ والأرصدة أما في الحالة الثانية فيسمي ميزان المراجعة بالأرصدة كما يمكن لميزان المراجعة إظهار الرصيد الافتتاحي وحركة الحساب والرصيد الختامي وهذا الشكل أحسن موازين المراجعة

1. **تخطيط ميزان المراجعة** : إن تخطيط ميزان المراجعة بالمبالغ والأرصدة يكون كالتالي

		المبالغ		الأرصدة	
الرقم	الحساب	مدين	دائن	مدين	دائن
	مجموع				

2. **استخدام ميزان المراجعة :**

يهدف ميزان المراجعة إلى

- التأكد من أن عمليات تحويل المبالغ من اليومية إلى دفتر الأستاذ وكذا حساب كل من مجاميع وأرصدة الحسابات تم بصورة صحيحة
- المساعدة في البحث عن الأخطاء المرتكبة في دفتر الأستاذ
- تيسير عملية إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة ذلك أن إعداد هذه الأخيرة يتم اعتمادا على ميزان المراجعة (وهذا صحيح في حالة مسك المحاسبة يدويا)

المبحث الثالث: الإطار التقني للنظام المحاسبي المالي

يضم الإطار التقني للنظام المحاسبي المالي قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة مع إختلافاتها حسب نشاطاتها و حجمها و خصوصياتها ، حيث أن هذه الحسابات مصنفة في إطار جداول محددة مع توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات و إعطائها صيغة وطنية ليبسط و يوحد محاسبة مختلف المؤسسات حتى تستفيد مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة ، و يمكن عرض الإطار التقني للنظام المحاسبي كالتالي:

- حسابات الميزانية
- حسابات التسيير
- أعمال نهاية السنة

المطلب الأول : حسابات الميزانية

تنقسم حسابات الميزانة إلى جانبين هما :

أولا : الأصول

تشكل الأصول الأموال اللازمة للنشاط و العمل اليومي للمؤسسة أو المشروع و تنقسم إلى :

الصنف الثاني : التثبيتات

التثبيتات هي أصول معنوية أو مادية أو مالية تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن السنة

تصنيف الإستثمارات

لقد صنفت إلى نوعين :

1- **التثبيتات المعنوية :** [1]

" التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي.."

[1] Scf,berti editions,alger,2009,p108

ومن الأمثلة عن التثبيتات المعنوية المحلات التجارية ، العلامات التجارية ، برامج الإعلام الآلي، مصاريف تطوير المناجم بهدف استغلالها تجاريا مصاريف البحث القابلة للتثبيت...الخ

الحساب 20 :

بداية إن النظام المحاسبي المالي قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية فالمصاريف الخاصة بعقد الشركة ومصاريف عقود الاستثمارات والمصاريف السابقة عن الانطلاق الفعلي للإنتاج ومصاريف التكوين لا تعتبر أصولا معنوية في نظر النظام المحاسبي المالي والذي اقترح اعتبار بعضها كمصاريف عادية (مثل المصاريف السابقة عن انطلاق الإنتاج) أو إضافتها إلى تكلفة شراء التثبيتات المادية (مثل مصاريف عقود شراء تجهيزات الإنتاج..)

من الحسابات الفرعية للحساب 20 نذكر:

203 – مصاريف تطوير مثبتة: وتسجل في قيدين

القيد 1 – تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (مجموعة 6) مدينا وحساب بنك أو صندوق أو دائنون دائنا وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في النظام المحاسبي المالي لاعتبارها تثبيتات معنوية عندها نسجل القيد الثاني كالتالي

القيد 2 – يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية والحساب 731 (حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا

يذكر النظام المحاسبي المالي أن الأعباء التي سبق أن سجلت كمصاريف عادية في السنوات المالية السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة التثبيتات المعنوية في تاريخ لاحق كما حدد النظام المحاسبي المالي في المادة 121-14 الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف البحث والتطوير أصولا معنوية كالتالي

- أنه يمكن تقييم هذه المصاريف
- أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أو بيعها
- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة

الحساب 204 – برامج الإعلام الآلي : وهناك حالتان

الحالة 1 – شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة : في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أو موردو التثبيتات (ح- /404) دائنا ـــ

الحالة 2 – حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة : وتسجل العملية في قيدين كالتالي :

القيد 1 – تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو دائنون... دائنا

القيد 2 – نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا

الحساب 205 – امتيازات،رخص،علامات تجارية

لتسجيل هذه الأصول نجعل الحساب 205 مدينا وأحد الحسابات بنك ،موردو التثبيتات دائنا

الحساب 207 : فارق الاقتناء : أرى أن يقسم هذا الحساب كالتالي

الحساب 2070– فارق الاقتناء

الحساب2071– محل تجاري

بداية نشير إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يخصص حسابا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول في المؤسسات الفردية والعائلية في الجزائروما جاء في **المادة 121–2** من النظام المحاسبي المالي من أن المحل التجاري هو تثبيت معنوي

لقد عرفت **المادة 78 من القانون التجاري** المحل التجاري كالتالي " تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري.ويشمل المحل التجاري إلزاما عملاءه وشهرته كما يشمل سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل والاسم التجاري والحق في الإيجار والمعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك"

أما النظام المحاسبي المالي وفي الملحق الثالث الخاص بتعريف المصطلحات المحاسبية فقد عرف المحل التجاري (حيث استخدم في النسخة العربية مصطلح الأموال وليس المحل التجاري) كالتالي

" العناصر المعنوية من المحل التجاري (بما فيها حق الكراء) التي لا تكون موضوع تقدير وإدراج في دفاتر المحاسبة منفصلين عن الميزانية وتساهم في الإبقاء على نشاط الكيان وتطوير طاقته الكامنة "

محاسبيا فإن المقصود بالمحل التجاري (le fonds commercial) هي فقط العناصر المعنوية للمحل وبصفة خاصة ما يلي: العملاء،الاسم التجاري، شهرة المحل، حق الإيجار أما الأصول المادية من بضاعة ومعدات فإنها لا تسجل في الحساب2071 بل تسجل بالحسابات الخاصة بها الحساب 208 – تثبيتات معنوية أخرى

2- **التثبيتات العينية:**

"التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية " .

التثبيتات العينية هي إذن أصول مادية (مثل التجهيزات والأراضي والمباني..الخ) تكون فترة استخدامها أكثر من سنة وهي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أو استئجارها (في حالة عقد إيجار تمويلي) بتاريخ شراء أو إنجاز التثبيتات العينية يتم إدراجها(تسجيلها) على أساس تكلفة شرائها أو إنتاجها .

إن تكلفة شراء الأصل تشمل كلا من سعر شرائه وأعباء نقله وتركيبه والرسوم غير المسترجعة الخاصة به...الخ أما في حالة الإنجاز الذاتي للتثبيتات العينية فإن تكلفتها تشمل كل التكاليف المباشرة (من مواد مستهلكة وأجور وغيرها) وغير المباشرة المتحملة لإنتاجها غير أن أعباء المرحلة التحريبية للتجهيزات والأعباء العامة والأعباء الإدارية لا تدمج بتكلفة شراء أو إنتاج الأصل

إن تكلفة إزالة أو تفكيك المنشأة في نهاية فترة الاستخدام وكذلك تكلفة إعادة الموقع إلى حالته تضاف (لكن بصورة منفصلة) إلى تكلفة شراء أو تكلفة إنتاج التثبيت، وهذا إذا كان شرط إزالة المنشأة أو إعادة تهيئة الموقع الذي أقيمت عليه المؤسسة يمثل إلزاما للكيان (المادة 121-5 من النظام المحاسبي المالي) إن التكاليف الموالية لعملية شراء أو إنجاز التثبيتات العينية أو المعنوية يمكن اعتبارها:

- أعباء عادية تخص السنة إذا أدت إلى الحفاظ على الأداء الحالي للتجهيزات
- أما إذا أدت هذه الأعباء إلى رفع القيمة المحاسبية للتجهيزات أي إذا كان محتملا أن هذه التكاليف ستؤدي إلى زيادة المزايا الاقتصادية التي تحصل عليها المؤسسة من الأصل المعني(مثل زيادة فترة استخدام الأصل أو تخفيض تكاليف الإنتاج أو رفع إنتاجيته أو تحسين نوعية المنتجات) عندها فإن هذه التكاليف تضاف إلى الأصل أو تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل إن التثبيتات التي ليس لها نفس فترة الاستخدام (أو الانتفاع) تسجل بحسابات مختلفة.

إن النظام المحاسبي المالي لم يذكر بصورة مفصلة الحسابات الفرعية للحساب 21 إذ اقتصر على إعطاء حساب لكل مجموعة من التثبيتات مثال ذلك 213 حـــ/ مباني (و لم يخصص حساب لكل صنف من المباني) أو 215 حـــ/تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية .

التثبيتات التي لا تعتبر ملكا للمؤسسة من الناحية القانونية لكنها مراقبة من قبل المؤسسة (أي التثبيتات المحصلة في إطار عقد إيجار تمويلي) يجب أن تسجل في حساب فرعي للحساب 21 إذا كان الإعلام المقدم على هذا النحو ذا أهمية ومناسبا في آن واحد.

دراسة حسابات التثبيتات العينية:

211 – أراضي: يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية مثال ذلك أراضي للبناء، مقالع ومناجم ، أراضي مهيأة أراضي أخرى

212 – عمليات تهيئة وترتيب الأراضي

213 – مباني : (الحسابات الفرعية المذكورة أسفله أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي)

2131- عمارات: يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية كالتالي

21311- مباني صناعية

21315 – مباني إدارية وتجارية

21318 – مباني أخرى

2135 – تركيبات عامة، وتهييئات للمباني

2138 – منشآت قاعدية : مثل الطرق والسدود والجسور...

215 – تركيبات تقنية،معدات وأدوات صناعية (الحسابات الفرعية الموالية أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي)

218 – تثبيتات أخرى عينية

القاعدة المحاسبية للتثبيتات العينية: وهناك حالتان

الحالة 1 – شراء التثبيتات من الغير: في هذه الحالة تكون حسابات التثبيتات المعنية مدينة وأحد الحسابات بنك أو موردو التثبيتات (حـــ/404) دائنا بتكلفة شراء التثبيتات.

الحالة 2 – إنجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة: في هذه الحالة نسجل قيدين

القيد 1 – ونسجل فيه المصاريف المتحملة لإنجاز التثبيتات بصورة عادية

القيد 2 – ويسجل بعد الإنجاز الكلي للأصل حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا وحساب إنتاج مثبت لأصول عينية (حـــ/ 732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل.

التثبيتات المحصلة بعقد إيجار تمويلي : محاسبيا نعتبرها ملكا للمؤسسة المستأجرة كما نص على ذلك النظام المحاسبي المالي وتسجل بالحسابات الفرعية للحساب 21 مع باقي التثبيتات

الحساب 22 : تثبيتات في شكل امتياز

– الحساب 23– التثبيتات الجاري إنجازها :

إن التثبيتات قيد الإنجاز هي التثبيتات المادية والمعنوية والتي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة كما نسجل بهذا الحساب التسبيقات والأقساط المسددة لموردي التثبيتات

ب – الحسابات الفرعية للحساب 23: إن الحسابات الفرعية الواردة في النظام المحاسبي المالي هي كالتالي

232– تثبيتات عينية قيد الإنجاز 237 – تثبيتات معنوية قيد الإنجاز

238 – تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات بالتثبيتات

القاعدة المحاسبية:

نسجل بحسابات تثبيتات قيد الإنجاز تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة سواء أكانت عملية الإنجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير (أي مؤسسة أخرى)

الحالة 1 – إنجاز التثبيتات يتم من قبل الغير: في نهاية السنة يكون حساب 232 أو 237 مدينا وحساب 404 دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها. وعند استلام التجهيزات بصورة كاملة وجاهزة للاستخدام يرصد حساب تثبيتات قيد الإنجاز بجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 20 أو 21 مدينا

الحالة 2 – إنجاز التثبيتات يتم من قبل المؤسسة : في نهاية السنة نجعل أحد الحسابات 232 أو 237 مدينا والحساب 73 إنتاج مثبت (أو أحد حساباته الفرعية 732 مثلا إنتاج قيد الإنجاز لتثبيتات عينية) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازه من التثبيتات.

حـــ/ 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بها و حـــ/ 27تثبيتات مالية أخرى تصنف إلى :

أصول مالية مثبتة : وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27

أصول مالية جارية : وهي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عليها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل هذه الأصول تسجل بالحساب 50 (حـــ/ قيم منقولة للتوظيف) وحيث أن محاسبة الأوراق المالية

الحســـــــــــــــــــاب	شرح الحســـــــــــــــــــاب
261- سندات مساهمة	وهي سندات تمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة
262- سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها
269- دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى
271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير

	الأجل من هذه السندات الحصص في رأسمال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل
273- السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة(في هذه السندات)

" تعالج (أي تسجل وتهتلك) مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد انتفاعها مختلفة أوإذا كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة" المادة 121-4 من النظام المحاسبي المالي وكمثال على ذلك طائرات نقل المسافرين والتي يمكن أن تسجل من خلال عناصرها وهي هيكل الطائرة والمحركات والتجهيزات الكهربائية الأخرى وهي عناصر تختلف في فترات استخدامها ومنه فان معدلات اهتلاكها سوف تختلف لذا فإن كل عنصر يسجل على حدا.

تسجيل تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات :

إن تسجيل تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات (وهي التكاليف التي كان المخطط المحاسبي الوطني يخصص لها مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات) يكون في حساب فرعي للتجهيزات المعنية كما لو كانت عملية الصيانة هي أحد مكونات أو عناصر التثبيت المعني

تسجيل أعباء تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة استغلال المنشأة:

إذا كان تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة الاستغلال المحددة، تمثلان التزاما من قبل المؤسسة فإن تكاليف هذه العملية تضاف إلى تكلفة إنجاز المنشأة (المصنع مثلا).

الصنف الثالث: مخزون بضاعة[1]

وهي السلع التي تم شراؤها بهدف بيعها على حالتها

1- قاعدة مسك الحساب 30

– مخزون بضائع وفق الجرد الدائم

أ – عملية شراء البضائع: وتسجل في قيدين

القيد 1 – ويمثل قيد الشراء حيث نجعل حساب 380 حـــ/بضاعة مخزنة مدينا وأحد حسابات البنك أوالصندوق أو موردو المخزون دائنا وهذا بتكلفة شراء البضائع

القيد 2 – قيد استلام البضاعة: حيث نجعل حساب 30 مدينا وحساب 380 دائنا وبهذا يرصد هذا الأخير

ب – عملية بيع البضاعة في الجرد الدائم : وتسجل كذلك في قيدين

[1] عبدالرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره،ص 46

قيد 1 – قيد البيع: حيث نجعل أحد الحسابات؛ بنك،صندوق عملاء مدينة بسعر البيع وحـــ/ 700 مبيعات بضاعة دائنا

قيد 2 – قيد تسليم البضاعة المباعة إلى العميل: وفيه نجعل حساب 600 حـــ/ مشتريات بضاعة مباعة مدينا بتكلفة شراء البضاعة بينما نجعل حساب مخزون بضاعة (حـــ/ 30) دائنا

2- الحساب 31 – مواد أولية ولوازم:

وهي المواد واللوازم التي اشترها ليتم تحويلها إلى منتجات

قاعدة مسك الحساب 31 وفق الجرد الدائم

أ – عملية شراء المواد : وتسجل في قيدين كما في حالة شراء البضاعة حيث

القيد 1 – قيد الشراء: وفيه نجعل الحساب 381 حـــ/ مواد أولية ولوازم مخزنة مدينا وأحد الحسابات بنك، صندوق، موردون دائنا (إن النظام المحاسبي المالي يستخدم مصطلح مواد أولية ولوازم مخزنة للدلالة على الحساب 381)

القيد 2 – قيد استلام المواد : حيث نجعل الحساب 31 مدينا والحساب 381 دائنا

ب – عملية استهلاك المواد : وتسجل في قيد واحد حيث نجعل الحساب 601 حـــ/مواد أولية مستهلكة مدينا والحساب 31 دائنا إن النظام المحاسبي المالي يستخدم مصطلح مواد أولية للدلالة على الحساب 601

3 – الحساب 32 – تموينات أخرى: وهي مواد تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع أوالاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة لاحظ الاختلاف بين الحسابين 31 و32 فالأول يدل على مواد تدمج في تصنيع المنتجات أما الثاني فيدل على مواد تستهلك في عملية تصنيع المنتجات أو في عملية الاستغلال دون أن تكون أحد مكونات المنتجات المصنعة ومن الحسابات الفرعية للحساب 32 نجد : 321 – مواد مستهلكة(مثل مواد صيانة المعدات) 322 – توريدات مستهلكة (مثل مواد التنظيف ولوازم المكتب...) و 326 –الأغلفة المستهلكة إن التوريدات التي لا تخزن (الماء،الكهرباء...) لا تسجل بالحساب 32 لكن بالحساب 607 حـــ/ مشتريات غير مخزنة

القاعدة المحاسبية للحساب 32 وفقا للجرد الدائم

أ – شراء التموينات الأخرى : ويتم تسجيلها كالتالي

- إذا كانت المواد قابلة للتخزين (مثل الأغلفة المستهلكة، واللوازم المكتبية..) فإن تسجيل عملية شرائها يتم في قيدين (قيد الشراء وقيد استلام المواد) كما رأينا في الحساب 31 غير أنه عمليا يمكن تسجيلها في قيد واحد حيث نجعل 602 مدينا وأحد الحسابات بنك أو صندوق أو موردون دائنا إذا كانت قيمة هذه المواد ضئيلة ولا تتطلب متابعة خاصة بها

- إذ لم تكن المواد قابلة للتخزين(كهرباء،غاز،ماء...) عندها يمكن أن تسجل في قيد واحد حيث نجعل حـــ/607 مشتريات مواد ولوازم غير مخزنة مدينا والحساب بنك أو صندوق أو موردون دائنا

4 – الحساب 33 – سلع قيد الإنتاج : إن النظام المحاسبي المالي لم يعط تعريفا خاصا بهذه الحساب كما لم يبين قاعدة حوسبته (أي تسجيله محاسبيا) وهذا عكس ما ذهب إليه المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وكذا المخطط المحاسبي الفرنسي إذ أن كلا المخططين نصا صراحة أن فتح هذا الحساب يكون في نهاية الدورة لتسجيل المنتجات والأشغال التي لا تزال قيد التنفيذ على أن يرصد هذا الحساب في بداية السنة الموالية بتسجيل قيد معاكس.

إن النظام المحاسبي المالي قسم الحساب 33 كالتالي

331 – منتجات قيد الإنتاج (أو المنتجات الجاري إنجازها كما ورد في النظام المحاسبي المالي)

335 – أشغال قيد الإنجاز (أو الأشغال الجاري إنجازها كما ورد في النظام المحاسبي المالي)

5– الحساب34 – خدمات قيد الإنجاز(الجاري تقديمها): ونسجل به تكلفة الخدمات (المقدمة) والتي لا تزال قيد الإنجاز في نهاية السنة وكما هو الحال في الحساب 33 فإن النظام المحاسبي المالي لم يظهر قاعدة خاصة تراعي خصوصية هذا الحساب لكنه ذكر حساباته الفرعية كالتالي

341 – دراسات قيد الإنجاز

345 – خدمات مقدمة قيد الإنجاز

6 – الحساب 35 – مخزون منتجات: في النظام المحاسبي المالي قسم هذا الحساب كالتالي

351 – منتجات وسيطة : إن النظام المحاسبي المالي لم يعط تعريفا لهذا الحساب لكن يمكن القول أن المقصود بالمنتجات الوسيطة هي المنتجات النصف مصنعة بالمؤسسة والتي سيتم تحويلها إلى منتج تام الصنع

355 – منتجات مصنعة : هنا أيضا لا نجد تعريفا لهذا الحساب في النظام المحاسبي المالي واعتمادا على المخطط المحاسبي لسنة 1975 يمكن تعريفها بأنها المنتجات القابلة للبيع حتى إن لم تكن تامة الصنع حيث يقوم العميل بإتمام تصنيعها ثم بيعها أو استخدامها

356 – بقايا منتجات ومواد (بقايا ومهملات):

أن النظام المحاسبي المالي لم يعط تعريفا لهذا الحساب لذا سنعتمد على التعريف المعطى بالمخطط المحاسبي لسنة 1975 أي أن البقايا تعني البقايا من أية طبيعة كانت (مواد، منتجات..) والتي لا تصلح لأي استخدام داخل المؤسسة أو لتسويق عادي

القاعدة المحاسبية للحساب 35 في الجرد الدائم : خلال السنة تعمل الحسابات الفرعية للحساب 35 كحسابات مخزن حيث تجعل مدينة بالمنتجات المودعة بالمخزن وهذا بجعل حـــ/72 إنتاج مخزون دائنا كما

تكون (أي الحسابات 351 ، 355 ، 356) دائنة بكل مسحوبات للمنتجات وهذا بجعل حـــ/72 إنتاج بالمخزن مدينا

يمكن تقسيم الحساب 72 إلى حسابات فرعية مثال ذلك : 7251 (منتجات وسيطة بالمخزن) 7255 منتجات تامة الصنع بالمخزن 7256 بقايا منتجات بالمخزن...

7 – الحساب 36 – منتجات ناتجة عن تثبيتات: وهي العناصر الناتجة عن تفكيك تثبيتات عينية (معدات مثلا) وبهذا تحولت طبيعتها من أصول عينية ثابتة إلى مخزون سيتم استهلاكه في عمليات الإنتاج والاستغلال وتبعا للنظام المحاسبي المالي فإن الحساب 36 يكون مدينا بجعل حساب التثبيتات(حـــ/21) المناسب دائنا.

8 – الحساب 37 – مخزون لدى الغير(قيد الاستلام ، في المستودع أو في الإيداع):

لقد عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه المخزون الواقع تحت رقابة المؤسسة لكنه ليس في حيازتها فعليا في نهاية السنة مثل المخزون قيد الاستلام أو المودع في مخازن الغير

القاعدة المحاسبية للحساب37 – يجعل الحساب 37 مدينا بقيمة المخزون الذي هو ملكا للمؤسسة لكنه ليس في حيازتها الفعلية بجعل الحساب المناسب من حسابات المخزون دائنا كما يجعل الحساب 37 دائنا متى استرجعت المؤسسة المخزون المعني ونشير إلى أن القاعدة المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي لم تتعرض بصورة واضحة إلى حالة المشتريات غير المستلمة في نهاية السنة

- إن النظام المحاسبي المالي يوصي بتسوية حساب مخزون لدى الغير في نهاية السنة فإذا لم تتمكن المؤسسة من ذلك فإن عليها إعداد جدول يبين تفاصيل هذا المخزون
- بالإمكان تقسيم الحساب 37 إلى حسابات فرعية تبعا لطبيعة المخزون المودع لدى الغير

9 – 38 – حساب مشتريات مخزنة : لم

يرد في النظام المحاسبي المالي تعريفا لحساب مشتريات مخزنة لكن واعتمادا على المخطط المحاسبي لسنة 1975 فإن المشتريات تمثل قيمة البضائع والمواد التي اشترتها المؤسسة بهدف بيعها على حالتها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال

– الحساب 38

أ – ذكر النظام المحاسبي المالي أنه يمكن تقسيم الحساب 38 إلى حسابات فرعية تبعا لحاجة المؤسسة وأن هذا التقسيم يتم كما جاء في الحساب 60 وحسابات المخزون الأخرى وكمثال على ذلك يمكن تقسيم الحساب 38 كالتالي

380– بضاعة مخزنة

381– مواد أولية ولوازم مخزنة

382 ــ تموينات أخرى مخزنة

ب – إن الحساب 38 هو حساب مؤقت (أو حساب وسيط) وعليه فإنه وفي حالة تطبيق الجرد الدائم فإن هذا الحساب (أي 38) يجب أن يكون مرصدا في نهاية الدورة

ج- في حالة استخدام حسابات فرعية للحساب 38 لتسجيل مصاريف تابعة للمشتريات فإن هذه الحسابات الفرعية يجب ترصيدها مع حساب البضاعة أو المواد الاواية إن المصاريف التابعة للمشتريات والتي لا يمكن تحميلها لمشتريات محددة لا تسجل بالحساب 38

القاعدة المحاسبية للحساب 38 في حالة تطبيق الجرد الدائم

نسجل عمليات الشراء في قيدين

أ – قيد الشراء: وفيه نجعل الحساب الفرعي للحساب 38 (380 أو 381..) مدينا بتكلفة شراء البضاعة أوالمواد واللوازم وأحد الحسابات نقديات أوموردوالمخزون دائنة

ب – قيد استلام المشتريات : حيث نجعل الحساب 30 أو 31 أو 32 مدينا والحساب 38 دائنا

في نهاية السنة يكون رصيد حساب 38 معدوما فإذا لم يتحقق ذلك وجبت تسوية الحساب كالتالي

الحالة 1 – في نهاية السنة إذا كان رصيد الحساب 38 مدينا :

هذه الحالة تحدث إذا لم تستلم البضاعة أو المواد المشتراة إن ترصيد الحساب 38 يتم في أخر السنة بجعل حساب 37 (مخزون لدى الغير) مدينا وحساب 38 دائنا

الحالة 2 – في نهاية السنة إذا كان رصيد الحساب 38 دائنا:

وهي حالة تحدث إذا تم استلام المخزون المبتاع دون استلام فاتورة الشراء إن تسوية الحساب تتم بجعل 38 مدينا والحساب 408 (موردون- فواتير غير مستلة) دائنا

في حالة تطبيق الجرد الدائم وفي نهاية السنة إذا كان رصيد 38 مدينا فإن تسويته تتم مع حساب مخزون لدى الغيرأما إذا كان رصيده دائنا فإن تسويته تتم مع حساب فواتير غير مستلمة إن الحساب مخزون لدى الغيريتم ترصيده متى استلمت المؤسسة المخزون المعني أما الحساب 408(فواتير غير مستلمة) فيمكن ترصيده في بداية السنة الموالية (على اعتبار أنه حساب مؤقت) أو متى استلمت الفواتير المعنية

10 – التسجيل المحاسبي لحركة المخزون وفق أسلوب الجرد المتناوب: ويكون كالتالي

أ – في بداية السنة تظهر حسابات المخزون مدينة بقيمة المخزون الافتتاحي وهذا ضمن قيد فتح اليومية (أي قيد إثبات الأرصدة الافتتاحية)

ب – خلال السنة تسجل قيود حركة المخزون كالتالي

* **عمليات شراء البضاعة أو المواد** : وتسجل في قيد واحد، حيث نجعل الحساب 380 أو 381 أو382 مدينا وحساب بنك أو صندوق أو موردون دائنا

* **عمليات بيع البضاعة والمنتجات:** تسجل في قيد واحد حيث نجعل حساب البنك، صندوق أو العملاء... مدينة والحساب مبيعات(700 أو 701 أو 702 أو 703) دائنة بسعر بيع

* **إن عمليات استهلاك المواد الأولية وكذا إنتاج المنتجات** لا تسجل محاسبيا ذلك لأن حسابات المخزون (30،31..) لا تستخدم خلال السنة في الجرد المتناوب

* في نهاية السنة وبعد إجراء الجرد المادي للمخزون تسجل القيود التالية

1 – قيد إلغاء (أي استهلاك) مخزون بداية السنة حيث نجعل حسابات المخزون 30 ،31 ،32 ،35 ،36 دائنة بقيمة مخزون بداية السنة والحسابات 600 ،601 ،602 ،72 على التوالي مدينة

2 – ترصيد حساب 38 بجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 600 ، 601 ،602 مدينة

3- إثبات مخزون نهاية السنة حيث نجعل الحسابات 30 ،31 ،32 ،35 ،36 مدينة بقيمة مخزون آخرالسنة والحسابات 600 ،601 ،602 ،72 دائنة

إن الهدف من إثبات القيود أعلاه هو ترصيد حساب مشتريات وكذلك إثبات مخزون نهاية السنة وحساب تكلفة البضاعة المباعة والمواد المستهلكة وتحديد فرق المخزون في المنتجات

– عمليات استهلاك المواد وإنتاج المنتجات لم تسجل عمليات الشراء سجلت في قيد واحد وكذلك عمليات البيع وفي نهاية السنة تم تسجيل قيود تسوية حسابات المخزون

11 – تسجيل مردودات المشتريات: إن تسجيل مردودات المشتريات يكون بعكس قيود الشراء سواء أكان ذلك في حالة تطبيق الجرد الدائم أو الجرد المتناوب

– إن مردودات المشتريات سجلت بعكس قيود الشراء وهذا صحيح أي كان أسلوب الجرد المتبع

12 – مردودات المبيعات : إن مردودات البيعات تسجل بعكس قيود البيع

تقييم عناصر المخزون

أ – تقييم عناصر المخزون بتاريخ أول تسجيل بالنسبة للبضائع والمواد: إن تقييمها بتاريخ الشراء يكون على أساس تكلفة الشراء والتي تضم سعر الشراء مضافا إليه كل المصاريف المتحملة لإيصال المخزون إلى المكان وفي الحالة التي يوجد عليها (أي مصاريف النقل والشحن وحقوق الجمارك والرسوم غير القابلة للاسترجاع...)

أما بالنسبة للمنتجات فإن تكلفتها تشمل على مجموع التكاليف المباشرة (من مواد مستهلكة وأجور...) وغير المباشرة المتحملة لإنتاجها وهذا باستثناء تكاليف انخفاض النشاط عن مستواه العادي

ب – تقييم المخزون في نهاية الدورة : عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات سواء أكانت بضاعة أو موادا أو منتجات يتم تقييمها بالتكلفة أو سعر البيع الصافي (أو قيمة الإنجاز الصافية وهو المصطلح المستخدم في النظام المحاسبي المالي) أيهما أقل وفي حالة ما إذا كان سعر البيع الصافي أقل من تكلفة المخزون فإن على المؤسسة

تسجيل خسارة انخفاض قيمة المخزونات (أي ما كان يعرف بمؤونة تدهور قيمة المخزون في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975)

ج – يتم تقييم السلع المتعاوضة(interchangeables) عند خروجها من المخزن أو عند الجرد (في نهاية الدورة) إما اعتمادا على أسلوب الوارد أولا الصادر أولا أو على أسلوب التكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج

الصنف الرابع : حسابات الغير [1]

إن حسابات الغير تشمل على

- الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء،أوراق قبض..)
- الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير (موردون ، أوراق دفع، ضرائب...).

1 – الحساب – 40 – الموردون والحسابات الملحقة (المماثلة) : من حساباته الفرعية نذكر

401 – موردو المخزون والخدمات: يكون الحساب 401 دائنا بقيمة المشتريات والخدمات غير المسددة وهذا بجعل أحد الحسابات التالية مدينة

- الحساب 38 مشتريات بضاعة أو موادأولية بقيمة المشتريات خارج الرسم القابل للاسترجاع
- أحد حسابات المجموع السادسة (أعباء) بقيمة الخدمات المستهلكة خارج الرسم القابل الاسترجاع
- الحساب 4456 – رسم قابل الاسترجاع المسدد على المشتريات أو الخدمات

إن الحساب 401 يكون مدينا بجعل أحد الحسابات التالية دائنة

- أحد حسابات النقديات بعد تسديد المؤسسة لديونها نحو الموردين
- الحساب 38 في حالة مردودات المشتريات

[1]Scf,berti editions,alger,2009,p125

- الحساب 403 في حالة قبول سفتجة أو تسليم سند لأمروهذا تسديدا لدين المورد

403 – موردون– أوراق دفع : أوراق الدفع هي الكامبيالات والسندات لإذن والتي قدمها الزبون إلى الموردين تسديدا لدينه إن أوراق الدفع (بالنسبة للعميل) تعتبر أوراق قبض بالنسبة للمورد إن تداول الأوراق التجارية قد حددها القانون التجاري في المواد 389 إلى 464 (بالنسبة للكامبيالة) والمواد 465 إلى 471 (بالنسبة للسند لإذن)

في يومية العميل يكون الحساب 403 دائنا بجعل ال401 مدينا دلالة على تسديد الدين بورقة تجارية كما يكون الحساب 403 مدينا بجعل أحد حسابات النقديات دائنا بعد تسديد قيمة الورقة التجارية

404 – موردو التثبيتات : وهو حساب خاص بالتثبيتات المعنوية والعينية ويكون دائنا في حالة شراء تثبيتات على الحساب بجعل حساب التثبيت المعني مدينا بسعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع بينكما يكون الحساب 404 مدينا بعد تسديد الدين نحو الموردين بجعل حساب النقديات أو حساب موردو التثبيتات– أوراق دفع دائنة

405 – موردو التثبيتات– أوراق دفع : يعالج كما في الحساب 403

408 – موردون – فواتير غير مستلمة (أو قيد الاستلام)

409 – موردون – مدينين: تسبيقات وأقساط مسددة،تخفيضات وتنزيلات(RRR) ينتظر تحصيلها ديون أخرى

2 – الحساب – 41 – العملاء والحسابات الملحقة من حساباته الفرعية نذكر

410 – عملاء (أو زبائن) : يكون هذا الحساب مدينا بسعر البيع الإجمالي (أي سعر البيع زائد الرسوم) للبضائع والمنتجات والخدمات التي باعتها المؤسسة إلى عملائها دون تحصيل لثمنها بجعل أحد الحسابات التالية دائنة

- أحد الحسابات الفرعية لحساب مبيعات (70) والذي يجعل دائنا بسعر البيع خارج الرسم
- الحساب 4457 – رسم القيمة المضافة المحصل على المبيعات
- حساب فرعي للحساب 409 لتسجيل أمانة الأغلفة المحصلة

إن الحساب 410 يكون دائنا في الحالات التالية

- لدى تسديد العميل دينه فنجعل أحد حسابات النقديات مدينا
- لدى تسديد العميل دينه بورقة قبض فنجعل الحساب 413 حـــ/ عملاء – أوراق قبض مدينا
- في حالة مردودات المبيعات حيث نجعل أحد حسابات مبيعات مدينا وكذلك في حالة منح العميل تخفيضات أو تنزيلات من سعر البيع حيث نجعل الحساب 419 مدينا

413 – عملاء– أوراق قبض : وتعني الأوراق التجارية (كمبيالة أو سند لإذن) استلمتها المؤسسة من عملائها تسديدا لديونهم وفي هذه الحالة يجعل الحساب 413 مدينا والحساب 411 دائنا

يذكر (ن.م.م) إمكانية قسيم الحساب 413 إلى حسابات فرعية كالتالي

* أوراق قبض بالمحفظة * أوراق قبض مخصومة قبل الاستحقاق

* أوراق قبض مستحقة مقدمة للتحصيل

إن الحساب 413 يكون دائنا

- بجعل أحد حسابات النقديات مدينا عند تحصيل قيمة ورقة القبض

- في حالة تقديم ورقة القبض للخصم، وهذا بجعل حساب أوراق قبض مخصومة قبل الاستحقاق مدينا إن الفوائد المسددة للبنك من عملية الخصم تسجل كأعباء مالية

إن المبالغ المحصلة مقابل خصم الأوراق غير المستحقة ومبالغ الأوراق المستحقة المقدمة للتحصيل تسجل بالجانب المدين لأحد حسابات النقديات بجعل الحساب 519 حـــ/ مساهمات مصرفية جارية دائنا " وفي حالة عدم دفع قيمة الورقة عند حلول أجل الاستحقاق يعاد تسجيل مبلغ السندات في الجانب المدين لحساب الزبائن(العملاء) في مقابل حساب الزبائن– سندات للاستلام "

416 – الزبائن المشكوك فيهم (عملاء– ديون مشكوك في تحصيلها): يجع هذا الحساب مدينا بالديون المحتمل عدم تحصيلها بجعل الحساب 411 (عملاء) دائنا إن هذا التسجيل يهدف إلى فصل الديون المؤكد تحصيلها والتي لا تحتاج إلى متابعة وتسيير خاص عن الديون المشكوك في تحصيلها والتي تتطلب المتابعة المستمرة وتكوين مؤونة (أي خسائر قيمة) خاصة بها

418 – العملاء – نواتج لم تعد فواتيرها: في نهاية الدورة يجعل هذا الحساب مدينا بالديون مع الرسم والتي لم تعد فواتيرها بعد بجعل حساب النواتج المعني دائنا إن الحساب 418 يجعل دائنا بعد إعداد الفواتير بجعل أحد حسابات الغير (عملاء مثلا) مدينا

419 – العملاء الدائنون،التسبيقات المستلمة،تخفيضات وتنزيلات ستمنح : إن النظام الحاسبي المالي لم يحدد الحسابات الفرعية لهذا الحساب أما المخطط المحاسبي الفرنسي فقد ذكر الحسابات الفرعية التالية

4119 – عملاء – تسبيقات وأقساط محصلة على الطلبيات: يكون هذا الحساب دائنا بقيمة التسبيقات المحصلة من العملاء بجعل حسابات النقديات مدينا

4196 – العملاء– ديون على الأغلفة والمعدات المعارة: يكون هذا الحساب دائنا بالمبالغ المحصلة من العملاء لقاء الأغلفة والمعدات المعارة لهم بجعل حسابات النقديات مدينة

4197 – العملاء– ديون أخرى لصالح العملاء

4198 – تخفيضات وتنزيلات (RRR) ستمنح

3 –الحساب– 42 – المستخدمون والحسابات الملحقة – من حساباته الفرعية نذكر

421 – المستخدمون ، الأجور المستحقة 422 – أموال الخدمات الاجتماعية

423- مساهمة الأجراء في النتيجة

425 – المستخدمون، تسبيقات ومدفوعات ممنوحة على الحساب

426- المستخدمون، الودائع المستلمة 427 – المستخدمون، اعتراضات على الأجور

428 – المستخدمون، أعباء واجب دفعها ونواتج مطلوب استلامها

4 – الحساب – 43 – الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة – من حساباته الفرعية نذكر

431 – الضمان الاجتماعي 432 – الهيئات الاجتماعية الأخرى

438 – الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها

5 – الحساب – 44 – الدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة– بالنسبة لهذا الحساب سوف نركز فقط على بعض الضرائب والرسوم مدركين أن الدراسة المحاسبية الكاملة لموضوع الضرائب والرسوم تكون في فصل خاص في مقياس المحاسبة المعمقة.

ومن الحسابات الفرعية للحساب 44 نذكر

442 – الدولة الضرائب والرسوم المحصلة من الغير: سبق التعرض لهذا الحساب لدى دراسة محاسبة الأجور

444 – الدولة الضرائب على النتائج ويستخدم لتسجيل الضريبة على النتيجة بجعل الحساب 695 (حساب ضريبة على الأرباح) مدينا والحساب 444 دائنا

445 – الدولة، الرسوم على رقم الأعمال: ويستخدم لتسجيل الرسم على القيمة المضافة سواء الرسم القابل للاسترجاع أو الرسم المحصل على المبيعات أو الرسم المستحق الدفع (وهو الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع) إن الحساب445 يمكن أن يقسم إلى حسابات فرعية كالتالي

4456 – رسم قابل للاسترجاع وهذا الحساب بدوره يمكن أن يقسم إلى حسابات تبعا لحاجة المؤسسة مثال ذلك رسم على مشتريات البضاعة والمواد، رسم على التثبيتات، رسم على الخدمات...الخ

4457 – رسم محصل على المبيعات والذي يمكن أن يقسم إلى الحسابات رسم بمعدل 7 % ، رسم بمعدل 17% ...

4458 – رسم قيمة مضافة مستحق الدفع (وهو الفرق ما بين الحسابين 4457 و4456)

447 – الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة مثل الرسم على النشاط المهني

6 – الحساب 45 – المجمع (أو المجموعة) والشركاء: لا تسجل حسابات ' المجمع والشركاء' العمليات المنجزة كموردين أو زبائن بل تسجل على الترتيب في الحساب 40 ' موردون ' أو في الحساب 41 ' زبائن' " حسب النظام المحاسبي المالي وفي ما يلي شرح مختصر لبعض الحسابات الفرعية للحساب 45

451 – عمليات المجمع: يجعل هذا الحساب مدينا بالمبالغ المالية التي يقدمها الكيان وبصورة مؤقتة إلى كيانات المجموعة كما يجعل دائنا بالمبالغ التي تلقتها المؤسسة (بصورة مؤقتة) من الكيانات الأخرى للمجموعة

455 – الشركاء – الحسابات الجارية : نسجل في جانبه الدائن مدفوعات الشركاء المؤقتة إلى المؤسسة أما في جانبه المدين فنسجل المسحوبات المؤقتة للشركاء من المؤسسة، فهذا الحساب له نفس دور حساب المستغل (حـــ/ 108) في المؤسسة الفردية غير أنه لا يرصد في نهاية السنة مع حساب رأس المال

456 – الشركاء – العمليات على رأس المال : سبقت دراسة هذا الحساب في الفصل الرابع (عمليات حول حسابات الأموال الخاصة)

457 – الشركاء الحصص (أي القسائم) الواجب دفعها: يجعل هذا الحساب دائنا بالقسائم التي تقرر توزيعها على الشركاء وهذا بجعل أحد الحسابات مدينة؛ 120(نتيجة الدورة) 11 (الترحيل من جديد) أو 106 (احتياطات) وبعد تسديد القسائم يكون 457 مدينا وأحد حسابات النقديات دائنا

7 – الحساب 47 – حسابات انتقالية أو انتظار: (أعباء ونواتج رهن التعيين أي 469 و579 في المخطط المحاسبي لسنة 1975) تستخدم الحسابات الفرعية للحساب 47 لتسجيل العمليات التي لا يمكن قيدها (تسجيلها) بصفة مؤكدة في حساب معين نظرا لعدم توفر كل البيانات حول هذه العمليات وينص النظام المحاسبي المالي على قيد العمليات المسجلة بالحساب 47 في الحساب المناسب وفي أقرب وقت كما ينص على عدم ظهور الحساب 47 في الكشوف المالية

إن النظام المحاسبي المالي لم يحدد الحسابات الفرعية للحساب 47 لكنه بالإمكان ذكر الحسابات التالية

471 حـــ/ أعباء رهن التعيين (الحساب 469 سابقا)

475 حـــ/ نواتج رهن التعيين (الحساب 579 سابقا)

8 – 48 – حساب الأعباء والنواتج المقيدة سلفا والمؤونات من حساباته الفرعية نذكر

481– المؤونات – الخصوم الجارية: حيث أن عملية تكوين المؤونات تكون في نهاية السنة لذا فإن دراسة هذا الحساب تكون في المطلب الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة

486 – أعباء مقيدة سلفا : أو الأعباء المعاينة مسبقا حسب النظام المحاسبي المالي):

وهو حساب تسوية للتكاليف

487 – نواتج مقيدة سلفا :أو المنتوجات المعاينة مسبقا حسب النظام المحاسبي المالي

9– 49 – خسائر القيمة عن حسابات الغير : دراسة هذا الحساب تكون في المطلب الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية الدورة

ثانيا :الخصوم

الصنف الأول : الأموال الخاصة[1]

– دراسة الحسابات

1 – الحساب 10 – رأس المال، الاحتياطات، والحسابات المماثلة(المشابهة)

الحساب 101 – يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية تبعا للشكل القانوني للمؤسسة

(مؤسسة فردية، مؤسسة جماعية ،مؤسسة عمومية...الخ)

1– حسابات الأموال الخاصة المستخدمة في المؤسسة الفردية هي

أ – 101 – أموال الاستغلال: ويعني رأس المال في المؤسسة الفردية وهذا الحساب

– دائـــــــــــــــــــــــــــــنا بـــ :

أولا: بالمساهمات أي قيمة العناصر التي خصصها المستغل (أي صاحب المؤسسة) لمؤسسته لدى تكوينها أو بعد ذلك

ثانيا: الرصيد الدائن لحساب المستغل (حـــ/108) وهذا في نهاية السنة

ثالثا: الرصيد الدائن لحساب النتيجة أي الربح(حـــ/120) وهذا في بداية السنة الموالية

– مـــــــــــــــــــــــــدينا بـــ :

[1]Scf,berti editions,alger,2009,p97

أولا: كل تخفيض في قيمة رأسمال المؤسسة

ثانيا: الرصيد المدين لحساب المستغل (حـــ/108) وهذا في نهاية السنة

ثالثا: الرصيد المدين لحساب النتيجة أي الخسارة (حـــ/129) وهذا في بداية السنة الموالية

– الحساب 101 حـــ/ أموال الاستغلال يقابله الحساب 110 في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975

ب – 108 – حساب المستغل: يستخدم هذا الحساب لتسجيل التحويلات التي تقع ما بين المؤسسة والمستغل أي المدفوعات والمسحوبات المؤقتة التي يقوم بها المستغل إلى أو من المؤسسة وفي نهاية السنة يحول رصيد هذا الحساب إلى حساب 101 (أموال الاستغلال)

2– حساب رأس المال في الشركة الجماعية

101 – حساب رأسمال الشركة :إن رأس المال في الشركات الخاصة يمثل القيمة الاسمية للأسهم أوالحصص أما في الشركة العمومية فإن رأس المال يمثل المساهمات النقدية والعينية المقدمة من قبل الدولة أوالجماعات المحلية والتي (أي المساهمات) لا يوجد اتفاق على إرجاعها

القاعدة المحاسبية: إن الحساب الفرعي 101 (حساب رأسمال الشركة) يجعل دائنا بقيمة رأس المال المثبت في عقد تأسيس الشركة كما يبين كل تغير يحدث عليه (أي على رأس المال خلال حياة المؤسسة) كما يكون حساب 101 دائنا بكل زيادة في رأس المال سواء تلك الناتجة عن رفع قيمة مساهمات الشركاء أودمج للاحتياطات في رأس المال كذلك فإن حساب رأسمال الشركة يكون مدينا بكل تخفيض في قيمته (تسديد مساهمات أو تغطية خسائر سابقة.....الخ)

-التسجيل المحاسبي في حالة طلب رأس المال على دفعات وليس دفعة واحدة في هذه الحالة يتم التسجيل بجعل 101 دائنا والحساب 109 حـــ/ رأسمال مكتتب غير مطلوب مدينا ولدى طلبه يجعل 109دائنا والحساب 456 حـــ/ الشركاء – عمليات خاصة برأس المال مدينا إن حـــ/456 يكون دائنا لدى تحصيل المساهمات النقدية والعينية حيث يجعل حسابات الأصول المناسبة مدينة إن القيود المحاسبية تكون كالتالي

قيد تسجيل رأسمال المؤسسة

512 حـــ/البنك أو أصول أخرى (المساهمات المالية والعينية المحصلة)

109 حـــ/ حساب رأس مال مكتتب غير مطلوب(في حالة الطلب الجزئي للمساهمات)

101 حـــ/ حساب رأسمال الشركة

أثبات رأسمال الشركة

قيد طلب جزئي لرأس المال: (هذا القيد طلب المساهمات وليس تحصيلها الفعلي)

456 حـــ/ الشركاء- عمليات خاصة برأس المال

109 حـــ/ حساب رأسمال مكتتب غير مطلوب

طلب تسديد مساهمات

قيد تحصيل المساهمات أو رأس المال

512 حـــ/البنك أو أصول عينية أخرى

456 حـــ/ الشركاء- عمليات خاصة برأس المال

تحصيـــــــــــــــــل مساهمات

- الحساب 456 (الشركاء- عمليات خاصة برأس المال) يقابل الحساب 440 (الشركاء – مساهمات) في المخطط المحاسبي الوطني

3 – الحساب 106 – حساب احتياطات

إن الاحتياطات هي أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة إلى أن تتخذ الهيأة القانونية بالمؤسسة قرارا يلغي ذلك وتصنف الاحتياطات إلى

1061 – احتياطات قانونية : وهي الاحتياطات التي نص عليها القانون التجاري في المادة 721 " في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تقتطع من الأرباح نصف العشر (أي 5%) بعد طرح خسائر السنوات السابقة،ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى احتاطي قانوني وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال "

1063– احتياطات نظامية: وهي الاحتياطات التي نص عليها عقد تكوين المؤسسة وعلى غرار المخطط المحاسبي الفرنسي يمكن أن نسجل الاحتياطات التعاقدية بهذا الحساب أيضا

1064 – احتياطات منظمة : تسجل بهذا الحساب الاحتياطات المكونة وفقا لقانون الضرائب مثل الأرباح التي سيعاد استثمارها وفائض قيمة التنازل عن الاستثمارات التي تتعهد المؤسسة باستثمارها وفقا للتنظيم الساري التطبيق

1068 – احتياطات أخرى : مثل الاحتياطات الاختيارية

إن النظام المحاسبي المالي لم يظهر أرقاما خاصة بالحسابات الفرعية لحساب احتياطات والأرقام المذكورة أعلاه أخذت من المخطط المحاسبي الفرنسي

التسجيل المحاسبي للاحتياطات : لتسجيل الاحتياطات نجعل حـــ/ 120 حـــ/ نتيجة الدورة مدينا والحساب المناسب من 106 دائنا لاحظ أن هذا التسجيل يختلف بعض الشيء عما كان مطبقا في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وحيث أن حساب احتياطات مرتبط بنتيجة الدورة فإنه يفضل شرح هذا الحساب الأخيرإضافة إلى حـــ/11 الترحيل من جديد أو نتائج رهن التخصيص سابقا ليتم بعد ذلك إعطاء مثال حول الثلاثة حسابات

4 – الحساب 12– نتيجة الدورة: إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال دورة ما وتسجل نتيجة الدورة بالحساب 12 حيث نجعل الحساب 120 دائنا بقيمة الربح المحقق بينما الخسارة

تسجل بالطرف المدين من الحساب 129 في الشركات يتم توزيع النتيجة تبعا لقرارات الجمعية العامة للمساهمين وعلى أساس القوانين السارية المفعول

5- الحساب 11 – الترحيل من جديد:

يستقبل هذا الحساب جزء النتيجة (سواء أكان ربحا أو خسارة) والذي أرجأت الجمعية العامة اتخاذ قرار بشأنه إلى تاريخ لاحق ويمكن أن يقسم الحساب 11 إلى حسابين فرعيين كالتالي 110- ترحيل من جديد (رصيد دائن) في حالة الربح و 119 - ترحيل من جديد (رصيد مدين) في حالة الخسارة إن القسائم (أي الأرباح) التي قررت الجمعية العامة توزيعها على المساهمين تسجل بالطرف الدائن من حساب 457 (الشركاء- قسائم مستحقة الدفع) إلى حين تسديدها وهذا بجعل الحساب 120 أو110(حساب محول من جديد) أو106 (أحيانا) مدينة.

الصنف الخامس:الحسابات المالية

1 – الحساب 50 – القيم المنقولة للتوظيف : عكس التثبيتات المالية والتي اشترتها المؤسسة بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة وهذا بهدف اكتساب نفوذ في المؤسسة المصدرة لهذه السندات أو بهدف تحقيق فوائد وأرباح رأسمالية فإن الهدف من شراء القيم المنقولة للتوظيف هو بيعها على المدى القصير الأجل قصد تحقيق ربح رأسمالي (أي ربح نتيجة زيادة سعر القيم المنقولة) لقد قسم الحساب 50 إلى حسابات فرعية كالتالي

501 – الحصص في المؤسسات المرتبطة

502 – الأسهم الخاصة (أي أسهم الشركة نفسها)

503 – أسهم أخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية

506 – السندات ، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل

506 – قيم توظيف أخرى وحسابات وديون مماثلة

508 – قيم التوظيف المنقولة الأخرى وحسابات ديون مماثلة

509 – التسديدات الباقي القيام بها (المستحقة) عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة

– أن المشتقات المالية تسجل بالحساب 52 وليس بالحساب 50

– الربح المحقق من التنازل عن القيم المنقولة سجل بالطرف الدائن من الحساب 767 أما إذا تمت عملية التنازل بخسارة فإنها تسجل بالطرف المدين من الحساب 667 (خسائر صافية عن التنازل عن أصول مالية)

في نهاية السنة إذا كان سعر القيم المنقولة للتوظيف في السوق المالي أكبر من تكلفة شرائها (أو قيمتها المحاسبية) فإن الفارق يسجل بالطرف الدائن من الحساب 765 مع جعل الحساب 50 مدينا أما إذا كانت القيمة المحاسبية أكبرمن سعر بيع القيم المنقولة عندها نسجل الفارق بالطرف المدين من الحساب 665 (فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة)

لاحظ أن فوائد القيم المنقولة للتوظيف المستحقة وغير المحصلة في نهاية السنة تسجل بالحساب 518

2 – الحساب 51 – البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها : وحساباته الفرعية هي كالتالي

511- قيم للتحصيل. (مثل الشيكات للتحصيل)

512- بنوك حسابات جارية

515 – الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية

517 – هيئات مالية أخرى

518 – فوائد منتظرة (يستخدم في نهاية السنة لتسجيل الفوائد المستحقة والتي لم يحن تاريخ تحصيلها)

519 – مساهمات بنكية جارية (مثل التسبيقات المصرفية، خصم الأوراق التجارية...)

53 – حساب الصندوق: ويعني الأموال السائلة المحتفظ بها في المؤسسة وهذه الأموال عادة ما تكون قيمتها ضئيلة إن حساب الصندوق يكون مدينا بالمبلغ المحصلة نقدا كما يكون دائنا بالمبالغ المسددة نقدا أما رصيد الصندوق فيكون مدينا أو معدوما ولا يمكن أن يكون دائنا

– أننا جعلنا حساب الصندوق مدينا في حالة التسديد نقدا بينما جعلناه دائنا في حالة تحصيل أو قبض مبالغ نقدية

58 – التحويلات الداخلية : قسم هذا الحساب إلى

581 – تحويلات مالية

588 – تحويلات داخلية أخرى

إن الحساب 581 هو حساب وسيط ما بين حسابات النقديات، بين البنك والصندوق على سبيل المثال ففي حالة تحويل للأموال من الصندوق إلى البنك مثلا فإن العملية تسجل في قيدين كالتالي

أ – تطبيق نظام اليومية الواحدة

قيد (1)	قيد (2)
512 حـــ/ البنك	581 حـــ/ تحويلات مالية
581 حـــ/ تحويلات مالية	512 حـــ/ البنك

المطلب الثاني : حسابات التسيير [1]

نعني بحسابات التسيير حسابات الإستغلال و الذي يعني قيام المؤسسة بعملية توليف لإمكاناتها مع مجموعة عناصر من المصاريف من أجل تحقيق هدفها المادي و النقدي ، وهو تحقيق الإيرادات .

أولا: حسابات الأعباء

تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهورخصوم وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات (أي المؤونات) وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية

الحساب 60 – مشتريات مستهلكة: باستثناء الحساب 603 (تغير المخزون) فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تسجل مشتريات البضاعة المباعة (أي بضاعة مستهلكة سابقا) وكذا المواد والتموينات والدراسات المستهلكة في عملية الإنتاج،أما المواد والتوريدات التي يتم استهلاكها مباشرة (ماء ،كهرباء...) دون وضعها بالمخزن فتسجل بالحساب 607(مواد مستهلكة غير مخزنة)

أ – القاعدة المحاسبية للحساب 60

الحالة 1 – تطبيق الجرد المتناوب : في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تستخدم فقط في نهاية السنة حيث نجعلها مدينة بمخزون بداية السنة وبالمشتريات ، بينما نجعلها دائنة بمخزون نهاية السنة

[1] عبدالرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره،ص80.

الحالة 2 – تطبيق الجرد الدائم : في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 أي (600 ،601 ،602 ،605) تكون مدينة عند بيع البضاعة (بجعل حساب 30 دائنا) أو استهلاك المواد واللوازم والتجهيزات (بجعل حـــ/ 31 ،32) دائنة في نهاية السنة فإن الحساب 60 يظهر بحساب النتيجة كأحد عناصر استهلاك الدورة

– في نهاية السنة يتم تسجيل قيود جرد المخزون كما تمت دراسته في حسابات المخزون لدى تناول الجرد المتناوب كما يتم ترصيد حـــ/ 609 مع حـــ/ 600 لتظهر البضاعة المباعة بتكلفة الشراء الصافية إن حـــ/ 609 يمكن أن يقسم إلى حسابات فرعية تبعا لفروع الحسب 60

2 – الحساب– 61 – خدمات خارجية: من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر

مصاريف المناولة(611) ومصاريف الإيجار (613) ومصاريف الصيانة (615) مصاريف التأمين (616) مصاريف الدراسة والبحث (617) مصاريف الوثائق ومصاريف متنوعة (618) تخفيضات على الخدمات الخارجية

3 –الحساب 62 – خدمات خارجية أخرى : من المصاريف المسجلة بهذا الحساب نذكر

أجور عمال من خارج المؤسسة(621)، أجور الوسطاء والأتعاب(622)، مصاريف الإشهار والعلاقات العامة (623)، مصاريف نقل سلع ومستخدمي المؤسسة(624)، مصاريف البريد والاتصال(626)، خدمات مصرفية ومصاريف مماثلة (627)، اشتراكات ومصاريف متنوعة (628)،

تخفيضات على الخدمات الخارجية (629)

خلال السنة تكون الحسابات الفرعية للحسابين 61 و62 مدينة بجعل حسابات النقديات أو الموردون (401) دائنة

إن الحسابين 61 و 62 يظهران في حساب النتيجة في سطر استهلاك الدورة

4 – الحساب 63 – أعباء المستخدمين : يسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور والاشتراكات في صناديق الضمان الاجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين أوالخاصة بالمستغل إن الحسابات الفرعية للحساب 63 هي كالتالي:

631 – أجور المستخدمين

634 – مرتب المستغل الفردي (في المؤسسة الفردية)

635 – اشتراكات الضمان الاجتماعي(التي تتحملها المؤسسة)

636 – أعباء اجتماعية للمستغل الفردي

637 – أعباء اجتماعية أخرى

638 – أعباء أخرى للمستخدمين

5 – الحساب 64 – ضرائب ورسوم : بداية نشير إلى أن الضريبة على الربح تسجل بالحساب 695 وليس بالحساب 64 وكمثال حول الرسوم المسجلة بالحساب 64 نذكر الرسم على النشاط المهني والذي يحسب على أساس 2% من المبيعات (أي رقم الأعمال)

يكمن تقسيم الحساب 642 إلى حسابات فرعية مثل 642001 حـــ/ الرسم على النشاط المهني والذي إذا لم يتم تسديد الرسم جعلنا الحساب 447 حـــ/ ضرائب ورسوم أخرى دائنا مع بقاء الحساب 642 مدينا

-أن كلا من الحسابين 63 و64 (ما عدا الحساب 695) يظهران بحساب النتيجة ضمن أعباء الاستغلال إذ يتم طرحهما من القيمة المضافة للاستغلال للحصول على الفائض الإجمالي للاستغلال

6 – الحساب 65 – أعباء عملياتية(تشغيلية) أخرى: تسجل بالحسابات الفرعية لهذا الحساب أعباء مثل

651 – إتاوات مترتبة عن امتيازات ، ورخص، وبرامج (إعلام آلي)والقيم المماثلة

652 – نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية (أي عندما يتم بيع تثبيتات عينية أو معنوية بسعر أقل من قيمتها المحاسبية الصافية)

653 – أتعاب حضور (أي مرتبات أعضاء مجالس الإدارة والتسيير...)

654 – خسارة الديون غير المحصلة (أو الديون المعدومة)

656 – غرامات، عقوبات، إعانات مقدمة، تبرعات

657 – أعباء استثنائية للتسيير الجاري

658 – أعباء أخرى للتسيير الجاري

– بعض الحسابات أعلاه لا يمكن فهمها بصورة جيدة إلا بعد دراسة أعمال نهاية السنة

7 – الحساب 66 – الأعباء المالية من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر

661 – أعباء فوائد (مثل فوائد القروض)

664 – خسارة ديون خاصة بمساهمات

665 – فارق التقييم لأصول مالية – انخفاض قيمة

666 – خسارة الصرف

667 – خسارة صافية على التنازل عن الأصول المالية

668 – أعباء مالية أخرى (وسنستخدمه لتسجيل الحسم الممنوح مثلا)

– إن المصاريف المالية تظهر بحساب النتيجة في خانة النتيجة المالية

8 – الحساب 67 – العناصر غير العادية – الأعباء : ينص النظام المحاسبي المالي على عدم استخدام هذا الحساب إلا في الحالات الاستثنائية مثل حالة نزع الملكية أو الكوارث الطبيعية التي قد تتعرض لها ممتلكات المؤسسة

9 – الحساب 68 مخصصات اهتلاكات، مؤونات، وخسارة القيمة : دراسة هذا تكون في المطلب الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية الدورة

10 – تسوية الأعباء في نهاية السنة : في نهاية السنة وحتى تحمل الدورة بأعبائها الفعلية فإن المؤسسة تقوم بتسوية الأعباء إن هذه العملية تتمثل في :

أ – تسجيل المصاريف التابعة للسنة الحالية وغير المسددة بعد شريطة أن يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير حيث نجعل حساب المصاريف المعنية مدينا والحساب المناسب من المجموعة الرابعة (موردون مستخدمون، الدولة...) دائنا

ب – تخفيض المصاريف المسددة (المقيدة) سلفا: حيث نجعل الحساب 486 (حـــ/ أعباء مقيدة سلفا) مدينا وحساب الأعباء المناسب دائنا بقيمة المصاريف المسددة خلال السنة الحالية والتابعة للسنة القادمة

–إن الحساب 486 – مصاريف مقيدة سلفا(أو معاينة مسبقا حسب النظام المحاسبي المالي) هو حساب وسيط أو مؤقت يفتح في نهاية السنة ويرصد بعكس القيد في بداية السنة الموالية.

ثانيا : النواتج [1]

تتمثل منتوجات (أي نواتج) سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات (أي المؤونات) المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية

دراسة الحسابات

1 – الحساب 70 – مبيعات بضاعة ومنتجات مصنعة، مبيعات خدمات مقدمة ومنتجات ملحقة : قسم هذا الحساب إلى حسابات كالتالي

700 – مبيعات بضاعة : يكون هذا الحساب دائنا بسعر البيع الصافي للبضائع وهذا بجعل حسابات النقديات أوحساب العملاء مدينا (لاحظ أن سعر البيع الصافي يعني سعر البيع مطروحا منه التخفيضات التجارية الواردة في فاتورة الشراء)

701 – مبيعات منتجات مصنعة(تامة الصنع) : يكون هذا الحساب دائنا بسعر البيع الصافي للمنتجات التامة الصنع المباعة مع جعل حسابات النقديات أو العملاء مدينة

702 – مبيعات منتجات وسيطة : المنتجات الوسيطة هي المنتجات غير الكاملة التصنيع يكون هذا الحساب دائنا بسعر البيع الصافي مع جعل حسابات النقديات أو العملاء مدينا

[1] عبدالرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره،ص92.

703 – مبيعات بقايا منتجات : بقايا المنتجات هي منتجات ومواد لا يمكن تسويقها بسعر البيع العادي (نظرا لعطب أو عيب بهذه المنتجات) أو استخدامها في عمليات الإنتاج القاعدة المحاسبية هي مثل الحسابات أعلاه(أي حـــ/703 دائنا بسعر البيع مع جعل حسابات النقديات أو العملاء مدينة)

704 – مبيعات أشغال : مثل إنجاز مباني أو طرق أو سدود...لصالح الغير

705 – مبيعات دراسات : مثل إنجاز دراسة تقنية أو دراسة للسوق لصالح مؤسسة أخرى

706 – خدمات أخرى مقدمة(مثل تقديم الاستشارة في مجال التسيير إلى مؤسسات أخرى)

708 : نواتج أنشطة ملحقة : فقد حددها (النظام المحاسبي المالي) في نواتج الخدمات المقدمة للمستخدمين مثل خدمات الإطعام والإيجار والنقل...وربح استعادة الأغلفة المتداولة...الخ

الحسابات الفرعية أعلاه تكون دائنة بالسعر الصافي للمبيعات والخدمات المقدمة مع جعل حسابات نقديات أوعملاء مدينة

709 – تخفيضات تجارية مقدمة : يتم تسجيلها إذا منحت للعميل خارج الفاتورة وهذا الحساب يكون مدينا بجعل حساب العملاء دائنا

إن الحساب 70 يمثل أحد عناصر إنتاج الدورة ويظهر بإشارة موجبة بحساب النتيجة في نهاية السنة

–عدم تسجيل التخفيض التجاري الوارد في فاتورة البيع لكن التخفيض الوارد خارج فاتورة البيع سجل بالحساب 709 .

تسجيل الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات ومردودات المبيعات

إذن فتسجيل مردودات المبيعات يكون بعكس قيود البيع، وهذا سواء في الجرد الدائم أو الجرد المتناوب

2 – الحساب 72 – منتجات موضوعة أو مخرجة من المخزن : قسم هذا الحساب إلى حسابين كالتالي

723 – تغير المخزون قيد التنفيذ

724 – تغير مخزون المنتجات وهذا الحساب يمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية تبعا لطبيعة المنتج أي منتجات تامة أو وسيطة أوبقايا منتجات

القاعدة المحاسبية

أ – في حالة تطبيق الجرد الدائم : في هذه الحالة يكون حساب 724 دائنا عند كل عملية إنتاج وإيداع بالمخزن للمنتجات كما يكون مدينا عند كل عملية إخراج للمنتجات بهدف البيع أو إتمام التصنيع

ب – في حالة تطبيق الجرد المتناوب : إن الحساب 724 لا يستخدم خلال السنة بل يستخدم فقط في نهاية السنة حيث يجعله دائنا بالمخزون نهاية السنة ومدينا بالمخزون الافتتاحي

في الجرد المتناوب فإن رصيد حساب 724 يبين الفرق بين مخزون بداية ونهاية السنة (أي تغير مخزون المنتجات) في نهاية السنة يظهر الحساب 72 في حساب النتيجة كأحد عناصر إنتاج الدورة

أن عملية البيع سجلت في قيد واحد في الجرد المتناوب أما عملية إنتاج المنتجات فلا تسجل في الجرد المتناوب

3 – الحساب 73 – إنتاج مثبت: يستخدم هذا الحساب في حالة قيام المؤسسة بإنتاج تثبيتات (أي أصول ثابتة) عينية أو معنوية بوسائلها الخاصة وبهدف استخدامها حيث نجعل حساب التثبيتات المعنية مدينا والحساب 73 أوأحد فروعه) دائنا قسم الحساب 73 كالتالي

731 – إنتاج مثبت لأصول معنوية 732 – إنتاج مثبت لأصول عينية

إن الحساب 73 يمثل أحد عناصر إنتاج السنة المالية ويظهر بحساب النتيجة

4 – الحساب 74 – إعانة استغلال " يكون هذا الحساب دائنا بإعانات الاستغلال والتوازن المحصل عليها من قبل الكيان بجعل حساب الغير أو حساب النقديات المعني مدينا " النظام المحاسبي المالي إن الحسابات الفرعية للحساب 74 هي

741- إعانة توازن

748 – إعانات أخرى للاستغلال

أ – **إعانة الاستغلال** : وهي الإعانة التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية إلى المؤسسة إذا ما التزمت بتطبيق بعض الشروط المحددة مثل بيع منتجاتها بسعر أقل من تكلفة الإنتاج

ب– إعانة التوازن: وهي الإعانات التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية إلى المؤسسة لتغطية خسائر لحقت بها حتى لا تؤدي هذه الخسائر إلى إفلاس المؤسسة المعنية

5 – الحساب 75 – نواتج عملياتية(تشغيلية) أخرى : إن رصيد الحساب 75 يظهر في حساب نتيجة الدورة ضمن النتيجة التشغيلية أما حساباته الفرعية والتي ستتم دراستها فهي كالتالي

751 – إتاوة محصلة (لامتيازات، رخص،برامج وغيرها)

752 – فائض(ربح) قيمة للتنازل عن تثبيتات غير مالية أي الربح الناتج عن بيع أصول معنوية أو عينية (معدات ، مباني..)

753 - أتعاب الحضور ومرتبات الإداريين أو المسير أي الرواتب التي تحصلت عليها المؤسسة لقيامها بمهام إدارية لدى مؤسسات أخرى

756 – المدخولات عن حسابات دائنة مهتلكة (أي تحصيل ديون سبق إلغاؤها)

757- نواتج استثنائية على عمليات التسيير مثل تعويضات التأمين المحصلة

758 – نواتج أخرى للتسيير الجاري مثل غرامات محصلة من العملاء وعائدات المباني والتجهيزات غير المخصصة للنشاط المهني ...

6 – الحساب 76 – نواتج مالـــية : إن الحساب 76 يظهر في حساب نتيجة الدورة ضمن النتيجة المالية ولقد قسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية كالتالي

761 – نواتج مساهمات 762 - عائدات أصول مالية

763 – عائدات الحسابات الدائنة 765 - فرق تقييم على أصول مالية- فوائض القيمة

766 – ربح الصرف 767 – ربح صافي على التنازل على أصول مالية

768 – نواتج مالية أخرى (وسوف نستخدم هذا الحساب لتسجيل الخصم المكتسب)

7 – 77 – العناصر غير العادية- نواتج : ينص النظام المحاسبي المالي على" لا يستعمل حـــ/ 77 العناصر غير العادية النواتج إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية وغير مرتبطة بنشاط الكيان وتبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب تقييد طبيعة ومبلغ كل عنصر استثنائي في الكشوف المالية على حدة "

8 – 78 – استرجاعات من خسائر القيمة والمؤونات : يكون هذا الحساب دائنا في حالة الإلغاء الكلي أوالجزئي لخسائر القيمة أو لمؤونات لم تعد ضرورية(إن دراسة هذا الحساب ستكون في المطلب الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة وبعد دراسة الخسائر عن قيمة الأصول)

9 – تسوية النواتج في نهاية السنة : في نهاية السنة وحتى تتحمل كل دورة نواتجها الحقيقية فإن على المؤسسة القيام بتسوية النواتج وهذه العملية تتمثل في

أ – تسجيل النواتج التابعة للسنة الحالية وغير المحصلة بعد: وهذا بجعل حساب النواتج المعني دائنا والحساب المناسب من المجموعة الرابعة أو الثانية مدينا كما يوضح ذلك الجدول التالي

الحســـاب المديـــــن	حســـاب النواتـــــج (دائـــــن)
418 - عملاء - نواتج لم تعد فواتيرها	70 – (مبيعات بضاعة،منتجات،خدمات.....)
2768- فوائد مستحقة غير محصلة	76 – نواتج مالـــــــــــــــــــية
409- موردين مدينين	– تخفيضات تجارية على مشتريات بضاعة ومواد وخدمات وخصم ينتظر تحصيله....

ب – تخفيض النواتج المحصلة(والمسجلة) مقدما: أي أن النواتج التابعة للسنة القادمة والمحصلة خلال السنة الحالية يجب أن تخفض وهذا تطبيقا لمبدأ استفادة كل دورة من نواتجها وتحميلها الأعباء الخاصة بها لذا وفي نهاية السنة (ن) نجعل حساب النواتج المعني مدينا وحساب 487 حـــ/ نواتج محصلة (مقيدة) سلفا دائنا إن الحساب 487 يرصد في بداية السنة الموالية بعكس القيد المسجل في نهاية السنة (ن)

لاحظ ترصيد الحساب 487 في بداية السنة الموالية أما الحسابات 418 ، 2768 ، 409 ... فترصد متى حررت الفاتورة أو حصلت الفوائد أو الخصم المالي ... وليس في بداية السنة

المطلب الثالث : الأعمال المحاسبية في نهاية السنة [1]

تهدف أعمال نهاية السنة إلى

- حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة
- تحديد نتيجة الدورة

– أعمال نهاية السنة : وتشمل العمليات التالية

– الجرد أو المادي أو الفعلي : ويقصد به الإحصاء المادي لعناصر أصول المؤسسة(تثبيتات، مخزون، مدينين) ومراجعة الوثائق التي تثبت التزاماتها (ديونها)

– تسوية الحسابات في نهاية السنة : حتى تتحمل كل دورة أعباءها وتستفيد من نواتجها الفعلية وتظهر الأصول بقيمتها الحقيقية فإننا في نهاية السنة نقوم بتسوية حسابات الأعباء والنواتج كما نقوم بتسجيل كل انخفاض أو نقص في قيمة الأصول (وهو ما يعرف بتكوين أقساط الاهتلاك وخسائر عن القيمة(المؤونات) ..الخ)

- إعداد ميزان المراجعة بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ وتطابقها مع اليومية وتيسير عملية إعداد الوثائق الملخصة

[1] عبدالرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره،ص121.

- إعداد الكشوف المالية المحددة في النظام المحاسبي المالي أي الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة ، الملحق.
- غلق الدفاتر المحاسبية

– ضرورة عملية الجرد في نهاية السنة: إن عمليتي الجرد المادي والجرد المحاسبي ضروريتان للأسباب التالية

- تلبية المتطلبات القانونية: حيث أن كلا من القانون التجاري (المادة 10) و النظام المحاسبي المالي يلزمان المؤسسة التي تتوفر فيها الشروط المحددة قانونا بالقيام بعملية جرد عناصر الأصول والخصوم على الأقل مرة واحدة في كل سنة وهذا بهدف إعداد الميزانية وحساب النتائج كما نصت المادة 10 من القانون التجاري على تسجيل هاتين الوثيقتين (الميزانية وحـــ/ النتائج) في دفتر الجرد
- تحديد نتيجة الدورة: وهي عملية تتطلب تسوية حسابات المصاريف والنواتج والأصول والخصوم وهذه كلها تمثل أحد جوانب الجرد المحاسبي
- إعداد الكشوف المالية الخاصة بنهاية السنة وهي إجبارية قانونا

الحساب 15 – مؤونات المخاطر والأعباء

في المادة 125 عرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء بأنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد إن مؤونة الأعباء تسجل بالحسابات في الحالات التالية

- عندما يكون للكيان التزام راهن(قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير أو ضمني أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث مضى
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه

نفس المادة أعلاه نصت على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات (أي للأعباء) كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة وأن استعمال المؤونة يكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا

لقد صنف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء إلى؛مؤونات للأعباء– خصوم غير جارية ومؤونات للأعباء خصوما جارية

أ ــ الحساب 15 – مؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية: إن تصنيف هذه المؤونات ضمن الخصوم غير الجارية يعود إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر

153 – المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة

155 – مؤونات للضرائب

156 – مؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)

158 – مؤونات أخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية

المعالجة المحاسبية للمؤونات – خصوم غير جارية: ويكون كالتالي

1 – تكوين المؤونة : في نهاية السنة نجعل الحساب 681 (مخصصات اهتلاك ومؤونة – أصول غير جارية) أو الحساب 686 (مخصصات اهتلاك ومؤونة – خصوم مالية) مدينا والحساب 15 دائنا

2 – تعديل المؤونة : في نهاية السنة (الموالية) تتم مراجعة المؤونة ومنه تعديلها كالتالي

- زيادة قيمة المؤونة عند الحاجة : ويكون بقيد مماثل لقيد تكوينها
- تخفيض قيمة المؤونة أو إلغاؤها : حيث نجعل الحساب 15 مدينا والحساب 781 (استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات) أو الحساب 786 (استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات) دائنا بقيمة التخفيض في المؤونة أو بقيمتها الكلية في حالة الإلغاء

3 – استخدام المؤونة : في حالة تحقق الأعباء التي كونت من أجلها المؤونة يتم ترصيد المؤونة مباشرة والملاحظ أن أسلوب معالجة المؤونة في النظام المحاسبي المالي يختلف عن ذلك المطبق في المخطط المحاسبي الفرنسي والذي يسجل الأعباء حسب طبيعتها ليتم بعد ذلك ترصيد المؤونة بواسطة حساب إسترجاع للتكاليف تماما كما كان مطبقا في المخطط المحاسبي الوطني

ب) – الحساب 481 – المؤونات – الخصوم الجارية

عند إقفال الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثني عشرة شهرا ، تكون موضوع تسجيل محاسبي ، فنجعل حساب 481 دائنا وحساب 685 حـــ/ مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر عن القيمة – الأصول الجارية مدينا بقيمة المؤونة

إن المعالجة المحاسبية للمؤونة (من حيث زيادة أو تخفيض أو استخدام المؤونة) تكون كما رأينا لدى دراسة حساب 15

– جرد التثبيتات

محاسبيا يمكن تصنيف التثبيتات إلى : تثبيتات عينية وتثبيتات معنوية وتثبيتات مالية

إن جرد التثبيتات يشمل العمليتين

أ – الجرد المادي للتثبيتات: يشمل كلا من القيم المعنوية والعينية والمالية وتحديد قيمتها الفعلية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي

ب- تسوية حسابات التثبيتات : بالاعتماد على الجرد المادي نقوم بملاحظة وتسجيل كل انخفاض في قيمة التثبيتات سواء أكان هذا الانخفاض ناتجا عن الاستخدام أو القدم أو تغير للأسعار(فنكون أقساط الاهتلاك وخسارة القيمة)

I- جرد التثبيتات العينية

الاهتلاكات

حسب النظام المحاسبي المالي وفق المادة 121-7 فقد عرفت الاهتلاك كالتالي" الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه "

فالاهتلاك إذن يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدامه أصل ما ولا تطبق الاهتلاكات على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير(ونعني الاستئجار البسيط وليس الإيجار التمويلي) ولا على الاستثمارات التي لا تزال قيد الإنجاز ونلاحظ أن المديرية العامة للضرائب تقترح بدء حساب الاهتلاك بداية من تاريخ استخدام التجهيزات أي أن المؤسسة لا تقوم باهتلاك معدات جديدة لم تبدأ باستخدامها بعد

أهمية حساب الاهتلاك :

يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل التثبيتات فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية و لم تعد صالحة للاستخدام

– طرق أو أساليب الاهتلاك : توجد عدة أساليب لاهتلاك التثبيتات أي لحساب قسط الاهتلاك السنوي منها ما سمح قانون الضرائب الجزائري بتطبيقها ومنها ما لم ينص على تطبيقها

أ – طرق الاهتلاك التي سمح بها قانون الضرائب المباشرة: هي أسلوب القسط الثابت وأسلوب الاهتلاك المتناقص وأسلوب الاهتلاك المتزايد وهذين الأخيرين أضيفا بموجب قانون المالية لسنة1989 وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت إن التثبيتات التي يمكن اهتلاكها بأسلوب القسط المتناقص وأسلوب القسط المتزايد محددة بقرار صادر عن وزير المالية

ب – أساليب الاهتلاك التي نص عليها النظام المحاسبي المالي هي :

الاهتلاك الخطي ، وطريقة الأقساط المتناقصة وطريقة وحدات الإنتاج (أي حجم الإنتاج الفعلي) وطريقة الأقساط المتزايدة ونلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد أضاف أسلوبا واحدا وهو طريقة الإنتاج الفعلي إلى أساليب الاهتلاك الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة إلى اهتلاك التثبيتات فقد سمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسارة عن انخفاض قيمة هذه التثبيتات والمادة 121-10 من (ن.م.م) تنص على" إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة "

أي أنه وإضافة إلى الاهتلاك العادي للتجهيزات فإنه يمكن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لهذه التجهيزات إذا دعت الضرورة ويتم ذلك بتسجيل خسارة القيمة

II –أساليب حساب قسط الاهتلاك السنوي

– **أسلوب القسط الثابت** : ويعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الاهتلاك الخطي وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية إن شرح هذا الأسلوب سيكون من خلال المثال التالي

1– إذا تم الحصول على الاستثمار خلال السنة وليس في بدايتها فإننا ولحساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي الفترة ما بين تاريخ الشراء ونهاية السنة الأولى) نطبق إحدى القاعدتين

أ – نحسب الفترة بالأيام: ولنرمز لها (ن') أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأيام ويكون قسط الاهتلاك للسنة الأولى يساوي: **ت × ع × ن' / 360 يوم** (ن') هي عدد الأيام ما بين تاريخ شراء الاستثمار ونهاية السنة و360 هو عدد أيام السنة إن قانون الضرائب المباشرة يقترح تطبيق قاعدة التناسب بالأيام لحساب قسط الاهتلاك

ب – نحسب الفترة بالأشهر :أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر بحيث

– إذا تم الحصول على التجهيزات ما بين 1 و 15 يوم الأولى من الشهر فإن هذا الشهر يحسب ضمن فترة الاهتلاك للسنة الأولى

– أما إذا تم الحصول على التجهيزات بعد تاريخ 15 من الشهرفإن شهر الشراء لا يحسب ضمن فترة الاهتلاك

حساب اهتلاك التثبيتات: يقسم إلى حسابات فرعية كالتالي

280 – حـــ/ اهتلاك تثبيتات معنوية

281 حـــ/ اهتلاك تثبيتات عينية

282 – حـــ/ اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز

إن هذه الحسابات الفرعية يمكن أيضا أن تقسم إلى حسابات فرعية تبعا للحسابات الفرعية للحسابات 20 ، 21 ،22 ونحصل على حساب الاهتلاك الفرعي بكتابة الرقم 28 وإضافة رقم حساب التثبيتات المعنية بعد حذف الرقم 2 منه مثال ذلك حـــ/ اهتلاك مباني يكون رقمه 2813 أي 28 ونضيف 13 (أي 213 " رقم المباني" دون الرقم 2) أما رقم اهتلاك معدات نقل فيكون2818 ... وهكذا

2 – أسلوب القسط المتناقص : وهو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة وتبعا لهذا الأسلوب فإن

– معدل الاهتلاك السنوي (ع)= (1 ÷ ن)× 1.5 أو 2 أو 2.5 على التوالي وتبعا لطول فترة استخدام الأصل

إن قسط الاهتلاك السنوي = القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في بداية السنة × معدل الاهتلاك

3– أسلوب القسط المتزايد

تبعا لهذا الأسلوب فإن القسط السنوي (ط) = تكلفة الاستثمار(ن' ÷ م) حيث (ن') هي الفترة (عدد السنين) الفاصلة ما بين تاريخ شراء التجهيزات ونهاية السنة المعنية أما (م) فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام مثال ذلك إذا كانت فترة الاستخدام هي 5 سنوات فإن (م) = **1+2+3+4+5 =15**وإذا كانت فترة الاستخدام هي 7 سنوات فإن (م) = **1+2+3+4+5+6+7= 28**

إن (ن') هي عدد كامل ، فبالنسبة للسنة الأولى نحسب (ن') =1 ودون مراعاة لتاريخ شراء التجهيزات سواء أكان ذلك في بداية السنة أو في الأشهر الأخيرة منها، وبتعبير آخر نقول أننا ولحساب فترة الاهتلاك لا نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد

1- بالنسبة لأسلوبي الاهتلاك المتناقص والمتزايد، فإن قانون المالية لسنة 1989 ينص على

- لا يمكن تطبيق هذه الأساليب إلا على التجهيزات التي تشارك مباشرة في عملية الإنتاج
- لا يمكن تطبيق هذه الأساليب إلا في المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي
- إن المؤسسات التي اختارت عن طواعية أحد الأسلوبين لإهتلاك بعض استثماراتها لا يمكنها التراجع عن هذا الاختيار (أي أن عليها إكمال اهتلاك الاستثمار المعني بنفس الأسلوب)
- إن (ن.م.ن) لم يبين تقنية (قاعدة) حساب قسط الاهتلاك تبعا لكل أسلوب

4 – أسلوب الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج : وهو أحد الأساليب التي نص عليها(النظام المحاسبي المالي)،ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها ولنرمز له ب (ك) ولنرمز لحجم الإنتاج الفعلي السنوي ب (ك ن) إن قسط الاهتلاك السنوي = ت× (ك ن÷ ك)

التسجيل المحاسبي يكون في نهاية السنة وكما تم في الأساليب الأخرى مع مراعاة قيمة القسط السنوي

حساب قسط الاهتلاك في حالة اعتبار القيمة المتبقية للتثبيتات العينية: إذا كان للتثبيت العيني(الأصل) قيمة متبقية فإن أساس حساب **قسط الاهتلاك = قيمة الأصل الصافية ــ القيمة المتبقية للتثبيت**

ونعني بها سعر البيع الصافي المتوقع تحقيقه من بيع التثبيت في نهاية فترة الاستخدام

الحساب 2818 يمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية تبعا لتصنيف معدات النقل

تسجيل خسائر القيمة على التثبيتات

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة كالتالي " بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل " وهذا هو نفس التعريف الوارد في **المادة 112-7 من** (النظام المحاسبي المالي)

أما **المادة 112- 9 من** (النظام المحاسبي المالي) فتنص على مراجعة الخسارة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني إن عملية مراجعة وتعديل خسارة القيمة تكون في نهاية السنة وتجب الملاحظة أن تسجيل الخسارة في قيمة أصل قابل للاهتلاك تؤدي إلى انخفاض قسط الاهتلاك السنوي خلال السنوات الموالية لتسجيل خسارة القيمة هذه

تسجيل انخفاض قيمة الأراضي غير المنجمية

إن الأراضي هي من الأصول التي لا يتم اهتلاكها وعليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة وليس كاهتلاك

– التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيتات العينية

إن عملية التنازل عن التثبيتات العينية قد تكون بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية فنقول أن عملية التنازل تمت بربح ونسجله (أي الربح) في الحساب 752 (حـــ/ فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية) أما إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل الذي تم بيعه فنقول أن عملية التنازل تمت بخسارة والتي تسجل بالحساب 652 (حـــ/ نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية) إن عملية التنازل عن التثبيتات العينية

اهتلاك عنصر تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات العينية: في الملحق التابع للفصل السادس (حوسبة تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات) ذكرنا أن تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي للأصل المعني بعملية الصيانة وأن هذه العملية (أي الصيانة) هي أحد مكونات الأصل أو التثبيت

إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط اهتلاك الأصل وكذلك قسط اهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدا

اهتلاك أعباء تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع: أن تكاليف تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا) في شكل مؤونة تحديد الاستثمارات ليتم اهتلاكها خلال فترة حياة المشروع

II– جرد التثبيتات المعنوية : إن جرد التثبيتات المعنوية يتم كما رأينا لدى دراسة الجرد الخاص بالتثبيتات العينية مع ملاحظة أن بعض الأصول لا تهتلك مثل المحل التجاري وفارق الاقتناء والتي يمكن أن تخصص لها خسارة انخفاض القيمة غير قابلة للاسترجاع. إن النظام المحاسبي المالي يوصي باهتلاك التثبيتات المعنوية خلال فترة لا تتجاوز عشرون سنة إن تسجيل قسط الاهتلاك يكون في نهاية السنة بجعل 681 مدينا والحساب 280 (حـــ/ اهتلاك تثبيتات معنوية) أو الحساب 290 (حـــ/ خسائر القيمة عن تثبيتات معنوية) دائنا

III– جرد التثبيتات المالية: التثبيتات المالية نوعان

1 – تثبيتات يحتفظ بها الكيان (أي المؤسسة) إلى تاريخ الاستحقاق: هذه التثبيتات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية إن خسارة القيمة تسجل في نهاية السنة بجعل الحساب 686 حساب مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية مدينا والحساب 296 حـــساب خسائر القيمة عن المساهمات مثلا دائنا

2 – تثبيتات مالية جاهزة للبيع : وهي أصول مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا إضافة إلى الفوائد أو القسائم المحصلة خلال فترة حيازة هذه

الأصول (لاحظ الفرق بين هذه التثبيتات المالية والقيم المالية للتوظيف والتي تشترى بهدف التنازل عليها في المدى القصير الأجل) في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية كالتالي

- بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية) : يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية
- بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي : يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل)

إن فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، إن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات والتي سوف لا تباع إلا بعد عدة سنوات لكن بعد بيع السندات أو إذا تبين أن خسارة انخفاض قيمة هذه السندات هي نهائية عندها يتم تسجيل خسارة القيمة في حساب النتيجة

جرد المخزون

إن جرد المخزون يشمل العمليات التالية

أ – الجرد المادي للمخزون : حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون ، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة ، ذلك لأن كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أكبر من قيمتها الحقيقية كما أن كل تقليص لمخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها الفعلية ونلاحظ أن عملية حساب النتيجة وإعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسات إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون

ب – تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة: ويكون ذلك بتكوين خسائر عن قيمة المخزون إذا كان سعر البيع الصافي أقل من تكلفة المخزون وكذلك تسوية الفروق بين الجرد المادي والرصيد المحاسبي للمخزونات عند الضرورة

2 – المتابعة اليومية لحركة المخزون : وتتم تبعا لأحد الأسلوبين

– **الجرد الدائم** : تبعا لهذا الأسلوب فإننا نسجل محاسبيا كل التغيرات اليومية للمخزون (مدخلات، مخرجات) وهكذا فإن رصيد الحساب يظهر قيمة المخزون المعني، والمفروض أن لا تكون هناك فروقا هامة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون

– **الجرد المتناوب للمخزون** : تبعا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة. وفي هذا الأسلوب نسجل عمليات شراء البضاعة والمواد في قيد واحد يخص عملية الشراء كذلك تسجل عمليات بيع البضاعة والمنتجات في قيد واحد (إذ نسجل فقط قيد البيع) وفي نهاية السنة نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة وترصيد حسابات المشتريات واثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم إجراؤه بصفة دورية كل شهرأو فصل أو على الأقل مرة واحدة في السنة

3 – تقييم المخزون في نهاية السنة : تقيم المخزونات بالطريقة التالية

أ – تقيم البضاعة والمواد واللوازم بتكلفة الشراء التي تشمل سعر الشراء مضافا إليه مصاريف النقل والرسوم الجمركية وبصفة عامة جميع المصاريف المدفوعة للغير لإيصال هذه المنتجات إلى المؤسسة

ب – تقيم المنتجات الوسيطة والمنتجات والأشغال قيد التنفيذ والمنتجات التامة الصنع بتكلفة الإنتاج التي تشمل تكلفة شراء المواد واللوازم الداخلة في الصنع مضافا إليها كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الأخرى التي تحملتها المؤسسة لتصنيع هذه المنتجات

ج – تنص **المادة 123–3 من** النظام المحاسبي المالي على أنه " عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية (أي معادلة) لها تثبت أوتقدرفي أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة "

أما **المادة 123–4 من** النظام المحاسبي المالي وملخصها هو أن تقييم المخزونات باستثناء التموينات وفي حالة تعذرأو صعوبة تقييمهاعلى أساس التكلفة فإنه يمكن تقييمها على أساس سعر البيع بعد تخفيضه بهامش يناسب الربح المحقق

2 – **تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي في حالة اعتبار الفارق في المخزون فرقا غير عاديا** فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تسويته كالتالي :

الحالة 1 : الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نجعل الحساب 657 حـــ/ أعباء استثنائية للتسييرالجاري مدينا بالفارق وحساب المخزون المعني دائنا

الحالة 2 : الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نجعل المخزون المعني مدينا والحساب 757 حـــ/ نواتج استثنائية عن عمليات التسيير دائنا

4- خسائر القيمة عن المخزونات (حـــ/ 39): تنص **المادة 123-5** من النظام المحاسبي المالي على :

" عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة إنجازها الصافية (أي سعر البيع الصافي) أيهما أقل.... تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجازسعر البيع هذا المخزون وتحدد خسائر المخزون مادة بمادة أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة "

إذن في نهاية السنة وإذا كان سعر البيع لبعض عناصر المخزون أقل من تكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها فإن على المؤسسة أن تكون مؤونة تعرف بخسائر قيمة المخزون إن هدف هذه المؤونة(خسائر القيمة) هو تغطية أية خسارة قد تتحقق إذا ما تم في السنة الموالية بيع المخزون المعني بسعر يقل عن تكلفته ولتكوين خسارة قيمة المخزون نجعل685 حـــ/ مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية مدينا و حـــ/39 خسائر قيمة المخزون أوأحد فروعه دائنة ويتم تقسيم الحساب 39 إلى حسابات فرعية كالتالي

390 - خسائر القيمة عن مخزون البضائع

391 – خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات

395 – خسائر القيمة عن مخزون المنتجات....الخ

– **استخدام الخسارة عن قيمة المخزون:** بعد بيع البضاعة أو المنتجات التي كونت لأجلها خسارة قيمة فإنه يتم ترصيد هذه المؤونة(خسارة القيمة) وهذا بجعل 39 مدينا(وبهذا يرصد) وحساب المخزون المعني دائنا 75 ففي النظام المحاسبي المالي لم نعد نستخدم حساب استرجاع تكاليف سنوات سابقة لترصيد خسارة القيمة إلا في حالة تعديل خسارة القيمة (تخفيضها) أو إلغائها

جرد حسابات العملاء والموردين

I- **القسم الأول : جرد حسابات العملاء:** إن عملية جرد العملاء تشمل العمليات التالية

1 – الجرد المادي للعملاء: تتمثل هذه العملية في مراجعة الوثائق التي تثبت الديون التي هي في ذمة العملاء لصالح المؤسسة وتصحيح أي خطأ في مبالغ هذه الديون وكذا إعادة تصنيفها تبعا لطول فترة استحقاقها

2- تسوية حسابات العملاء وتشمل

أ – تسوية حسابات العملاء التي لها رصيد دائن مع الحساب 419 حـــ/ العملاء الدائنون: في الحالات العادية تكون أرصدة حسابات العملاء في نهاية السنة مدينة فإذا كان رصيد أحد هذه الحسابات دائنا فهذا يعني أن هذا الحساب قد تحول من أصول إلى خصوم(أي من استخدام للأموال إلى مصدر لها) وعليه يجب إظهارهذا الحساب ضمن الخصوم وهذا بعد دمجه في الحساب 419 حـــ/ عملاء دائنون إذن في نهاية السنة نجعل حسابات العملاء ذات الرصيد الدائن مدينة وهذا بجعل حـــ/ 419 دائنا وفي بداية السنة الموالية نسجل قيدا معاكسا وبهذا يرصد حـــ/ 419 والذي نقول عنه أنه حساب تسوية يفتح في نهاية سنة ما ليرصد في بداية السنة الموالية

ب – 418 حـــ/ عملاء– منتجات لم تعد فواتيرها بعد(أي فواتير قيد التحرير): في نهاية السنة يجعل حـــ/418 مدينا بقيمة النواتج التي لم يتم إعداد فواتيرها بعد والتي تجعل حساباتها دائنة وخلال السنة الموالية وبعد إعداد الفواتير وإرسالها إلى العميل يتم ترصيد الحساب 418 بجعله دائنا وجعل حسابات الغير المعنية (حساب عملاء مثلا) مدينة

ج – الحساب 49 – خسائر القيمة عن حسابات الغير: في نهاية السنة تقوم المؤسسة بدراسة الوضعية المالية للمدينين وتسجيل خسارة عن قيمة كل دين يحتمل أن لا يحصل بصورة كلية

– تسجل خسارة القيمة لحسابات العملاء بالحساب 491 حـــ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن (العملاء) فيجعل دائنا بجعل 685 حـــ/ مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر قيمة الأصول الجارية مدينا

يمكن تقسيم الحساب 49 إلى حسابات فرعية تبعا لحاجة المؤسسة.

– لدى جرد العملاء من الأفضل فتح حساب فرعي لحساب العملاء لتسجيل الديون المشكوك في تحصيلها ولقد اقترح النظام المحاسبي المالي الحساب 416 حـــ/ عملاء مشكوك في تحصيل ديونهم وهكذا يبقى الحساب 411 حـــ/ عملاء خاصا بالديون المؤكد تحصيلها أما الديون المشكوك في تحصيلها فتكون في حساب خاص بها (الحساب416) لأنها تتطلب المتابعة والمراقبة المستمرة من قبل المؤسسة ولفصل الديون المشكوك في تحصيلها نجعل الحساب 416 مدينا والحساب 411 دائنا

– **استخدام خسارة القيمة لديون العملاء** : إذا تم تحصيل الدين الذي خصصت له خسارة عن القيمة فإنه يتم ترصيد هذه الأخيرة كليا أو جزئيا تبعا لنسبة تحصيل الدين

–لإلغاء أو تخفيض خسارة القيمة (المؤونة) نجعل حـــ/ 491 (حـــ/ خسارة القيمة لديون العملاء) مدينا وحساب 785 حـــ/ استرجاع خسارة قيمة أصول جارية دائنا

إن زيادة قيمة خسارة القيمة تسجل بقيد مماثل لقيد تكوينها أي نجعل حـــ/ 685 مدينا وحـــ/ 419 دائنا بمبلغ زيادة خسارة القيمة ويتم ذلك في نهاية السنة

II – جرد حسابات الموردين : تتمثل عملية جرد موردو المخزون والخدمات والتثبيتات في القيام بالعمليات التالية

1 – مراجعة الوثائق التي تثبت التزامات (أي ديون) المؤسسة نحو الغير وكذلك تصحيح أي خطأ في مبالغها وإعادة تصنيفها إلى خصوم غير جارية وأخرى جارية وهذا تبعا لتاريخ استحقاقها(تسديدها)

2 – تسوية الأرصدة المدينة لحسابات الموردين : حيث أن حسابات الموردين هي حسابات خصوم فالمنطقي أن رصيد هذه الحسابات يجب أن يكون دائنا في نهاية السنة لكن يحدث أن أرصدة بعض الموردين تكون مدينة في نهاية السنة مثل هذه الحالات غير العادية تتطلب التسوية وذلك بجعل حـــ/ 409

حـــ/ الموردون – حسابات مدينة(أوأحد فروعه) وحسابات الموردين ذات الرصيد المدين دائنة وبهذا ترصد هذه الأخيرة ويظهر حـــ/409 ضمن الأصول إن حـــ/ 409 هو حساب تسوية مؤقت يتم ترصيده في بداية السنة الموالية بكتابة قيد للقيد المسجل في نهاية السنة

خاتمة الفصل:

استجابت الجزائر للمستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي جديد يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواءا من حيث الأطار المفاهيمي النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية لبعض المسائل المطروحة بحدة في المحاسبة ، رغم ملاحظة بعض الإختلافات التي ترجع أساسا إلى الأخد بعين الإعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية في إعداده .

حيث يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، و الذي يعمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب ، و ذلك في مجال الإفصاح و القياس ، قصد توفير معلومات مالية وافية و تدعيم شفافية الحسابات ، و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة .

قيام الجزائر بتبني نظام محاسبي مالي يتوافق و البيئة الاقتصادية و المالية الدولية هو من المتطلبات الضرورية في العصر الحالي ومن هنا نتطرق إلى كيفية ممارسة المحاسبة العامة في ظل النظام المحاسبي المالي ، و هذا ما سنتطرق إليه من خلال الفصل الموالي .

التقديم العام لمؤسسة الاسمنت بسعيدة

نظرة عامة حول الشركة

الفرع الأول : نبذة تاريخية عن مؤسسة الإسمنت

مشروع بناء المصنع أسند إلى الشركة الوطنية لمواد البناء ، وكان ذلك سنة 1974 بعدما اكتشـــفت محجره الكلس الذي يستعمل بنسبة 75 إلى 80 % في صناعة الاسمنت ، حيث صودق على تصميم البناء بعد دراسة تكلفة المشروع الخاص ببناء المصنع التي قدرت بحوالي 158 مليـــار دينـــار ،و 652 مليـــار دينـــار للتجهيزات ، وبعد سنة أمضت المؤسسة الوطنية لمواد البناء عقد مع شركات دولية متخصصة في البناء وأخرى في التموين في المعدات المرتبطة بإقامة المصنع، خاصة الشركة اليابانية KAWASAKI المتخصصة في هـــذا المجال ، أي مجال التصميم ومتابعة الأشغال ، وكذلك الشركة الايطالية (ACEC) المكلفة بإنجـــاز القســـم الكهربائي .

بعد انتهاء الأشغال بدأت التجارب من أجل الوصول إلى المنتج النهائي وذلك بخروج أول كيس اسمنـــت في 1979/04/1 .

من أجل أن تضع الدولة توازن جهوي فيما يخص تواجد مصانع الاسمنت على مستوى التراب الوطني، جـــاء المرسوم التنفيذي رقم 82/324 بتاريخ 1982/10/30 بإنشاء المؤسسة الوطنية للإسمنت و مشتقاته للغرب والتي تجمع ثلاثة مصانع للإسمنت وهي وحدة اسمنت بني صاف، وحدة اسمنت زهانة ، ووحدة اسمنت سعيدة .أما بالنسبة للمشتقات توجد وحدة الجير وهي حاليا خاصة ،ووحدة الصخر الحديدي بزهانة التي تم إقفالها أو وقف مهامها نتيجة للأضرار الخطيرة التي يسببها منتجها ، وأيضا وحدة الجبس بفلوريس(وهران) و التي هي الآن مسيرة بوجود شريك أجنبي وهو "كنوف" (ألمانيا) إلى جانب الوحدات التجارية المتواجدة عبر كامـــل القطاع الغربي .

- وتنبثق وحدة الاسمنت بسعيدة عن الأم ERCO المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بـــالغرب والتي استفادت بدورها من الاستقلالية وكان ذلك في 1997/12/28 بحيث أنشأت نظامها القانوني وعين لإدارتها مدير عام، ومجلس إدارة، ورأس مال اجتماعي قدر مبدئيا بحوالي خمسون مليون دينار.
- وفي 2000/05/30 تم تعديل النظام القانوني لشركة الاسمنت وعرف رأس مالها ارتفاعا ليصبح مليار وخمسون مليون دينار جزائري.

الفرع الثاني: الموقع الجغرافي للشركة

تقع شركة الاسمنت بولاية سعيدة بلدية الحساسنة ، وهي تقع على بعد 3 كلم من مقر دائرة الحساسنة و بـــ : 20 كلم عن ولاية سعيدة وتحتوي على منجمين منجم يستخرج منه الكلس ويقع على بعد 1500م عن الشركة و الثاني يستخرج منه مادة الطين و يبعد 27 كلم جنوب الشركة حيث تقدر المساحة الكلية حوالي 23 هكتار مقسمة كالتالي :

- ❖ 08 هكتار مبنية.
- ❖ 11 هكتار للاستغلال (للتفريغ)
- ❖ 4 هكتار مساحة خضراء

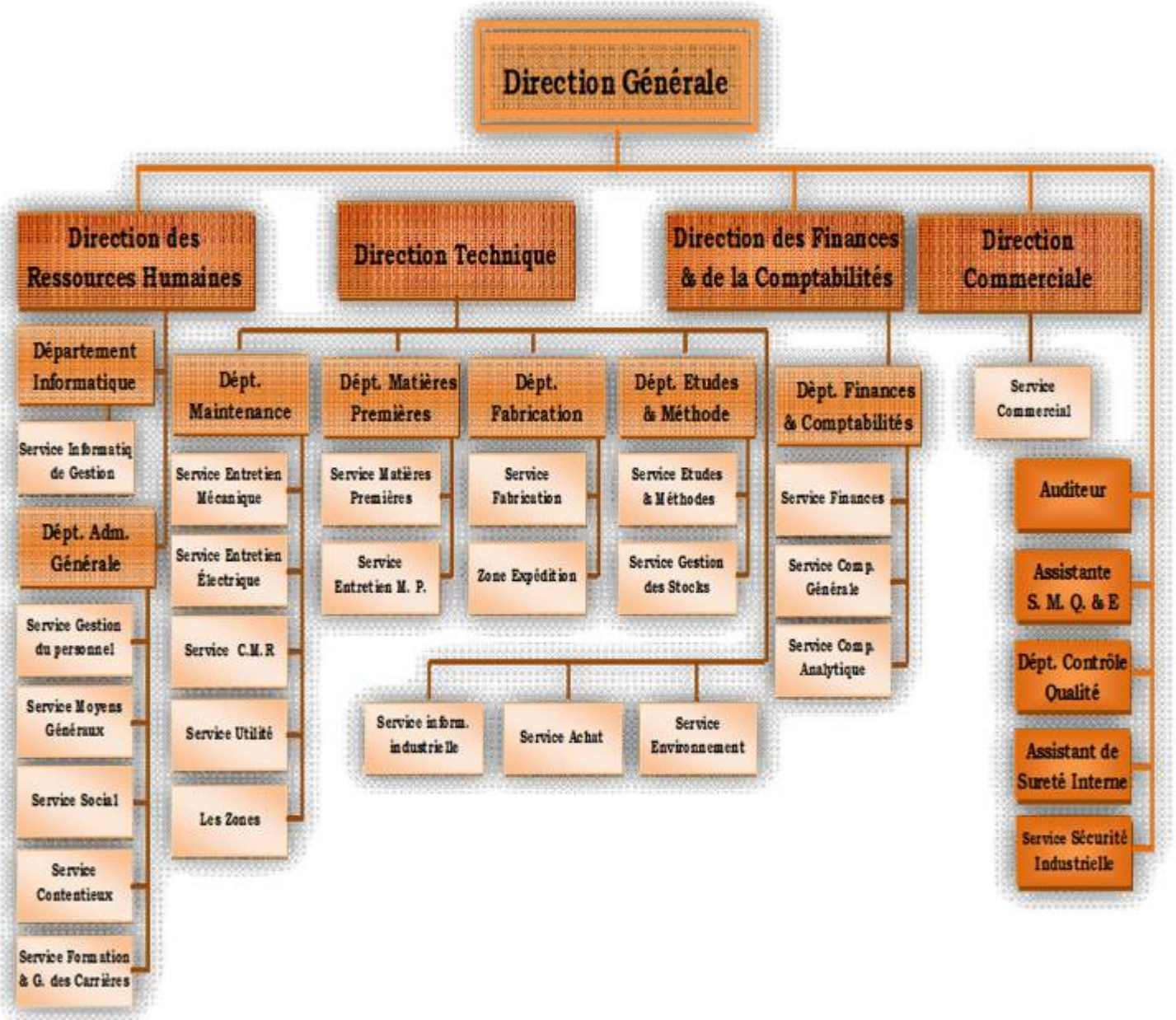
والشكل التالي يبين الموقع الجغرافي لمؤسسة الاسمنت.

الشكل (1): الموقع الجغرافي لشركة الاسمنت

المصدر **La Scis**

التنظيم الداخلي للشركة

الفرع الأول:الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت سعيدة SCIS



الشكل (2) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت

المصدر: بناءا على المعلومات المقدمة من مؤسسة الاسمنت

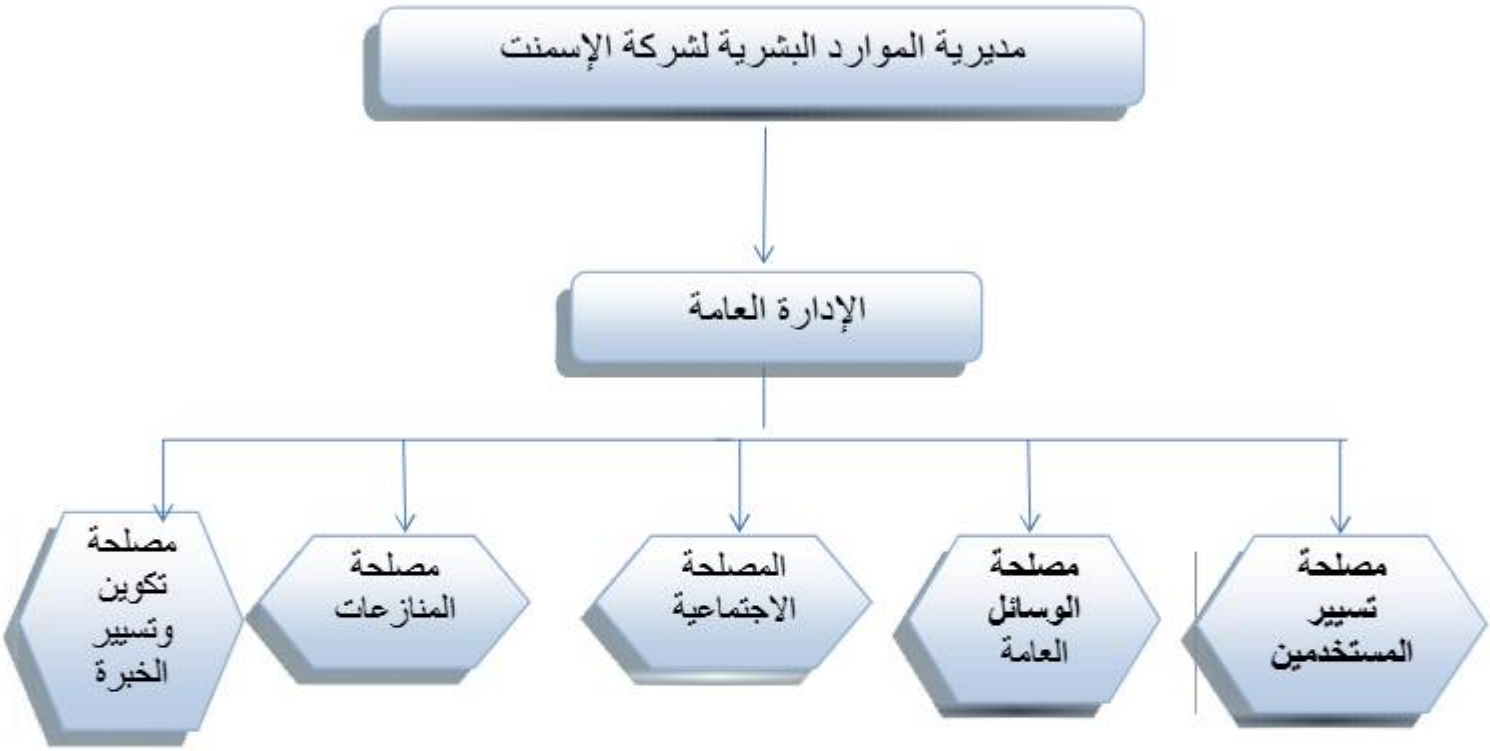
إن المؤسسة متكونة من أربعة مديريات تندرج كلها تحت المديرية العامة وهي كالتالي:

- **المديرية التقنية**:تشتمل على قسم الإنتاج، قسم الصيانة، قسم الدراسات.....الخ تقوم هذه المديرية بتنفيذ برامج العمل المسطرة والقيام بها على أحسن وجه وإعطاء توجيهات لدى المصالح الأخرى في المؤسسة لتحسين وضعيتها وتوفير الشروط اللازمة لمواصلة الأعمال بصورة دائمة.
- **مديرية الموارد البشرية**:تتكون مديرية الموارد البشرية بشركة الإسمنت من خمسة مصالح كلها تعمل في مجال متناسق مع بعضها البعض من أجل الوصول بالشركة إلى المستوى المطلوب في تطويرها و مواكبتها للتكنولوجيا و التقدم الحاصل من حولها ، حيث تسعى إلى استقطاب يد عاملة مؤهلة وكذا الرفع من مستوى العاملين سواء بالتدريب أو التكوين أو التحفيز كما تسعى لتوفير بيئة عمل أفضل بالإضافة إلى تأمين شؤونهم الاجتماعية مثل التأمين و التكفل الصحي و تتمثل هذه المصالح في مصلحة المستخدمين, مصلحة الوسائل العامة,مصلحة الشؤون الاجتماعية , مصلحة المنازعات ,مصلحة التكوين.
- **مديرية المالية والمحاسبة**:تتفرع إلى ثلاثة مصالح هي مصلحة المالية ، مصلحة المحاسبة العامة ، مصلحة المحاسبة التحليلية و تقوم هذه المديرية بوضع احتياجات من المواد والمعدات من خلال المخطط السنوي عند الحاجة و تتقدم بطلب الشراء إلى مصلحة التموين و تقدم سند الطلب للاتصال بجميع العملاء ودراسة عروضهم.
- **المديرية التجارية** : مهمتها الأساسية هي الفوترة ومراقبة سجلات العملاء و هي مديرية إستراتيجية بحيث تقوم بتحريك مديرية الإنتاج من خلال سند الطلب وتقوم بتسليم الفواتير والسندات لمصلحة المحاسبة وتجدر الإشارة إلى أنه يتواجد كل من مدقق (مراقب) يعد تقريرا بعد كل عملية حيث يسلم هذا التقرير للمدير العام ، كما يتواجد أيضا مسؤول إدارة النوعية.

الفرع الثاني:إدارة الموارد البشرية لمؤسسة الإسمنت

يأخذ الهيكل التنظيمي لإدارة الموارد البشرية الشكل التالي :

الشكل (3): الهيكل التنظيمي لإدارة الموارد البشرية



المصدر : **la Scis**

إستراتيجية و نظام العمل في الشركة

الفرع الأول: إستراتيجية الشركة في تسير الموارد البشرية

بفضل إستراتيجيتها في تسير الموارد البشرية و الدور الفعال للتكنولوجيا في تسطير هذه الإستراتيجية أصبحت شركة الاسمنت من أهم المؤسسات الاقتصادية وحتى من أهم المؤسسات الرائدة في مجال التحكم في الإنتـــاج

بفضل تسيرها المحكم للموارد البشرية بعد مرورها بمرحلة ركود نتيجة عدم استغلال اليد العاملة المؤهلة،و قد مرت شركة الاسمنت أثناء تطبيقها لإستراتيجيتها بمرحلتين :

❖ **المرحلة الأولى:**

تمتد من سنة 2001 إلى 2005 و التي تمثل عجز المؤسسة في زيادة إنتاجيتها رغم كل المحاولات كزيادة في عدد العمال من كفاءات و خرجي الجامعات وغيرها.

❖ **المرحلة الثانية:**

تمتد من سنة 2006 إلى 2010 والتي تمثلت في الدراسات ووضع خطط إستراتيجية للخروج من شبح الهيكلة وهذا بإعداد مجموعة من القرارات ومن أهمها:

- النظر في حجم العمالة و محاولة تقليصها و الاعتماد على الكفاءات الشابة ووضع برامج تكوينية لزيادة تطوير العمال و توعيتهم.
- استيراد آلات جديدة للعمل على زيادة الإنتاج.
- الاستغناء عن تسير بعض الخدمات و توكيلها لبعض الشركات مختصة مثل: شركة النظافة و الأمن و الوقاية وهذا للتركيز في بلوغ الأهداف المسطرة و تحقيق أرقام قياسية في الإنتاج والجودة.

الفرع الثاني: نظام العمل في شركة الاسمنت

يتمثل نظام العمل في شركة الاسمنت كما يلي:

1) ساعات العمل:

الجدول (1) : العمل العادي: (الإدارة)

الأيام / الفترة	الأحد	الاثنين	الثلاثاء	الأربعاء	الخميس
الصباحية	من 08:00 إلى 12:00				
المسائية	من 12:30 إلى 16:00				

- أي ما يعادل 08 ساعات يوميا مقسمة على خمسة أيام وهذا في الحالات العادية.
- الساعات الإضافية لا تفوق 4 ساعات في يوم عمل كحد أقصى.
- العطلة الأسبوعية ممثلة في يومي الجمعة و السبت.
- العطلة السنوية ممثلة في شهر كامل.

الجدول (2) : العمل التناوبي : (بالأفواج)

الأيام / الأفواج	السبت	الأحد	الاثنين	الثلاثاء	الأربعاء	الخميس	الجمعة
الفوج الأول	من 05:00 إلى 13:00						
الفوج الثاني	من 13:00 إلى 21:00						
الفوج الثالث	من 21:00 إلى 05:00						

المصدر: بناءا على المعلومات المقدمة من مؤسسة الاسمنت.

2) **الغيابات**: الغيابات المبررة المأجورة و المتمثلة في :

الجدول (3) : الغيابات المبررة المأجورة

أنواع الغيابات	عدد الأيام	الملاحظة
الزواج	03	فروع العامل أو العامل نفسه.
الختان	03	بالنسبة لابن العامل نفسه.
الوفاة	03	أصول + فروع العامل أو زوجته.
المولود	03	ابن العامل فقط

المصدر: بناءا على المعلومات المقدمة من مؤسسة الاسمنت.

بالإضافة إلى فريضة الحج والتي تكون مرة واحدة خلال الحياة المهنية مقدرة بشهر واحد.

في حالة وفاة الخال أو الخالة والعم أو العمة يمنح للعامل يوما واحد.

3) عدد العمال:

الجدول (4): عدد العمال

السنوات	2008	2009	2010	2011		
عدد العمال	373	360	346	310		

المصدر:بناءا على المعلومات المقدمة من مؤسسة الاسمنت.

لقد تحصلنا من هذه المؤسسة على كيفية تسجيل الإهتلاك فقط و تعتمد في تسجيل الإهتلاك علـــى طريقـــة الإهتلاك الخطي

و لإنعدام المعلومات في المؤسسة سالفة الذكر توجهنا إلى مؤسسة الأشغال العمومية و هذا ما سنتطرق إليه

مؤسسة الأشغال العمومية "حاجي عبدالكريم"

أولا : نبذة عن المؤسسة

مؤسسة حاجي عبد الكريم الخاصة بالأشغال العمومية هي مؤسسة خاصة تنشط في مدينة سعيدة أنشأت بتاريخ 28 جانفي 2002 برأسمال يقدر ب 22000000 دج مسجلة في المركز الوطني للسجل التجاري تحت رقم 3720416105 و منتمية لصندوق الضمان الإجتماعي تحت رقم 2052192068 .

و لقد صنفت في الفئة الثالثة بناءا على المحضر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-283 المؤرخ في 28 نوفمبر 1993 المتضمن إلزام جميع المقاولات المتدخلة في إطار إنجاز الصفقات العمومية في بناء الأشغال العمومية مهمتها الرئيسة البناء برمز 3110331

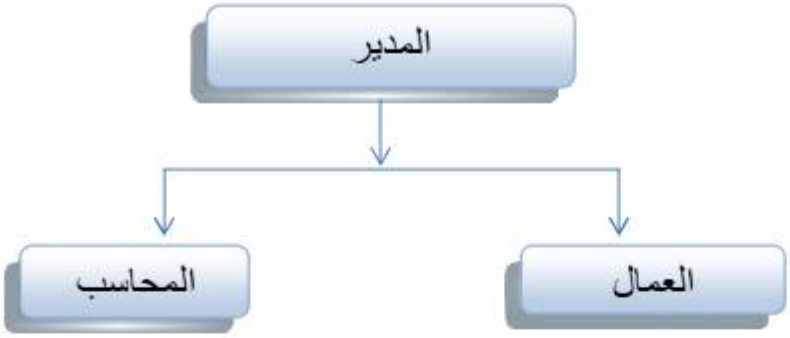
ثانيا : موقعها الجغرافي

تقع شركة الأشغال العمومية بولاية سعيدة في حي بوخرص رقم 536 بلدية سعيدة ، وهي تقع على بعد 3 كلم عن ولاية سعيدة وتحتوي على مستودعين

المستودع الأول : مكان الإقامة و يحتوي على المواد الأولية للبناء،

المستودع الثاني : في حي النصر يحتوي على المعدات الصناعية .

ثالثا : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: بناءا على المعلومات المقدمة من المدير

إن مؤسسة الأشغال العمومية ليس لها محاسب في المقر فهي تعتمد على محاسب خاص

طريقة العمل مع المحاسب :

يقوم المقاول بتزويد المكتب كل شهر بفواتير الشراء و البيع

كيفية عمل المحاسب :

لدى المحاسب نظام إعلام آلي خاص بالمحاسبة BCSI الدليل المحاسبي

ويوفر هذا النظام: الشراء ، البيع ،حساب الصندوق ،حساب البنك ، العمليات الأخرى المختلفة.

ويقوم بتوزيعها إلى دفتر الأستاذ ميزان المراجعة و الميزانية كاملة معا.

عدد العمال :

يتمثل في 10 عمال مصرح بهم .

المبحث الأول: الدراسة الميدانية الأولى

1. مشكلة الدراسة :

تتمثل في التساؤلات الآتية:

ـــــ كيف تعالج المعلومات المحاسبية؟

ـــــ ما هو الفرق مقارنة بـــ PCN ؟

2. أهمية الدراسة :

تنطلق أهمية الدراسة من كونها ستعرف مراكز القرار في المؤسسة بأهمية النظام المحاسبي المالي و دوره في إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية و النجاعة و تغيير الوضعية المالية مقارنة بالمخطط المحاسبي التي تضمن العديد من النقائص التي تم التطرق إليها في الجانب النظري .

3. أهداف الدراسة :

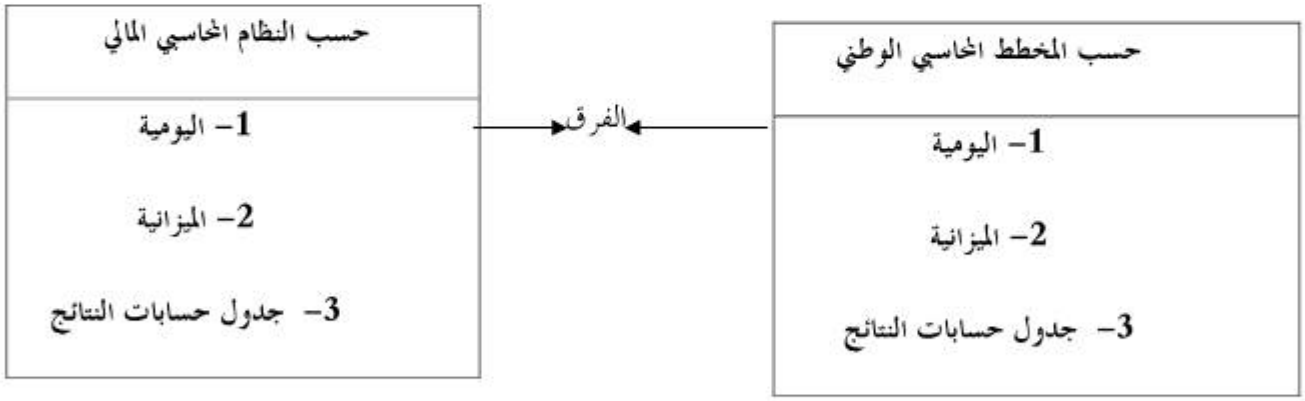
1ـــــ تقييد العمليات حسب المخطط الوطني و النظام المحاسبي المالي

2ـــــ مقارنة العمليات

3ـــــ توضيع سبب التغيير أو الفرق الذي يوضح صدق المعلومة

4. نموذج الدراسة:

نعتمد في نموذج هذه الدراسة على النموذج الفرضي



5.فرضيات الدراسة:

يتضمن المخطط المحاسبي الوطني عدة فرضيات

إعطاء صورة صادقة على المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

6.أداة الدراسة :

اعتمدت الدراسة على دفتر اليومية ،دفتر النتائج كأداة لجمع معلومات الدراسة و كانت وفقا للخطوات التالية:

أخذنا يومية المؤسسة المتمثلة في 02 أشهر من سنة 2009

جدول حسابات النتائج للسنة 2009

7. صدق الأدوات:

أكد لنا المحاسب المكلف بإدارة محاسبة المؤسسة على صدق المعلومات بنسبة صلاحية 80%و هي نسبة مشجعة للدراسة .

8. عينة الدراسة:

مؤسسة الأشغال العمومية حاجي عبد الكريم

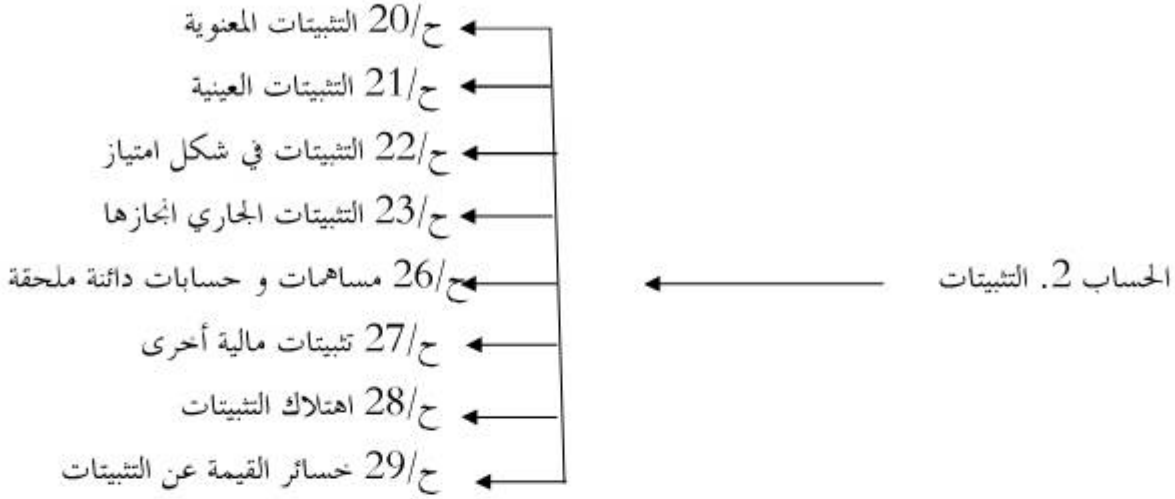
9. وسائل الدراسة :

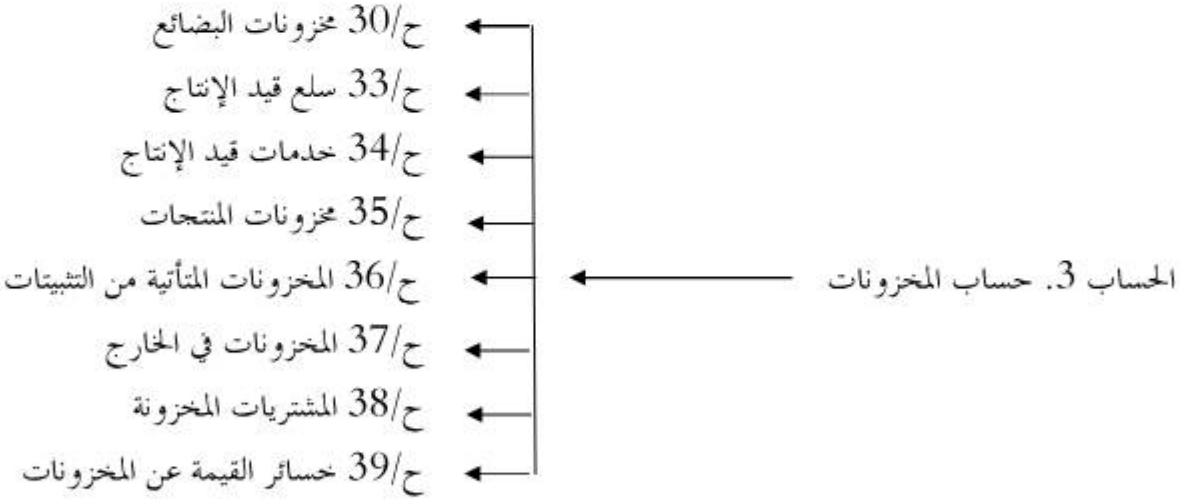
برنامج الإعلام الآلي للحساب و المعتمد من طرف المحاسب و المتمثل BSCI الدليل المحاسبي

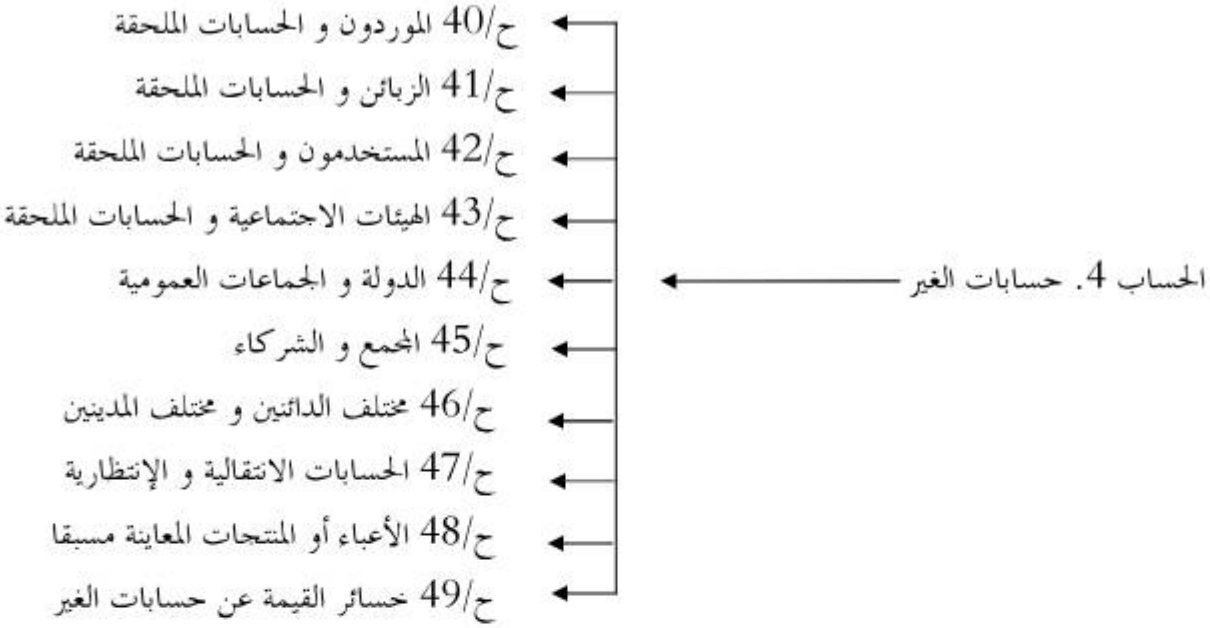
10.الحسابات

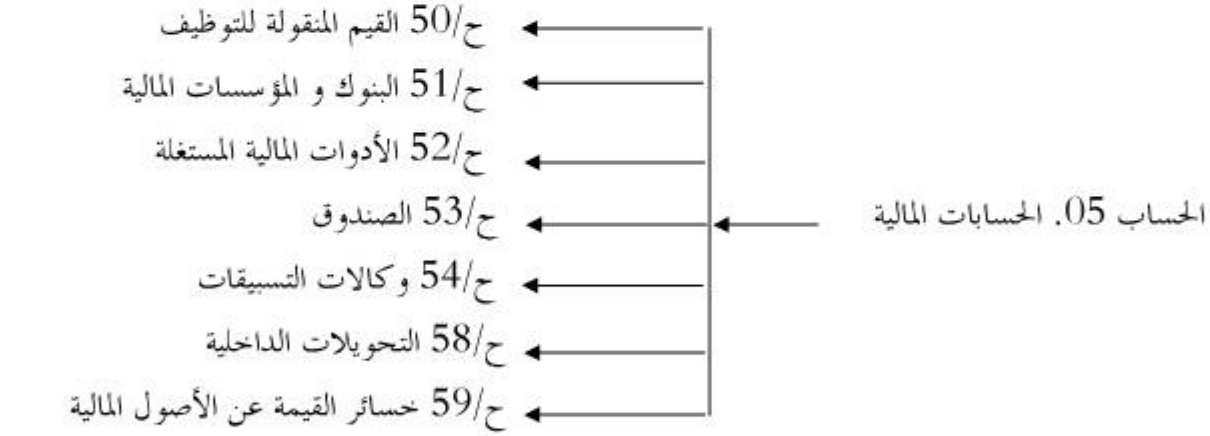
الحساب 1. حساب رؤوس الأموال الجارية ← يتفرع

- ح/10 رأس المال و الاحتياطات و ما يماثلها
- ح/11 الترحيل من جديد
- ح/12 نتيجة السنة المالية
- ح/13 المنتوجات و الأعباء المؤجلة
- ح/15 المؤونات الأعباء و الخصوم غير
- ح/16 اقتراضات و الديون المماثلة
- ح/17 الديون المرتبطة بمساهمات
- ح/18 حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات

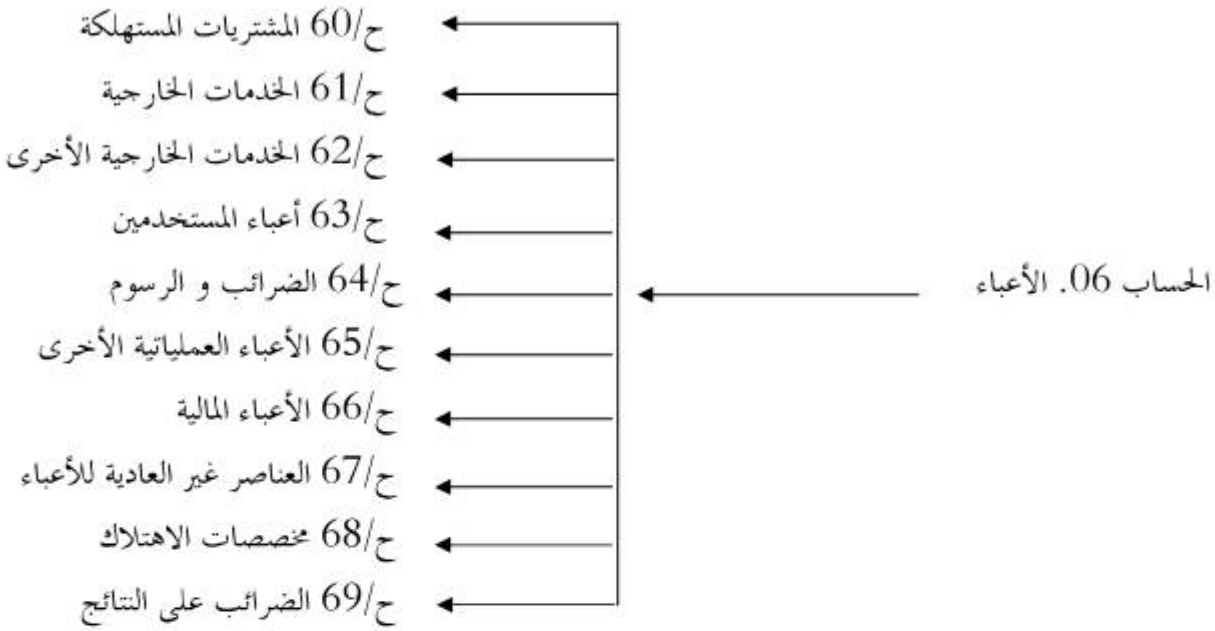

الحساب 2. التثبيتات
ح/20 التثبيتات المعنوية
ح/21 التثبيتات العينية
ح/22 التثبيتات في شكل امتياز
ح/23 التثبيتات الجاري انجازها
ح/26 مساهمات و حسابات دائنة ملحقة
ح/27 تثبيتات مالية أخرى
ح/28 اهتلاك التثبيتات
ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات

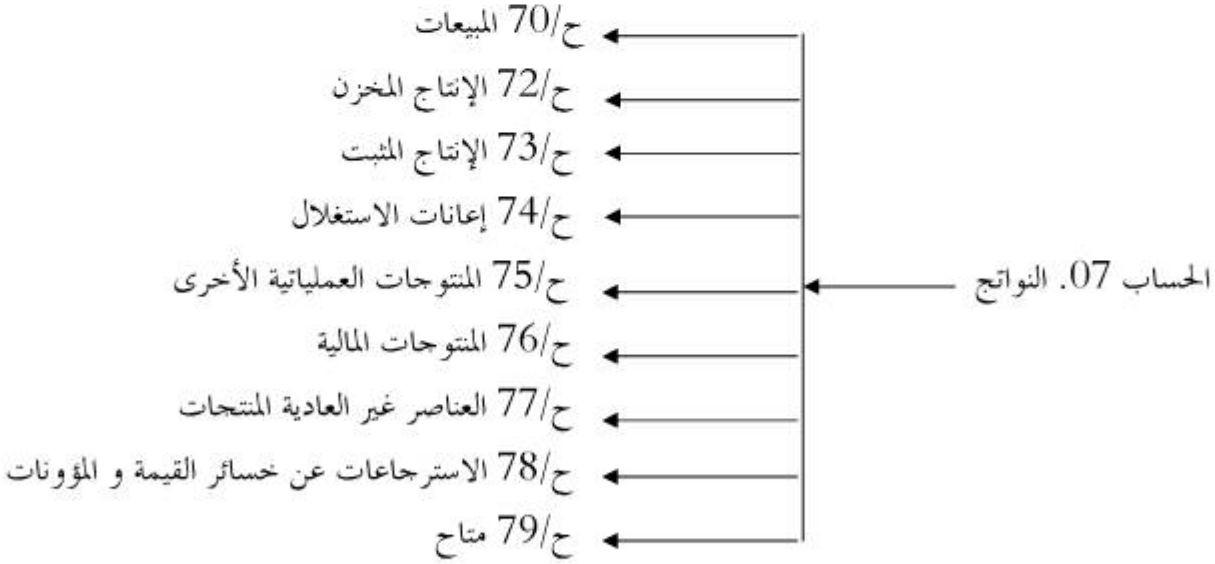

الحساب 3. حساب المخزونات
ح/30 مخزونات البضائع
ح/33 سلع قيد الإنتاج
ح/34 خدمات قيد الإنتاج
ح/35 مخزونات المنتجات
ح/36 المخزونات المتأتية من التثبيتات
ح/37 المخزونات في الخارج
ح/38 المشتريات المخزونة
ح/39 خسائر القيمة عن المخزونات


الحساب 4. حسابات الغير
ح/40 الموردون و الحسابات الملحقة
ح/41 الزبائن و الحسابات الملحقة
ح/42 المستخدمون و الحسابات الملحقة
ح/43 الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة
ح/44 الدولة و الجماعات العمومية
ح/45 المجمع و الشركاء
ح/46 مختلف الدائنين و مختلف المدينين
ح/47 الحسابات الانتقالية و الإنتظارية
ح/48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا
ح/49 خسائر القيمة عن حسابات الغير


الحساب 05. الحسابات المالية
ح/50 القيم المنقولة للتوظيف
ح/51 البنوك و المؤسسات المالية
ح/52 الأدوات المالية المستغلة
ح/53 الصندوق
ح/54 وكالات التسبيقات
ح/58 التحويلات الداخلية
ح/59 خسائر القيمة عن الأصول المالية

الجارية


الحساب 06. الأعباء
ح/60 المشتريات المستهلكة
ح/61 الخدمات الخارجية
ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى
ح/63 أعباء المستخدمين
ح/64 الضرائب و الرسوم
ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى
ح/66 الأعباء المالية
ح/67 العناصر غير العادية للأعباء
ح/68 مخصصات الاهتلاك
ح/69 الضرائب على النتائج


الحساب 07. النواتج
ح/70 المبيعات
ح/72 الإنتاج المخزن
ح/73 الإنتاج المثبت
ح/74 إعانات الاستغلال
ح/75 المنتوجات العملياتية الأخرى
ح/76 المنتوجات المالية
ح/77 العناصر غير العادية المنتجات
ح/78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات
ح/79 متاح

جدول الفرق بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي في أرقام الحسابات

الحساب	SCF	الحساب	PCN
101	حساب رأسمال	10 110	رأسمال الشركة أموال الاستغلال
103	علاوات متعلقة برأسمال الشركة	12	علاوات متعلقة برأسمال الشركة
104	فرق التقييم	163	فرق التحويل الخاص بالتجميع
105	فرق إعادة التقييم	151 152	فرق خاضع للضريبة فرق مضاف إلى الضريبة
106	احتياطات	13	الاحتياطات
107	فرق المعادلة	161 150	فرق التجميع الأولي فرق معفى من الضريبة
108	حساب المستغل	119	حساب المستغل
11	الترحيل من جديد	18	نتائج رهن التخصيص
12	نتيجة الدورة	88 162	نتيجة الدورة المالية فوائد الأقلية خارج المجمع

160	قروض سندية قابلة للتحويل	5203	سندات قابلة للتحويل
163	قروض سندية أخرى	5200	قروض سندية لم يحن ميعاد استحقاقها
164	قروض لدى هيئات الإقراض	521	قروض بنكية
165	أمانات و كفالات محصلة	525	كفالات مقبوضة
167	قروض حول عقد التمويل الإيجاري		غير موجود
196	علاوات تسديد السندات	5201	علاوات تسديد سندات الاستحقاق
17	قروض مرتبطة بالمساهمات	552 558	مساهمات مكتتبة ديون نحو الشركات الحليفة
133	ضرائب على النتيجة مؤجلة	8890	فرق الضريبة على أرباح الشركات المعاد فحصها
155	مؤونة الضرائب		لا يوجد
15	مؤونة التكاليف	190	مؤونة للخسائر المحتملة
131 132	إعانات التجهيز إعانات أخرى للاستثمار	14	إعانات الاستثمار

الحساب	حسب النظام المحاسبي المالي SCF	الحساب	حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN
211	أراضي	220 224 226	الأراضي المعدة للبناء و الورش المقالع والمناجم الأراضي الاخرئ
212	تهيئات الأراضي	241 247	المنشات الأساسية الهيكلية تهيئات و تركيبات
213	مباني	240 250	المباني مباني اجتماعية
215	تركيبات تقنية	242	منشات مركبة
218	استثمارات مادية أخرى	243 244 245 246 252 257	معدات وأدوات معدات نقل تجهيزات المكتب والاتصال مواد التعبئة والتغليف القابلة للاسترجاع اثاث وتجهيزات اجتماعية تهيئات اجتماعية

23	استثمارات قيد الإنجاز	28 425	استثمارات قيد الانجاز تسبيقات ودغعات علئ الاستثمار
261 262 265	سندات الفروع سندات المساهمة الأخرى سندات المساهمة المشتركة	421	سندات المساهمة
271 272 273	سندات المساهمة غير المتعلقة بمحفظة المؤسسة سندات التوظيف طويلة المدة حصص المساهمات الخاصة بالمحفظة المالية	423	سندات التوظيف
272 274	سندات التوظيف طويلة المدة سلفيات و حقوق متعلقة بعقود التمويل الايجاري	424	القروض
272 276	سندات التوظيف طويلة المدة حقوق ثابتة اخرئ	428	توظيفات المالية
30	البضائع	30	البضائع
31	مواد أولية و لوازم	31	مواد أولية ولوازم
32	تموينات اخرئ	31	مواد ولوازم

33	سلع قيد الانجاز	34	منتجات وأشغال قيد الانجاز
35	مخزون المنتجات	35 33 36	منتجات عامة منتجات نصف مصنعة فضلات ومهملات

الحساب	حسب النظام المحاسبي المالي SCF	الحساب	حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN
36	مخزون التثبيتات	31	مواد و لوازم
37	مخزون خارجي	37	مخزون خارجي
38	مشتريات مخزونة	38	مشتريات
39	نقص القيمة في المخزونات	39	مؤونة
411	زبائن	470	زبائن
413	أوراق تجارية للتحصيل	479	أوراق القبض
416	زبائن مشكوك فيهم	497	مؤونة
417	الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخدمات الجاري إنجازها	477	نواتج للتحصيل
418	فواتير قيد التحرير	478	فواتير للتحويل
409	حقوق على الموردين	43	حقوق على المخزونات
42	المستخدمين و الحسابات الملحقة	463	تسبيقات للمستخدمين
44	الدولة الجماعات المحلية المنظمات الدولية و الحسابات الملحقة	454 456	ضرائب محجوزة على توظيفات لأجل ضرائب محجوزةعلى مداخيل القيم المنقول

45	المجمع و الشركاء	44	حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة
46	مدينون آخرون و دائنون آخرون	469	نفقات في انتظار للاقتطاع
486	تكاليف مقيدة سلفا	468	مصاريف مسجلة مسبقا
445	ضرائب حول رقم الأعمال	457	رسوم قابلة للاسترجاع و الاقتطاع
447	ضرائب أخرى مدينة	464	تسبيقات على الضرائب و الرسوم
50	سندات التوظيف	423 428	سندات التوظيف توظيفات مالية
511	قيم للتحصيل	480	الموثق
512	حساب جاري بنكي	485	حسابات بنكية
515	الخزينة العمومية و المؤسسات العمومية	483	حسابات لدى الخزينة
517	هيئات مالية أخرى	486	حساب جاري بريدي
53	الصندوق	487	الصندوق

الحساب	الخصوم الجارية حسب SCF	الحساب	الخصوم الجارية حسب PCN
401	موردوا المخزون	530 562	الموردون دائنوا الخدمات
403	موردوا أوراق الدفع	580	أوراق الدفع
404	موردوا استثمارات التثبيتات	522	دائنوا الاستثمارات
405	موردوا استثمارات أوراق الدفع	529	ديون الاستثمارات الأخرى
408	موردوا فواتير غير مسلمة	538	فواتير للاستلام
444	دولة ضرائب على النتيجة	889 5430	ضرائب على النتيجة ضرائب على الدخل الإجمالي
447	ضرائب و رسوم أخرى	5439 564	IRG محجوز على الرواتب ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء
419	زبائن دائنون	570	تسبيقات و سلفات مقبوضة

		577	من الزبائن تخفيضات للمنح
509	المبلغ المتبقي دفعها حول قيمة التوظيفات	559	ديون استثمارات أخرى
42	العاملون والحسابات الملحقة	546 563	اعتراضات على الأجور المستخدمون
43	المنظمات الاجتماعية والحسابات الملحقة	545 568	اقتطاعات الضمان الاجتماعي الهيئات الاجتماعية
45	المساهمون والمجمع	5202 554 555 556	قروض سندية مستحقة للتسديد حسابات مجمدة للشركاء حسابات جارية للشركاء قسائم و حصص أرباح للدفع
46	دائنون آخرون ومدنيون آخرون	579	إيرادات للتحميل
51	بنك ومؤسسات مالية	588	تسبيقات بنكية

الحساب	الإيرادات حسب PCN	الحساب	الإيرادات حسب SCF
70	مبيعات البضائع	700	مبيعات من البضائع
71	إنتاج مباع	701	مبيعات من المنتوجات
72	إنتاج مخزون	723	تغيير المخزونات الجارية
74	خدمات مقدمة	705	تقديم الخدمات الأخرى
75	تحويل تكاليف الإنتاج	791	تحويل تكاليف الإنتاج
77	نواتج متنوعة	75	منتجات عملياتية أخرى
78	تحويل تكاليف الاستغلال	792	تحويل تكاليف الاستغلال
79	نواتج خارج الاستغلال	77	العناصر الغير عادية الإنتاج

الحساب	التكاليف حسب PCN	الحساب	التكاليف حسب SCF
60	بضاعة مستهلكة	600	مشتريات البضائع المبيعة
61	مواد و لوازم مستهلكة	601	المواد الأولية
62	خدمات	61	خدمات جارية
63	مصاريف المستخدمين	63	أعباء العاملين
64	الضرائب و الرسوم	64	الضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة
65	مصاريف مالية	66	أعباء مالية
66	مصاريف متنوعة	65	الأعباء العملياتية الأخرى
68	مخصصات الاهتلاك	68	مخصصات الإهتلاك
69	تكاليف خارج الاستغلال	67	العناصر غير العادية – الأعباء –

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على الجريدة الرسمية رقم 19.

يومية سنـــــــــة : 2009 حسب PCN

اليوميـــــة : 2009/01/01 إلى 2009/01/31

التاريـخ	القطعـة	رقم الحسـاب	البيـان	العمليـة	المديـن	الدائـن
2009-01-13	001	381010	مشتريات مواد ولوازم		478800.00	
		457000	الرسم على القيمة المضافة		81396.00	
			قابل للإسترجاع			
		530000	الموردون			560196.00
		310100	مخزونات مواد ولوازم		478800.00	
		381010	مشتريات مواد ولوازم			478800.00
2009/01/18	002	381010	مشتريات مواد ولوازم		498800.00	
		457000	الرسم على القيمة المضافة		2500.00	
			قابل للإسترجاع			
		646200	حقوق الطابع			586213.00
		530000	الموردون		586213.00	
		530000	الموردون			586213.00
		487000	الصندوق		498900.00	
		310100	مخزونات مواد ولوازم			498800.00
		381010	مشتريات مواد ولوازم			
		381010	مشتريات مواد ولوازم		445400.00	
		457000	الرسم على القيمة المضافة		75718.00	
			للمشتريات			
		646200	حقوق الطابع		2500.00	
		530000	الموردون			523618.00
		530000	الموردون		523618.00	
		487000	الصندوق			523618.00
		310100	مخزونات مواد ولوازم		445400.00	
		382	مشتريات مواد ولوازم			445400.00
2009/01/08		382	مشتريات مواد ولوازم		457750.00	
		457000	الرسم على القيمة المضافة		32042.00	
			قابل للإسترجاع			
		646200	حقوق الطابع		2500.00	
		530000	الموردون			492292.00

		530000	الموردون		492292.50	
		487000	الصندوق			492292.50
		310100	مخزونات مواد ولوازم		457750.00	
		381010	مشتريات مواد ولوازم			457750.00
2009/01/08	005	487000	الصندوق		640000.00	
		485000	البنك			640000.00
2009/01/08	006	485000	البنك		2679210.00	
		470000	العملاء			2679200.00
2009/01/14	007	487000	الصندوق		400000	
		485000	البنك			4000.00
2009/01/14	008	485000	البنك		280400.00	
		487000	الصندوق			280400
2009/01/14	009	485000	البنك		280100.00	
		487000	الصندوق			280100.00

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

السنـــــــــة : 2009 حسب SCF

اليوميـــــــة : من 2009/01/01 إلى 2009/01/31

التاريـخ	القطعـة	رقم الحساب	البيـــان	العمليـة	المديـن	الدانـن
		382	مواد و لوازم مخزنة		478800.00	
		4456	الرسم على رقم الأعمال القابل للإسترجاع		81396.00	
		40	الموردون			560196.00
		32	تموينات أخرى		478800.00	
		382	مواد و لوازم مخزنة			478800.00
		382	مواد و لوازم مخزنة		498800.00	
		4456	الرسم على رقم الأعمال القابل للإسترجاع		84813.00	
		64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		2500.00	
		40	الموردون		586213.00	
		40	الموردون			586213.00
		53	الصندوق			
		32	تموينات أخرى		498800.00	
		38	مشتريات مخزنة			498800.00
		38	مشتريات مخزنة		445400.00	
		442	الرسم على رقم الأعمال القابل للإسترجاع		75718.00	
		64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		2500.00	
		40	الموردون			523618.00
		40	الموردون		523618.00	
		53	الصندوق			523618.00
		32	تموينات أخرى		445400.00	
		38	مشتريات مخزنة			445400.00
		38	مشتريات مخزنة		457750.00	
		442	الدولة والضرائب القابلة للتحصيل من أطراف أخرى		32042.00	

			الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64	2500.00	
			الموردون	40		523618.00
			الموردون	40	58618.00	
			الصندوق	53		523618.00
			مخزونات مواد ولوازم	311	457750.00	
			مشتريات مخزنة	38		457750.00
			الصندوق	53	640000.00	
			البنك	51		640000.00
			البنك	51	2679200.00	
			العملاء	411		2679210.00
			الصندوق	53	4000.00	
			البنك	51		4000.00
			البنك	51	280400.00	
			الصندوق	53		280400.00
			البنك	51	280100.00	
			الصندوق	53		280100.00
			الأعباء العملياتية الأخرى	65	175.50	
			البنك	51		280273.50
			البنك	51	280100.00	
			الموردون	40	280098.00	
			الأعباء المالية	66	175.50	
			البنك	51	40000.00	
			الصندوق	53		40000.00
			البنك	51	169913.00	
			ضرائب ورسوم أخرى	447		169973.00
			المجموع		10299523.18	10299523.18

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

يومية سنة : 2009 حسب المخطط المحاسبي الوطني

اليومية : من 01/ 10 /2009 الى 31/ 10 /2009

التاريخ	قطعة	رقم الحساب	البيـــــــان	العملية	مدين	دائن
10-12	001	38	مشتريات مواد و لوازم		79800.00	
		457	رسم على القيمة المضافة للمشتريات		13566.00	
		53	الموردون			93366.00
		31	مخزونات مواد ولوازم		79800.00	
		38	مشتريات مواد ولوازم			79800.00
10-22	002	38	مشتريات مواد ولوازم		79800.00	
		457	رسم على القيمة المضافة للمشتريات		13566.00	
		53	الموردون			93366.00
		31	مخزونات مواد ولوازم		79800.00	
		38	مشتريات مواد ولوازم			79800.00
10-18	003	38	مشتريات مواد ولوازم		382100.00	
		457	رسم على القيمة المضافة للمشتريات		26744.00	
		666	حقوق الطابع		2500.00	
		53	الموردون			411347.00
		53	الموردون		411347.00	
		48	الصندوق			411347.00
		311	مخزونات مواد ولوازم		382100.00	
		38	مشتريات مواد ولوازم			382100.00
	004	38	مشتريات مواد ولوازم		556600.00	
10-11		457	رسم على القيمة المضافة للمشتريات		94622.00	
		64	حقوق الطابع		2500.00	
		53	الموردون			653722.00
		53	الموردون		653722.00	
		48	الصندوق			653722.00
		311	مخزونات مواد ولوازم		556600.00	
		38	مشتريات مواد ولوازم			556600.00
		38	مشتريات مواد ولوازم		493500.00	

	457	رسم على القيمة المضافة للمشتريات		83895.00	
	64	حقوق الطابع		2500.00	
	53	الموردون			579895.00
	53	الموردون		579895.00	
	48	الصندوق			579895.00
	31	مخزونات مواد ولوازم		493500.00	
	38	مشتريات مواد ولوازم			493500.00
	53	الموردون		100000.00	
	48	البنك			100000.00
	48	الصندوق		300000.00	
	48	البنك			300000.00
	522	موردو الإستثمارات		2552309.28	
	48	البنك			2552309.28
	65	الأجير			175.50
	243	تجهيزات وأدوات		2552309.28	
	522	موردو الاستثمارات			2552309.28
	53	الموردون		373639.50	
	48	البنك			373639.50
	48	البنك		10802902.00	
	42	العملاء			10802902.00
	48	الصندوق		100000.00	
	48	البنك			1000000.00
	48	الصندوق		600000.00	
	48	البنك			600000.00
	48	البنك		158751.45	
	458	احتياطات المنافعات			158751.45
	48	البنك		62818.14	
	458	احتياطات المنافعات			62818.14
	63	الاجر الادنى القاعدي		48000.00	
	630	منحة المنطقة		5880.00	
	545	الضمان الاجتماعي			8089.90
	56	الموارد البشرية			81790.80

				الموارد البشرية	56		81790.80
				الصندوق	48		81790.80
				مشتريات مواد ولوازم	38		7980.00
				الرسم على القيمة المضافة	457		13566.00
				الموردون	53		93366.00
				مخزونات مواد ولوازم	310		79800.00
				مشتريات مواد ولوازم	38		79800.00
				المجموع :			26616202.20

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

يومية سنة : 2009 حسب النظام المحاسبي المالي

اليومية : من 01/ 10 /2009 الى 31/ 10 /2009

التاريخ	قطعة	رقم الحساب	البيان	العملية	مدين	دائن
		382	مواد و لوازم مخزنة		79800.00	
		4456	الدولة والضرائب قابلة للتحصيل		13566.00	
		40	الموردون			93366.00
		32	تموينات أخرى		79800.00	
		38	مشتريات مخزنه			79800.00
		38	مشتريات مخزنه		79800.00	
		4456	الرسم على القيمة المضافة قابلة للإسترجاع		13566.00	
		40	الموردون			93366.00
		311	مخزونات مواد ولوازم		79800.00	
		38	مشتريات مخزنه			79800.00
		38	مشتريات مخزنه		382100.00	
		4456	الرسم على القيمة المضافة قابلة للإسترجاع		26744.00	
		64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات مماثلة		2500.00	
		40	الموردون			411347.00
		40	الموردون		411347.00	
		53	الصندوق			411347.00
		31	مواد أولية ولوازم		382100.00	
		381	مواد أولية ولوازم مخزنة			382100.00
		38	مشتريات مخزنه		556600.00	
		4456	الرسم على القيمة المضافة قابلة للإسترجاع		94622.00	
		64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات مماثلة		2500.00	
		40	الموردون			653722.00
		40	الموردون		653722.00	

			الصندوق	53		653722.00
			مواد أولية ولوازم	31	556600.00	
			مشتريات مخزنه	38		556600.00
			مشتريات مخزنه	38	493500.00	
			الرسم على القيمة المضافة قابلة للإسترجاع	4456	83895.00	
			الضرائب و الرسوم و المدفوعات مماثلة	64	2500.00	
			الموردون	40		579895.00
			الموردون	40	579895.00	
			الصندوق	53		579895.00
			مواد أولية ولوازم	31	493500.00	
			مشتريات مخزنه	38		493500.00
			الموردون	40	100000.00	
			البنك	51		100000.00
			الصندوق	53	300000.00	
			البنك	51		300000.00
			موردو استثمارات و التثبيتات	404	2552309.28	
			البنك	51		2552309.28
			المصاريف المالية	66		175.50
			استثمارات مادية اخرى	218	2552309.28	
			موردوا الاستثمارات والتثبيتات	404		2552309.28
			الموردون	40	373639.50	
			البنك	151		373639.50
			البنك	51	10802902.00	
			العملاء	411		10802902.00
			الصندوق	53	100000.00	
			البنك	51		100000.00
			الصندوق	53	600000.00	
			البنك	51		600000.00
			البنك	51	158751.45	
			العمليات الخاصة مع الدولة وجماعات عمومية	44		158751.45

		51	البنك		62818.14
		443	العمليات الخاصة مع الدولة وجماعات عمومية	62818.14	
		63	أعباء العاملين		48000.00
		631	أجور العمال		5880.00
		431	الضمان الاجتماعي	8089.90	
		421	العاملون والحسابات الملحقة	81790.80	
		421	العاملون والحسابات الملحقة		81790.80
		53	الصندوق	81790.80	
		38	مشتريات مخزنة		7980.00
		442	الدولة والضرائب قابلة للتحصيل		13566.00
		40	الموردون	93366.00	
		31	مواد أولية ولوازم		79800.00
		38	مشتريات مخزنه	79800.00	
			المجموع :	26616202.20	26616202.20

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الفرق:

في المثال أعلاه تمكنا من الوصول إلى الفروقات التالية :

1-تغيير في الإسم للحساب من مشتريات مواد و لوازم إلى مشتريات مخزنة لأن في الواقع يوجد نوعين من المشتريات المخزنة و غير المخزنة مثل : فاتورة الكهرباء و الغاز

2- تغير في حسابات الموردون من حـــ/530 حسب المخطط الوطني المحاسبي إلى حـــ/40حسب النظام المحاسبي المالي و هذا لضم جميع حسابات الغير في الحساب 4 مع معرفة المحاسب بالمدين و الدائن قصد تنظيم و ترتيب المحاسبة المالية

3-تغيير في حساب الصندوق حـــ/487 و حساب البنك حـــ/485 حسب المخطط المحاسبي الوطني إلى حـــ/530و حـــ/512 على الترتيب في النظام المحاسبي المالي قصد ضم الحسابات المالية في الحساب 5

4- تغيير في رقم الحساب بالنسبة للرسم على القيمة المضافة من حـــ/457 حسب المخطط الوطني المحاسبي إلى حـــ/4456 في النظام المحاسبي المالي و هذا قصد الترتيب لا غير

أما باقي الحسابات طريقة معالجتها لقد تطرقنا إليها في النظري الفصل الثالث

خلاصة عامة :

نظرا لمحدودية اليومية محل الدراسة إلا أننا حاولنا البحث عن باقي الحسابات و تمثلت فيمايلي:

1- **الحساب رقم 1: حسابات رؤوس الأموال**

تقسيم الحسابات 1 إلى :

- إلتزامات إتجاه الشركاء و الإلتزامات إتجاه المتعاملين مع المؤسسة و ذلك لتحقيق مبدأ أفضل للمؤسسة عن المالكين
- و لقد أدرج الرقم 9 في المرتبة الثالثة بمثابة عكس العمليات المنتهية بالأرقام من 1-8 مثل : 101 رأسمال مكتتب دائن بطبيعته 109 رأسمال مكتتب غير مطلوب مدين بطبيعته و هذا عكس المخطط لمحاسبي المالي الذي لم يفصل المؤسسة عن المالكين

2- **الحساب رقم 2: حسابات التثبيثات**

حسب النظام المحاسبي المالي تم تقسيم الحسابات 2 إلى حسابات التثبيتات العينية والمعنوية

- التثبيتات المعنوية : حسب المعيار IAS 38
- التثبيتات العينية : حسب المعيار IAS16

و لقد أدرج الرقم 9 في المرتبة الثانية بمثابة خسائر القيمة يصبح هذا الحساب دائنا مخالفا لطبيعة حسابات الأصول المدينة بطبيعتها

و هذا عكس المخطط المحاسبي الوطني لم يعتمد على هذا التقسيم بحت أدرج كل الإستثمارات معا

3- **الحساب رقم 3: حسابات المخزونات و المنتوجات الجاري العمل بها**

أعطت المعايير الدولية المحاسبية إهتماما بالغا للمخزونات و تناولتها في المعيار IAS 02و لم يختلف على المخطط الوطني المحاسبي إلا في إسم الحساب و ترتيب رقم الحساب و طريقة التقييم للمخرجات بحث ألغى النظام المحاسبي المالي طريقة LIFO

4- **الحساب رقم 4: حسابات الغير**

لقد تم إدراج جميع حسابات الغير التي كانت تدرج في المخطط الوطني المحاسبي ضمن حسابات 5 مع معرفة المحاسب بالمدين و الدائن و ذلك قصد تنظيم و ترتيب الحسابات حسب الطبيعة

و لقد أضاف النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة حسب IAS12

و لقد أدرج الرقم 9 في المرتبة الثانية بمثابة خسائر القيمة

5- **الحساب رقم 5 :الحسابات المالية**

لقد تم إدراج جميع الحسابات المالية التي كانت تدرج في المخطط الوطني المحاسبي ضمن حسابات 4 و ذلك قصد تنظيم و ترتيب الحسابات حسب الطبيعة

6- الحساب رقم 6 :حسابات الأعباء

تم الإعتراف ببعض النفقات في النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لها المخطط الوطني المحاسبي مثل: تأثير سعر الصرف (العملة الأجنبية) و تطبيق مبدأ الإعتراف بالتكاليف و مبدأ الحيطة و الحذر

7- الحساب 7 : حسابات المنتجات

كذلك هو الحال بالنسبة للإيرادات حيث تم الإعتراف بها و فق المبدأ الإعتراف بالإيراد

2-الميزانية :

هي وثيقة محاسبية تسمح في أي لحظة من الزمن لمعرفة مجموع الموارد التي تحصلت عليها المؤسسة و كذلك مجموع إستخدامات هذه الموارد أي وجهتها و من هنا نتطرق إلى الفرق بين الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي و الميزانية حسب المخطط الوطني المحاسبي.

1- الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني لسنة 2009

- الأصول -

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات و المؤونات	المبلغ الصافي
مصاريف إعدادية			
شهرة المحل			
الأراضي			
المباني			
معدات و أدوات	**2552309**		**2552309**
معدات نقل	**3331624**		**3331624**
موردو الإستثمار			
موردو المخزونات			
العملاء			
تسبيقات للإستغلال	**15088898**		**15088898**
حسابات الأصول المدينة	**42940**		**42940**
البنك			
حسابات الأصول المدينة	**42940**		**42940**
مجموع الأصول	**44678445**		**44678445**

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

– الخصوم –

البيان	المبلغ
الرأس المال الإجتماعي	**2242013**
الإحتياط القانوني	
الإحتياط الإلزامي	
إحتياطات أخرى	
زائد قيمة لإعادة الإستثمار	
الربح المستثمر	
زائد قيمة لإعادة التقييم	
نتيجة قابلة للتوزيع	**10027960**
مؤونة الأعباء و التكاليف	
قروض بنكية	
قروض أخرى	
موردون	**19445832**
ضرائب و رسوم للإستغلال	**67907555**
تسبيقات بنكية	**2034858**
ديون أخرى للإستغلال	**928581**
حسابات دائنة للإستغلال	
مجموع حسابات الخصوم	**41476999**
النتيجة	**3201446**
المجموع العام للخصوم	**44678445**

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

2- الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي لسنة 2009

-الأصول -

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات و المؤونات	المبلغ الصافي	السنة السابقة N-1
أصول غير جارية				
فرق الاقتناء				
استثمارات غير مادية				
استثمارات مادية				
الأراضي				
المباني				
استثمارات أخرى مادية			5883933	
استثمارات حق الامتياز				
استثمارات قيد التنفيذ				
استثمارات مالية				
سندات تحت المعادلة				
مساهمات أخرى و مدينون آخرون				
سندات أخرى ثابتة			1362222	
اقراضات و أصول مالية أخرى غير جارية				
الضرائب المؤجلة				
مجموع الأصول غير الجارية			7246155	
أصول جارية				
المخزونات و قيد التنفيذ			23662674	
المدينون والأصول المماثلة				
الزبائن				
الضرائب والعناصر المرتبطة بها			13726676	

المدينون الآخرون والأصول المماثلة				
النقديات و المماثلة				
التوظيفات و الأصول المالية الأخرى الجارية				
الخزينة			42940	
مجموع الأصول الجارية			37432290	
المجموع العام للأصول			44678445	

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

-الخصوم-

الخصوم	ن	ن-1
الأموال الخاصة	2249013	
رأسمال المدفوع		
رأسمال غير مدفوع		
علاوات و إحتياطات		
فرق إعادة التقييم		
فرق المعادلة		
النتيجة الصافية	3201446	
أموال خاصة أخرى الرصيد المرحل من جديد	10027960	
المجموع 1	15478419	
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية		
الضرائب المؤجلة و المقدرة		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات و نواتج مقيدة سلفا		
المجموع 2		
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات المرتبطة	19445832	
ضرائب	7589667	
ديون أخرى	129669	
خزينة الخصوم	2034858	
المجموع 3	29200026	
مجموع الخصوم	44678445	

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الفرق:

- في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام الجديد فيم التصنيف حسب الجاري وغير جاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغيرجارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال؛
- حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم؛
- المخطط المحاسبي الوطني يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام الجديد يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات؛
- هناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية ؛
- في النظام الجديد تقييم الأصول هو تقييم اقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات وكذا القيمةالعادلة)، أما حسب المخطط المحاسبي الوطني فيعتمد عن تقييم الأصول حسب التكلفة التاريخية .

3- جدول حسابات النتائج:

بإعتبار جدول تسيير حسابات النتائج من أهم المستندات التي يلجأ إليها متخذ القرار و التي تعطي الصورة الصادقة للمؤسسة إعتمادا على اليومية و الميزانيةنتطرق إلى الفروقات الموجودة بين جدول تسير حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي و حسب المخطط الوطني المحاسبي .

جدول حسابات النتائج و فق النظام المحاسبي المالي:

البيان	السنة 2009	السنة 2008
مبيعات ومنتجات ملحقة	39945622	
تغيرات المخزون	-	
إنتاج مثبت	-	
إعانات الإستغلال	-	
1-إنتاج السنة المالية	39945622	
مشتريات مستهلكة	31459375	
خدمات خارجية و استهلاكات أخرى	2751000	
2-إستهلاكات السنة المالية	34210375	
3- القيمة المضافة للإستغلال	5735247	
تكاليف المستخدمين	1293976	
ضرائب و رسوم و مدفوعات مماثلة	916412	
4- الهامش الإجمالي للإستغلال	3524859	
المنتجات العملياتية الأخري	-	
الأعباء العملياتية الأخرى	-	
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و الخسائر في القيمة	-	
إسترجاع عل الخسائر في القيمة و المؤونات	-	

5- النتيجة العملياتية	3524859	
المنتجات المالية	-	
الأعباء المالية	323413	
6- النتيجة المالية	323413	
7-النتيجة العادية قبل الضرائب	3201446	
الضرائب الواجب دفعها عن	-	
النتائج	-	
الضرائب المؤجلة	-	
مجموع الإيرادات للأنشطة العادية	-	
مجموع الأعباء للأنشطة العادية		
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	--	
عناصر عادية منتجات يجب تبيانها	-	
عناصر غير عادية منتجات يجب تبيانها	-	
9-نتيجة غير عادية	--	
10- صافي نتيجة السنة المالية	3201446	

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

و من هنا نتطرق إلى جدول تسيير حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني

رقم الحساب	إسم الحساب	المدين	الدائن
70	مبيعات البضاعة		39945622
60	بضاعة مستهلكة	31459375	
80	الهامش الإجمالي		8486247
80	الهامش الإجمالي		8486247
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزن		
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		
74	أداءات مقدمة		

75 61 62	تحويل تكتاليف الإنتاج مواد و لوازم خدمات	2751000	
81	القيمة المضافة		5735247
81 77 78 63 64 65 66 68	القيمة المضافة نواتج مختلفة تحويل تكاليف الإستغلال مصاريف المستخدمين الضرائب و الرسوم مصاريف مالية مصاريف مختلفة مصاريف الإهتلاكات و المؤونات	1293976 916412 323413	5735247
83	نتيجة الإستغلال		3201446
79 69	نواتج خارج الإستغلال أعباء خارج الإستغلال		
84	نتيجة خارج الإستغلال		
83 84	نتيجة الإستغلال نتيجة خارج الإستغلال		
880	النتيجة الإجمالية للدورة		
889	الضرائب على الأرباح		
88	نتيجة الدورة		3201446

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

معيار IAS 07

نتيجة للدور الكبير الذي يلعبه هذا المعيار في تحديد النتيجة الصافية و لما لها أثر على عمل هذه المؤسسة إلا أن الوثائق التي إعتمدنا عليها في دراستنا لم يكن ضمنها قيمة هذة الضريبة مما يدل على أن المؤسسة قامت بإهمال هذا المعيار.

الفرق :

1- ترتيب جميع حسابات 7 المتعلقة بعملية الإستغلال من حـــ/ 700و حـــ/724 و حـــ/ 73و حـــ/74و هذا لتوضيح إنتاج السنة المالية بصفة واضحة عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي ذكر فقط مبيعات ر قم الأعمال

2- ترتيب جميع حسابات 6 المتعلقة بعملية الإستغلال من حـــ/60 و حـــ/61 عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي تطرق فقط للبضاعة المستهلكةحـــ/60

نتيجة الفرق :

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي القيمة المضافة للإستغلال تمثل الوضعية الحقيقية للمؤسسة لأنها تضمنت جميع إيرادات الإستغلال مطروح منها جميع نفقات الإستغلال عكس المخطط المحاسبي الوطني في حـــ/80 الهامش الإجمالي لا يوضح الوضعية الحقيقية للمؤسسة لأنه لم يأخذ بعين الإعتبار تكاليف الإستغلال و أعباء الإسغلال الأخرى و بالتالي يمكن لمتخد القرار أخذ القيمة المضافة للإستغلال كمرجع لمقارنة تكاليف الإستغلال بإيرادات الإستغلال قصد تسوية الوضعية في حالة التكاليف المرتفعة للمشتريات و الخدمات

3- الهامش الإجمالي للإستغلال في النظام المحاسبي المالي يتضمن طرح نفقات المستخدمين و الضرائب بينما نتيجة الإسغلال تضمنت مصاريف المستخدمين و المصاريف المالية

4- النتيجة حسب نتيجة الإستغلال بالمخطط المحاسبي الوطني متخذي القرار لايستطعون معرفة القيمة المضافة التي حققها العمال عكس النظام المحاسبي المالي يوضح القيمة الحقيقية المضافة للهامش الإجمالي للإستغلال مطروح منه نفقات العمال و الضرائب لمساعدة متخذي القرار لتحديد وضعية و تكاليف العمال و إتخاد لقرار لتقليل مخاطر التكاليف المرتفعة

5- النتيجة العملياتية حسب النظام المحاسبي المالي أدرجت بصفة خاصة و ذلك لتوضيح أثر العمليات على نتيجة المؤسسة عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي لا يوضح النتيجة العملياتية ليتخذ القرار بشأن تسويات الخاصة بها

6- وفق النظام المحاسبي المالي يفرق حساب النتيجة بين نتيجة العمليات النتيجة المالية وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في جدول حسابات النتائج وفق المخطط الوطني المحاسبي

7- وفق النظام المحاسبي المالي تحسب الضريبة في حساب النتائج على أساس النتيجة العادية ثم تضاف النتيجة العادية إلى الصافي، بينما في جدول حسابات النتائج وفق المخطط الوطني المحاسبي كان يتم فرض الضريبة على مجموع نتيجتي الاستغلال وخارج الاستغلال.

8- ومما جاء به النظام المحاسبي المالي بالنسبة لحساب النتائج إظهاره لمعطيات السنة السابقة لغرض المقارنة وهو ما لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي الوطني القديم.

خلاصة عامة :

قد يساعد كشف حسابات النتائج في المخطط المحاسبي الوطني في الإقتصاد الكلي.

لم يختلف كشف حساب النتائج في المخطط المحاسبي الجديد عن جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم من حيث أنه بيان للأعباء والإرادات المحققة خلال الدورة والمقارنة بينها من أجل استخلاص مختلف النتائج بغرض استخدامها في تشخيص الوضعية المالية، إلا أنه جاء أكثر تفصيلا بحيث يظهر أكبر قدر من النتائج مثل إجمالي فائض الاستغلال الذي لا يدخل في حسابه الاهتلاكات والمؤونات التي تأخذ بعين الاعتبار في المستوى الموالي (النتيجة العملياتية)، وكذا المصاريف والإيرادات المالية التي تدخل في حساب النتيجة المالية، كما أنه يحتوي على معطيات الدورة الحالية والسابقة، مما يمكن المقارنة واستخلاص النتائج، وكل هذا من شأنه إعطاء صورة أكثر وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدا قدرتها على تحقيق الأرباح أو العوامل التي أدت إلى حدوث الخسائر، مما يعني القدرة أخذ القرارات السليمة بشأن المؤسسة سواء من الأطراف الداخلية أو الخارجية، وهذا بالأخذ بعين الاعتبار الكشوف المالية الأخرى طبعا.

4- الإهتلاك :

في 2009/01/06 إشترت مؤسسة الإسمنت بسعيدة معدات نقل المثمتلة في شاحنة بمبلغ 2000000 دج بشيك بنكي و كانت قيمتها المتبقية 500000 دج و مدة إستغلالها تتمثل في 10 سنوات أي المدة النفعية و المؤسسة تعتمد على أسلوب الإهتلاك الخطي

في 2009/01/26 إشترت مصفاة ب 10000000 دج على الحساب مدتها النفعية هي 10 سنوات و هي تتطلب صيانة دورية تكلفته 2000000 دج و هذا مرة كل سنتين

و في نهاية سنة 2011 كانت القيمة القابلة للتحصيل للشاحنة متمثلة في 1000000 دج

1- تسجيل عملية شراء الشاحنة :

218		معدات نقل – شاحنة-	2000000	
	512	بنك شراء شاحنة بشيك رقم 07		2000000

2- أساس الإهتلاك :

أ) في المخطط المحاسبي الوطني :

إن القيمة المتبقية كانت تهمل في حساب قسط الإهتلاك و كان حساب القسط كالتالي :

2000000*0.1-200000 دج

ب) في النظام المحاسبي المالي :

أساس الإهتلاك = تكلفة الشراء – القيمة المتبقية

= 2000000-500000

=1500000دج

قسط الإهتلاك = 1500000*0.1-150000 دج

3- التقييد:

681		مخصصات الإهتلاك	150000	
	2818	إهتلاك معدات نقل قسط الإهتلاك لسنة 2009		150000

4- جدول الإهتلاك :

السنوات	المبلغ الأصلي	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2009	1500000	150000	1350000
2010	1350000	150000	1200000
2011	1200000	150000	1050000

1- تسجيل عملية شراء المصفاة :

2154		معدات صناعية – مصفاة – معدات صناعية – صيانة -	8000000 2000000	
	404	موردو التثبيتات شراء مصفاة على الحساب		10000000

2- **قسط الإهتلاك لسنة 2009: 2009/12/31**

681		مخصصات الإهتلاك	1800000	
	28154 2815402	إهتلاك معدات صناعية – مصفاة- إهتلاك معدات صناعية – صيانة - قسط الإهتلاك 2009		800000 1000000

2011/01/26

2815402		إهتلاك معدات صناعية –صيانة-	2000000	
	681	مخصصات الإهتلاك ترصيد الحسابين		2000000

2011/02/01

215402		معدات صناعية – صيانة –	2000000	
	512	البنك تجديد الصيانة		2000000

2011/12/31

681		مخصصات الإهتلاك	150000	
	2818	إهتلاك معدات نقل قسط الإهتلاك لسنة 2011		150000

5- القيمة المحاسبية الصافية للشاحنة في نهاية 2011 هي :

(1500000-((3*150000)=1050000 دج

و القيمة المحاسبية الصافية للشاحنة هي قيمة أكبر ب 500000 دج من القيمة القابلة للتحصيل 1000000دج تسجل خسائر عن قيمة المعدات بمبلغ 50000دج

681		مخصصات الإهتلاك	50000	
	2918	خسائر عن معدات نقل خسائر القيمة		50000

6- **قسط الإهتلاك لسنة 2012هي :**

(1500000 -(3*150000)-50000)/7=142857.142 دج

2012/12/31

681		مخصصات الإهتلاك	142857.142	
	2818	إهتلاك معدات نقل قسط الإهتلاك لسنة 2012		142857.142

7- جدول الاهتلاك:

السنوات	المبلغ الأصلي	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2012	1000000	142857.142	857142.858
2013	857142.858	142857.142	714285.716
2019	142857.142	142857.142	0

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية الثانية أثر النظام المحاسبي المالي على حسابات التسيير

1-مشكلة الدراسة :

هل يحقق خيار التعليم و التدريب حسب النظام المحاسبي المالي القيمة المضافة للمؤسسة ؟

2-أهمية الدراسة :

تأكد العديد من الدراسات البحثية المعاصرة أن القدرات البشرية ستكون سلاحا إستراتيجيا لمنظمات القرن 21 و يعد نشاط الموارد البشرية لأهم القدرات السائدة لأنشطة إضافة القيمة و يعني عمليات التدريب و تطوير العاملين لتجنب الأخطاء من أجل تعظيم القيمة المضافة للعاملين و الموظفين (SEHUELER1995 p05) أي أنه يعني الإستثمار الفعال للبشرية (HAKSIVER2000 p217) أي التحول من النموذج التقليدي إلى النموذج جودة الموارد البشرية

3-أهداف الدراسة :

- حساب مختلف المؤشرات المتعلقة بحسابات التسيير
- حساب معدل النمو

4-الفرضية :

تضيف جودة العاملين من خلال التدريب حسب النظام المحاسبي المالي قيمة مضافة للمؤسسة

5-عينة الدراسة : مؤسسة الأشغال العمومية

6-وسائل الدراسة : الوسائل الإحصائية

7-متغيرات الدراسة : رقم الأعمال ، القيمة المضافة ، معدل النمو

جدول حساب مختلف المؤشرات المتعلقةبحسابات التسيير

البيان	المبالغ سنة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي
القيمة المضافة للإستغلال	5735247
رقم الأعمال	39945622
القيمة المضافة / رقم الأعمال	%0.14
الهامش الإجمالي للإستغلال	3524859
رقم الأعمال	39945622
الهامش الإجمالي /رقم الأعمال	%0.08
النتيجة العملياتية	3524859
رقم الأعمال	39945622
النتيجة العملياتية / رقم الأعمال	%0.08
النتيجة المالية	323413
رقم الأعمال	39945622
النتيجة المالية / رقم الأعمال	%0.008

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

التحليل:

- **في المخطط المحاسبي الوطني :**

لم نقم بالتطرق إلى هذه المؤشرات في جدول حسابات التسيير الخاص بالمخطط المحاسبي الوطني لأنها لا تعطي صورة صادقة و لكي تكون لها هذه المؤشرات مصداقية يجب الإستعانة بالمحاسبة التحليلية.

- **في النظام المحاسبي المالي :**

القيمة المضافة:

نلاحظ أن الإختلال في القيمة المضافة و تأثيرها على رقم الأعمال لم يكن كبيرا وذلك راجع إلى أن المؤسسة لم تعتمد على مصاريف ذات الطابع الإستثماري و التي لم يستلزم تحويلها أو تثبيتها إلى أصول و هي في غالب الأحيان تظهر بمبالغ ضخمة .

الهامش الإجمالي :

لم يكن إختلال كبير بين الهامش الإجمالي و تأثيره على رقم الأعمال و ذلك بإعتبار القيمة المضافة جزء من الهامش الإجمالي و هذا أمر طبيعي لأن الهامش الإجمالي يجب أن يظر القيمة المضافة التي حققتها المؤسسة التي حققتها المؤسسة جراء عملياتها الروتينية .

النتيجة العملياتية و النتيجة المالية :

النتيجة الناتجة عن الإستغلال التي تقدم بها المؤسسة خارج النطاق المالي بنسبة 0.08% و نتيجة العمليات المالية بنسبة 0.008%

من البديهي أن تحقق المؤسسة الجزائرية نتائجها في ظل غياب عمليات الإستغلال المدرجة ضمن النتيجة العملياتية و ذلك راجع إلى إفتقار الجزائر إلى السوق المالية و التي تعتبر التربة الخصبة التي تحقق فيها المؤسسات النتائج المالية خارج الإطار العملياتي لأن مكونات هذه النتائج و المقصود هنا النتيجة المالية يعود جزء كبير إلى الإستثمارات المتداولة و بالتالي فإن هذا الخلل ناجم عن مدى مساهمة النتيجة المالية على مستوى المؤسسة محل الدراسة هو خلل لا يرجع للمؤسسة بحد ذاتها بقدر مايرجع إلى الخلل في مركبات الإقتصاد الوطني ككل

أما بالنسبة للنتيجة المالية فهي الفرق بين النواتج المالية و التكاليف المالية حيت النواتج المالية تتمثل في الفوائد التي تحصلت عليها المؤسسة من البنك جراء تعاملاتها اليومية معه ، أما التكاليف المالية فهي العمولات التي يفرضها البنك على الخدمات التي يقدمها البنك للمؤسسة في كل عملية يقوم بها .

و لهذا تطرقنا إلى هذه المؤشرت لأنها تعبر عن الصورة الصادقة للمؤسسة بالنسبة لمتخذي القرار و المستثمرين بإعتبارها مؤشرات يمكن أخدها بعين الإعتبار .

2- **حساب معدل النمو:**

لقد إستعنا بجدول حسابات النتائج لسنوات 2009 و 2010 و 2011 و 2012

جدول معدل النمو بالإعتماد على رقم الأعمال

السنوات	رقم الأعمال	معدل النمو
2009	39945622	-
2010	83702926	209
2011	69585420	83
2012	132872196	190

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

جدول معدل النمو بالإعتماد على القيمة المضافة للإستغلال

السنوات	القيمة المضافة للإستغلال	معدل النمو
2009	5735247	-
2010	11231356	195
2011	10187775	90
2012	18908058	185

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

التحليل :

لقد يسمح لمتخدي القرار حساب معدلات النمو لمؤسسات المعنية و ذلك يكون ب:

- مبدأ إستقلالية السنوات المالية
- مبدأ عذم المساس بالميزانية الإفتتاحية
- مبدأعدم المقاصة
- مبدأ إستمرارية المؤسسة

و تقييم المشروع ككل هو تقييم بعض السنوات

و يسمح حساب معدل النمو عبر الزمن بالمقارنة بين السنوات بالنسبة للمؤسسة و في المثال الموضع أعلاه نلاحظ أن معدل النمو مرتفع ثم إنخفض ثم إرتفع

في السنة 2010 نلاحظ أن معدل النمو أكبر من 100 فإن المؤسسة حققت نمو و ذلك نتيجة للسياسة التي إنتهجتها في التسيير

و في السنة 2011 إنخفض معدل النمو عن 100 في هذه الحالة على متخذ القرار إعادة النظر في تسيير التطبيق المعمول به

بينما في سنة 2012 نلاحظ زيادة في معدل النمو أكبر من 100 هذا راجع إلى إستدراك المسير في تعديل طريقة التسيير التي إنتهجها في سنة 2011 و هذا يؤدي إلى :

- الشفافية و الدقة في القوائم المالية يترتب عليه الزيادة في ثقة المستثمرين و إعتمادهم عليها في إتخاذ القرار
- ترفع من قدرة المؤسسة التنافسية
- جذب إستثمارات أجنبية
- تحسين أداء المؤسسات المالي و الإستراتيجي و التشغيلي :

مدى الكفاءات التشغيلية لسنة 2009 = النفقات التشغيلية / العائد التشغيلي

مدى الكفاءات التشغيلية =5287802.74 / 39945634.51

%0.13 =

- تقليل المخاطر و تحديدها من طرف المستثمرين
- قدر ملائم من الثقة بالنسبة للمساهمين الحاليين و المترقين
- حماية حقوق المساهمين
- محاربة الفساد المالي
- تقليل من تكلفة رأس المال

خاتمة عامة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول الأسباب والدوافع التي فرضت هذا الانتقال، من خلال الفصول الأربعة لهذه المذكرة، وانطلاقا من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأساليب المشار إليها في المقدمة.

فتطرقنا إلى المحاسبة من خلال القواعد والفرضيات المحاسبية وتبيان الأهمية البالغة التي اكتسبتها المحاسبة في ظل تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول.

ثم تناولنا المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 المشتق من المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة1957 ومستوحى من الاختيارات الكلية التي ميزت التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال ، حيث أخذ بعين الاعتبار عند تصميم هذا المخطط الإجابة على احتياجات المحاسبة الوطنية، التخطيط الوطني ومراقبة التحصيل الجبائي مع إهمال دور المؤسسات الاقتصادية واحتياجاتها وإغفال دورها، رغم أنها المنتج الأساسي للمعلومات المحاسبية والمعنية مباشرة بتطبيق قواعد هذا المخطط.

وفي ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة من خلال الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة فإنه لا يمكن للمخطط المحاسبي الوطني أن يبقى جامدا في تحولات المحيط الموجود فيه، ولابد عليه من مواكبة التغيرات التي تحدث في كل المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والمعلوماتية وعلى كل المستويات (الوطنية، الجهوية
والدولية)، وإلا لما تكمن المخطط المحاسبي الوطني من تحقيق الأهداف المرجوة منه، وهذا ما دفع الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد.

ومن تم تطرقنا إلى المحاسبة المالية في ظل هذا النظام المحاسبي الجديد.

النتائج:

توصلنا من خلال هذا الموضوع إلى النتائج التالية:

- تعتبر المحاسبة من أهم أدوات التسيير التي تعتمد عليها المؤسسات، فهي تقنية كمية لمعالجة البيانات وتسجيل العمليات التي يقوم بها الأعوان الاقتصاديون؛
- استطاعت اللجان والهيئات الدولية للمحاسبة توحيد الممارسة المحاسبية عن طريق إصدار معايير المحاسبة

الدولية؛

- ارتبط المخطط المحاسبي الوطني ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد الموجه؛
- إن المخطط المحاسبي الوطني موجه بشكل أساسي للناحية الجبائية من خلال الجداول التي يقدمها لمصالح الضرائب؛

- إن المخطط المحاسبي الوطني هو مخطط يتعلق فقط بالمحاسبة العامة، وإن تطبيق مختلف الطرق في التصنيف

كشف عدة فروقات بين المحاسبة الجزائرية والمحاسبة الدولية؛

- في ظل الواقع الجديد للاقتصاد الوطني أصبح المخطط المحاسبي الوطني يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه، ابتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى غاية القوائم التي يقدمها، مرورا بالإطار الشكلي، الهيكلي، المصطلحات، قواعد التقييم وتصنيف الحسابات؛
- أصبحت المعلومات المحاسبية التي ينتجها المخطط المحاسبي الوطني لا تتوافق مع احتياجات مختلف مستعمليها، وأصبح لا يشكل إطار لتوحيد المعلومة المحاسبية؛
- إن أعمال الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر كان بين الإصلاحات الاقتصادية الناتجة عن التغير الاقتصادي الذي عرفته الجزائر بالتوجه نحو اقتصاد السوق؛
- إن الجزائر بإقدامها على تبني فكرة المعايير الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فهي تخذو تقدم

كبير وجبار نحو التوافق الدولي المحاسبي، فالنظام الجديد يتناول المبادئ و القواعد التي أتت بها المعاييرالدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية؛

- إن النظام المحاسبي المالي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا لتسهيل

قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومة المالية.

التوصيات:

بناءا على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

- يجب تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في المجال المحاسبي ومحاولة الاستفادة منها في تطوير الأنظمة المحاسبية المحلية؛
- ضرورة الربط بين التعليم الأكاديمي للمحاسبة وبين مسألة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- ضرورة التركيز على إبراز إيجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأهميتها بالمنسبة للمحاسبة؛
- ضرورة التزام المكاتب المحاسبية بتعيين أكفاء وخبراء في مجال معايير المحاسبة الدولية؛
- تشجيع المؤسسات الجزائرية على تكييف نظمها المحاسبية خاصة المعلوماتية مع ما تستلزمه المعايير المحاسبية الدولية، خصوصا ما يتعلق بطريقة المعالجة والتسجيل المحاسبي وكذا طرق الإفصاح وتقديم القوائم المالية؛

- يجب الأخذ بغين الاعتبار عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية لحجم المؤسسات المعنية والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الجزائر؛
- لابد من العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات.

آفاق البحث:

تناولت هذه المذكرة، موضوعه الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي الجديد و الذي لم يعرف تطبيقه الفعلي على أرض الواقع، و لهذا نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا و التي نرى أنها تكمل هذا البحث و تتمثل في:

- آثار تبني معايير المحاسبة الدولية على مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر؛
- التوحيد المحاسبي في الجزائر؛
- آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الجزائرية؛
- تكييف الجباية مع النظام المحاسبي المالي الجديد.