تمهيد الفصل:

لقد كان ظهور المحاسبة نتيجة الضرورة الملحة التي إقتضتها المعاملات في ميدان التجارة والمال، وللمتغيرات والمستجدات المرتبطة بالأنظمة الإجتماعية والإقتصادية والتجارية، إن تطور المجتمعات البشرية أدى إلى تزايد حاجاتها، التي إتسمت بالتزايد المستمر، وإلى إتساع دائرة المبادلات من السلع والخدمات المختلفة، وكذا إلى زيادة حجم المعاملات بين الأشخاص (سواء كانوا طبيعيين أومعنويين) والتي أصبحت فيما بعد تتم وتقيم بوحدة النقود بعد ما كانت تتم على أساس المقايضة، ولتكملة المحاسبة العامة ومواجهة النقائص التي تتميز بها أنشئت المحاسبة التحليلية، والتي يطلق عليها تعبير المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كالمتعاملين داخليين للمؤسسة، ولقد لعبت المسائل المتعلقة بالتكاليف، وما زالت تلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات في المؤسسة، ولا يمكن أن تتخذ القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة، إلا إذا لعبت المحاسبة التحليلية دورها الكامل كأداة في يد المسيرين من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم.

وعليه فإن تطور المحاسبة أدى إلى ظهور أنواع عديدة من المحاسبات تبعا الضرورة المقتضاة، وطبيعة النشاط الممارس، فنجد مثلا أن المحاسبة العامة ظهرت لتكون مرآة العاكسة للوضعية، وإستنادا مما سبق يمكن طرح التساؤل التالي: ما هي أهداف نظام المحاسبة التحليلية؟ ومما سبق يمكننا تقسيم هذا الفصل إلى مباحث كما يلي:

- ✓ المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.
- ✓ المبحث الثاني: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.
- ✓ المبحث الثالث:مدخل إلى التكاليف وسعر التكلفة.
- ✓ المبحث الرابع: عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة المالية

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الإقتصادية والإجتماعية الأخرى ، حيث تعاقبت عليها الكثير من الحضارات التي ساهم في تطورها وبروز أهميتها فأصبحت ضرورة حتمية تقتضي على كل مسير أو عون إقتصادي أو باحث أن يكون على دراية بجوانب هذا العلم ، وهذا يجسده المبحث الأول المتعلق بنشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة المالية

ولقد تطور تعريف المحاسبة بتطور الفكر المحاسبي ، فقد صدر عن جمعية المحاسبين الأمريكيين في سنة 1941 التعريف التالي "المحاسبة هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية ، وتفسير النتائج التي تفسر عنها هذه العمليات والأحداث".

وفي تعريف الجمعية المحاسبة الأمريكية AAA تعرف المحاسبة: على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية بغرض تمكين مستخدمين هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير وإتخاذ القرارات اللازمة" وهنا نجد أن تعريف المحاسبة لم يعد مقتصرا على الجانب الشكلي للممارسة وهي تهدف إلى توصيل المعلومات الاقتصادية من أجل تحليليها من طرف المستخدمين لهذه المعلومات من أجل تحليليها وأخذ القرارات اللازمة.[1]

ونلاحظ أن هذا التعريف يتماشى مع التطور الذي عرفته المحاسبة وهي المرحلة الثالثة أي أن المحاسبة هي نظام المعلومات ووسيلة أو أسلوب منظم لتسجيل الأحداث وتوصيل المعلومات الإقتصادية لمستخدميها بما يمكنهم من إتخاذ القرارات المناسبة.[2]

وتعرف أيضا: "هي مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس المتعارف عليها التي نستعملها في تسجيل وتبويب المعاملات والمبادلات التجارية بغرض تسجيلها في السجلات المحاسبية لنتيجة تحديد النتائج خلال فترة محددة.[3]

يعتبر هذا التعريف تجسيدا للإتجاه الحديث في المحاسبة والذي ينقل اهتمام القوائم المالية صوب أحداث أكثر شمولية بحيث تتضمن ترقية وتدعيم طاقات المجتمع وقدرته ، كما ساهم التوجه الجديد في تطوير فرع جديد للمحاسبة يعرف بإسم المحاسبة الإجتماعية ، والتي تحت منشأة الأعمال على الاهتمام بالأنشطة الإنتاجية في البيئة الإجتماعية وإفصاح ذلك في القوائم المالية كنا يمكن تعريف المحاسبة كما يلي:[4]

"المحاسبة المالية تعتبر نشاط خدمي يوفر للأطراف المستفيدة معلومات مالية كمية تساعدهم على إتخاذ القرارات المتعلقة بإستخدام الموارد المالية المتاحة لغرض تحقيق أكبر عائد إقتصادي ممكن وطبقا لهذا تعتبر المعلومات المالية بمثابة سلعة إقتصادية ومن هنا نلاحظ التطور الإقتصادي الإجتماعي، وتغليب على حاجة الفرد في التقارير المالية".[5]

"المحاسبة المالية هي أسلوب الذي من خلاله جمع البيانات الرقمية وتنظيمها".[6]

---

[1].سالمي محمد الدينوري، مرجع سابق، ص: 12.

[2]. عبد الستار الكبيسي،**الشامل في مبادئ المحاسبة (1)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص: 33.

[3]. خالد صافي صالح، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص: 9.

[4].دونلدكيزو جيري ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج، **المحاسبة المتوسطة ج 1**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012، ص: 22.

[5]. وصفي عبد الفتوح ابو المكارم واخرون، **المحاسبة المالية**، دار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، ص: 22، 2000.

[6] . SAMIR MEROUANI, **le projet du nouveau système comptable algérien** : **Anticiper et préparer le passage**; Mémoire de magistère en sciences de gestion; ESC; Alger; 2007 – 2008 ; p: 3.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة المالية

المحاسبة كنظام للمعلومات تهدف إلى تحقيق مجموعة من أهداف نلخصها في ما يلي:

- ✓ تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
- ✓ تحديد ممتلكات المنشأة والتزاماتها والتغيرات التي،تطرأ عليها.
- ✓ توفير المعلومات المالية الملائمة للإدارة المنشأة لمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة.
- ✓ توفير المعلومات المالية الملائمة للمستفيدين خارج المنشأة لمساعدتهم في إتخاذ لقرارات الإستثمارية وقرارات منح القروض، وفي تقييم درجة السيولة النقدية والموارد الإقتصادية المتوفرة للمنشأة.[1]

تسجيل وإثبات العمليات التجارية ذات الأثر المالي حسب تسلسلها التاريخي يدويا وبإستخدام الحاسوب،تصوير قائمة المركز المالي "الميزانية العمومية " من أجل بيان أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في نهاية فترة مالية معينة وقد جرت العادة أن تكون سنة مالية.

إن الهدف الحقيقي للمحاسبة هو تقديم البيانات والمعلومات المالية بعد تحليليها وتفسيرها إلى كل الفئات التي لها اهتمام بالمعلومات المحاسبية:[2]

- ✓ مالكو المشروع سواء كان مشروعا فرديا أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة حيث يسعى المالكون إلى تحقيق أهداف منشاتهم من البقاء والنمو والإزدهار وزيادة القيمة السوقية لمنشاتهم وتعظيم أرباحهم أو تجنب الخسارة مستقبلا في حالة وقوعها مع الإحتفاظ بسيولة ملائمة.
- ✓ المقرضون حيث يطلب المصرف الحسابات الختامية والميزانية العمومية لتحليليها قبل إتخاذ إقراض المنشأة للتأكد من قدرتها على خدمة ديونها من سداد للأقساط والفوائد عند استحقاقها.
- ✓ العملاء والموردون هم الجهات التي تبيعهم وتشتري منهم المنشأة على الحساب.
- ✓ الجهات الحكومية مثل دائرة ضريبة الدخل.
- ✓ المحللون الماليون والإقتصاديون: لأن المعلومات المحاسبية من مداخلات التحليل المالي.

المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة المالية

وفيما يلي نتناول أهم المبادئ المحاسبية وهي:

أولا. مبدأ الوحدة المحاسبية: بموجب هذا المبدأ لا تهتم المحاسبة إلا بالأحداث التي لها علاقة بنشاط الوحدة الإقتصادية أو القانونية، وأنه يقع على المحاسبة فقط تسجيل الأحداث (العمليات) التي لها تأثير على وضعية المؤسسة دون سواها من الفئات الأخرى المهتمة بحياة وأعمال المؤسسة، كالمالكين والمسيرين.

ثانيا. مبدأ الإستمرار: يقوم هذا المبدأ على فرضية عدم التوافق نشاط المؤسسة في الأجل القريب أي أن المؤسستين لا يفكرون في تصفية المؤسسة في ظل الظروف العادية ، وإنما يفترض دائما أن المؤسسة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله.

---

[1]. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة المالية1ج**، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ،المملكة العربية السعودية،بدون سنة نشر، ص: 3.

[2]. رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف** ، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان،2000، ص ص: 17/16.

ثالثا.مبدأ إستقلالية الدورات: عاملا بفكرة تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية (دورة مالية)استجابة للتشريعات القانونية، من أجل تحديد أعمال ونتائج المؤسسات خلال تلك الفترات (ربح أو خسارة) لتسهيل عمليات التسيير والرقابة والمقارنة، وعليه يقضي هذا المبدأ بتحمل كل دورة مالية لأعبائها واستفادتها من إيراداتها.[1]

رابعا. مبدأ الحيطة والحذر: وهو المبدأ الذي يفسر السياسات و الإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة خسائر وأرباح، وإذا توقعت المؤسسة حصولها على أرباح فإن هذه الأرباح لا تأخذ في الحسبان حتى يتم تحقيقها، إلا خسائر فإنها تأخذ في حسبان فيحاط لها[2].

خامسا. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: يفترض مبدأ الثبات أنه إذا طبقت المنشأة طريقة معينة في معالجة عنصر معين في فترة زمنية معينة، فإن عليها أن تطبق نفس الطريقة، وإذا أحدثت المنشأة تغيرات متتابعة في الطرق والإجراءات المحاسبية، فإن البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية التي تعدها المنشأة عن السنوات المختلفة لن تكون قابلة للمقارنة[3]

سادسا. مبدأ التكلفة التاريخية: يعتبر مبدأ التكلفة من المبادئ الأساسية في المحاسبة والتي تؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية، وتعتبر التكلفة وبعبارة أدق التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للمحاسبة على الأصول المملوكة وعن الخدمات المستلمة، وللمحاسبة عما يقدمه الموردون وأصحاب المشروع.[4]

سابعا. مبدأ القيد المزدوج: يسجل محاسبو المؤسسات عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة تمكنهم من إكتشاف أغلب الأخطاء في حينها، تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات على مبدأ القيد المزدوج لماله من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء، كتوازن الحسابات بالنسبة لكل عملية.[5]

---

[1]. ميداني بن الغيث، **دروس في المحاسبة الماليةـ1 ـ**، حسب النظام المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2010،ص:3

[2]. خالد صافي صالح، مرجع سابق، ص: 11.

[3]. عبد الحي عبد الحي مرعي، وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية "دراسة متكاملة"**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 36.

[4]. خيرت ضيف، وآخرون، **المحاسبة المالية(دراسات في القياس والتحليل المحاسبي)**، دار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1984، ص: 33.

[5]. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 38.

المبحث الثاني: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: نشأة وتعريف المحاسبة التحليلية

أولا: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية

يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى:

1. المحاسبة التحليلية التقليدية: في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الإقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية إحتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

2.المحاسبة التحليلية المعاصرة: المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بدأت بعد 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض بتكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها.

وتعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

ثانيا.تعريف المحاسبة التحليلية: يمكن إبراز بعض التعريفات فيما يلي:

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو المستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات".[1]

نظرا لأهميتها الكبيرة والفعالة في التسيير، فقد أصبحت المحاسبة التحليلية في وقتنا الحالي تعرف بمحاسبة التسيير، ولقد إستندت إليها تعاريف مختلف منذ نشأتها، منها ما يلي:

"هي تسجيل وتصنيف وتعريف وتفسير بيانات المواد الأولية واليد العاملة والتكاليف الأخرى المتعلقة بالإنتاج والتوزيع والإدارة، وتعتمد أصلا على حساب سعر التكلفة".[2]

أما المجلس الوطني الفرنسي، فقد أعتبر أن "محاسبة التسيير هي طريقة (MODE) لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة عامة بعناصر موجه لتسهيل عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، ومن بين أهدافها تحديد قواعد لتقييم بعض عناصر ذمة المؤسسة، من بينها المخزونات التي تمثل جزءا مهما ،و لطريقة تقييمها أثار مباشرة على قياس أداة المؤسسة (Performance)وعلى الحكم (Jugexnent) الذي يأخذه المسؤولون على الهيكل والأنشطة داخل المؤسسة.[3]

لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة باعتبارها النظام الذي يوفر المعلومات والبيانات التي تستخدم داخل المنظمة، وكلما كانت هذه المعلومات أو البيانات التي يوفرها هذا النظام ذات جودة أدى ذلك إلى اتخاذ قرارات أكثر عقلانية ورشاده، ويتوقف

---

[1]. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، ج 2، الطبعة الثانية، دار الحمدية العامة ، الجزائر، 1994،ص: 8.

[2]. سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، **منهجية حساب سعر التكلفة(المحاسبة التحليلية)**، دار الآفاق، الجزائر، بدون سنة نشر، ص: 33.

[3]. نوال مرابطي، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة تسيير**، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص:38،

هذا على مدى قدرة النظام على توفير هذه المعلومات في الوقت المناسب، بالكمية المناسبة والجودة المناسبة، ونتيجة التغيرات البيئية التي أدت إلى تغير المصطلحات الدالة على مفهوم محاسبة التكاليف وانتقلت من المحاسبة الصناعية إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال وأخيرا تحليل التكاليف، محاسبة التسيير وكذلك تحليل ومراقبة التكاليف، هذا التغير في المصطلحات يشير إلى تطور التقنية في حد ذاتها والتي أصبحت لا تطبق فقط في المجال الصناعي، بل تعددت إلى جميع أنواع المنظمات، بالإضافة إلى البعد الإستراتيجي للمفهوم، بمعنى الانتقال من محاسبة التكاليف إلى محاسبة الإستراتيجية أو إدارة التكلفة الإستراتيجية، وسيتم إستخدام مصطلح محاسبة التكاليف وهو ترجمة (CostAciounting) والذي يحمل نفس المعنى لمحاسبة التسيير (Complicité de gestion) وهما مصطلحات الأكثر إستخداما في الآونة الأخيرة للدالة على المفهوم.[1]

وتعرف المحاسبة التحليلية أيضا هي إحدى أدوات التسيير وتهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة وتهدف إلى حساب تكلفة الإنتاج وهي تمثل الجزء الثاني للنظام المعلومات المحاسبي الذي يسمح للمؤسسة الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها.

المطلب الثاني: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

أولا: وظائف المحاسبة التحليلية

مع مطلع هذا القرن أسند الباحث "Clark .J.M" عشر وظائف للمحاسبة التحليلية تتمثل في:[2]

- ✓ المساعدة على تحديد أسعار البيع.
- ✓ المساعدة على تحديد حدود إنخفاض الأسعار.
- ✓ المساعدة على التمييز بين المنتوجات المربحة والغير مربحة.
- ✓ مراقبة المخزون.
- ✓ تحديد قيم المخزون.
- ✓ إختيار كفاءة مختلف المسارات (processus).
- ✓ إختيار كفاءة مختلف الإيرادات (administration) .
- ✓ إكتشاف أوجه التقصير والتبذير.
- ✓ الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الانتاج.
- ✓ ضمان التكامل والإرتباط (cohérence) مع الحسابات المالية.

[1]. اليزيد ساحري، **أهمية نظام التكلفة على أساس نشاط في تحسين مردودية المؤسسة**، شهادة ماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007، ص ص: 10/09.

[2]. نوال مرابطي، مرجع سابق، ص: 21.

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية

يمكن تلخيص أهداف محاسبة التحليلية فيما يلي:[1]

1. قياس تكلفة الوحدات المنتجة: يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة المالية وتقييم المخزون السلعي أخز المدة بأنواعها كأحد عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية، إن من أهم وظائف وأغراض محاسبة التكاليف تجميع بيانات التكاليف وتسجيلها حيث تحتاج الإدارة إلى بيانات عن تكلفة الوحدة المنتجة أو تكلفة الطالب الواحد في كل تخصيص إضافة إلى تكلفة طلبة كل تخصص، وتكلفة جميع الطلبة في تلك الجامعة، كما أن مدير شركة الطيران يحتاج إلى تكلفة المسافر على متن طائراته إلى أي بلد وكذلك التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية خلال فترة زمنية معينة.

2. **فرض الرقابة على عناصر تكاليف إنتاج "المواد، العمل، التكاليف الغير مباشرة":** بهدف الوصول إلى استخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية وبشرية، تسعى إدارة المنشأة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الإحتفاظ بجودة الإنتاج ونوعيته وذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى والتي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح، إن تخفيض التكلفة ممكنا عن طريق اتخاذ بعض القرارات الإدارية المتعلقة بإستخدام مادة أولية جديدة مثلا أو تغيير تصميم السلعة حتى يمكن تخفيض تكلفة المواد والأجور المباشرة، تخفيض الوقت الضائع إلى أدنى حد ممكن أو تخفيض الأجور الإضافية، إستخدام آلات جديدة أكثر كفاءة أو مراجعة الإجراءات المتعلقة بشراء أوإستخدام المواد الأولية وذلك لتقليل التالف أضيق حدود ممكنة، وجميع هذه الأعمال تنطوي على ما يسمى بالرقابة على التكاليف وتزداد فعالية تلك الرقابة كلما إستخدمت الموازنات التقديرية والتكاليف المقدرة مقدما كأساس للمقارنة وتقييم الأداء.

3. تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة للأغراض إتخاذ القرارات الإدارية: تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية للإتخاذ القرارات الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل مثل: إلغاء إنتاج سلعة أو الإستمرار في إنتاجها ، تصنيع السلعة الوسيطة أو شرائها من مورد خارجي، قبول طلبية بسعر معين أو رفضها أو قرارات إدارية طويلة الأجل مثل الإستثمار في مشروع جديد.

4. المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية: تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو كل فرع من فروع الشركة.

يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ، بما سيحدث مستقبلا وتعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التكاليف المتقدمة، يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها "خطة كمية معبر عنها بقيم مالية لتحقيق أهداف المنشأة لفترة مالية قادمة وتتضمن تحديد الوسائل والأساليب والموارد الضرورية لتنفيذ تلك الخطة"

5. المساعدة في رسم السياسات السعرية: تساعد محاسبة التكاليف إدارة المنشأة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها حيث يراعي عند تحديد سعر للمنتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش الربح وحدة المنافسة في السوق والرغبة في

[1].رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف "مفاهيم، مبادئ، تطبيقات"**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000،ص: 17/16.

زيادة الحصة في السوق أوسيطرة على السوق وهل هناك تسعير جبري من قبل الحكومة أم لا، إن المنافسة السعرية تستدعي من إدارة المنشأة الإهتمام بمرونة الطلب السعرية لكل منتج من منتجاتها [1].

المطلب الثالث: الإنتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية علاقة متينة بالمحاسبة العامة فإذا كان الهدف هذه الأخيرة هو التعبير عن الأداء الإجمالي لنشاط المؤسسة، حيث من خلال ما يعرف بالقوائم المالية، فإن هذه المحاسبة التحليلية تبقى منحصرة في تقويم الأداء الداخلي المرتبط بالنشاط الإستغلالي للمؤسسة، حيث تعتمد المحاسبة التحليلية بشكل أساسي على المعلومة التي توفرها المحاسبة العامة، وذلك إنطلاقا من حسابات كتلة المصاريف للمجموعة السادسة ويمكن إبراز ذلك فيما يلي:

أولا. الهدف من المحاسبتين: المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع المؤسسة كما تساهم في تحديد الميزانية العامة الأخر السنة،أما المحاسبة التحليلية فهي تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية (أو الفصلية أوالشهرية) بصفة منفصلة لكل منتوج على حدة.

ثانيا. المدة الزمنية: تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الإستغلال ، قد تحدد ميزانيات ونتائج إستغلال شهرية أو فصلية أو سنوية ، أما المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياسا للتحليل هي الشهر عادة، إلا في حالات حاصة فيستعمل الفصل أو السنة كمدة للتحليل.

ثالثا. الأطراف المستعملون: نظرا لطبيعة المحاسبة العامة التي تشمل الناحية المالية والقانونية والإقتصادية للمؤسسة، فهي تستعمل من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة إبتداء من مديريها إلى العمال، أما المحاسبة التحليلية فمستعمليها الأساسي هو مسيرو المؤسسة إذا تفييدهم في تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة وفي إتخاذ نتائجها لا تأخذ القرارات التي تهم نشاطها المستقبلي.

رابعا. الحسابات التي تستعملها: تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها محتواه في المخطط الوطني للمحاسبة والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات،أما المحاسبة التحليلية تستعمل حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات المحاسبة العامة والتي تدعى الحسابات المنعكسة، وتهتم أيضا بمجموعة الأعباء المتواجدة في الصنف السادس.[2]

يمكن توضيح ما وذلك من خلال الجدول التالي:

[1]. رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف "مفاهيم، مبادئ، تطبيقات"**، مرجع سابق، ص: 17.

[2]. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، ج 2، مرجع سابق، ص: 12.

الجدول رقم (2، 2): يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	اجبارية	اختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
التوجه	متوجهه نحو الخارج	متوجه نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والاجمالية	تحليلية مفصلة
المستفيدون	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة، رسمية، قاطعة	سريعة، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر و المستقبل

المصدر: عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 1، 2005.

المبحث الثالث: مدخل الى التكاليف وسعر التكلفة

قبل إعطاء المفاهيم الأساسية حول التكلفة تجدر الإشارة المعرفة ما إذا كانت هذه الأخيرة عبارة عن مقياس أو أنها تقييم والملاحظ أن أغلبية مستعملي هذا المصطلح "التكلفة" لا يعرفون معناها الحقيقي، ولذلك وفي أغلب الأحيان يعطي تعريف للتكلفة حسب إستعمالها، وبهذا يكون مضمون التكلفة مقتصرا على دورها فيما تم القيام به سابقا أو يقام حاليا أو كذلك ما ينوي القيام به مستقبلا.

المطلب الأول: مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة

أولا: التكلفة

قبل التطرق إلى المفهوم التكلفة لابد من التفرقة بينها وبين العديد من المصطلحات المجاورة ، حيث يعتمد الكثير أن مصطلحات المصاريف والتكاليف والأعباء هي مصطلحات ذات معنى واحد إلا أن التمييز بينها أمر ضروري:

1/ المصاريف: المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرة خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود.[1]

2/ الأعباء: العبء بتقابل مع النتائج اللذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء إستهلاك الضائع، المواد اللوازم ومخصصات الإهتلاك...إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وخي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.[2]

3/ التكاليف:

ـ تعريف 1:وتعرف بأنها "بالنفقات اللازمة لصنع المنتجات وتصريفها معبرا عنها بالقيم النقدية".[3]

[1]. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 1999، ص: 13.

[2].ناصر دادي عدون، نفس المرجع، ص: 13.

[3]. سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، مرجع سابق، ص: 8.

ـ تعريف 2: هي تضحية بمجموعة من الموارد الإقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بإنتقاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها.[1]

ـ تعريف 3: هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة ما والتي تتحملها بضاعة أو خدمة أو منتج أو عدة منتجات مباعة للغير، وذلك قبل المرحلة النهائية لعملية البيع.[2]

ثانيا: سعر التكلفة

ـ تعريف1: هي المبلغ المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل أخر يقدم للحصول على عنصر عند تاريخ إقفال الحسابات.[3]

ـ تعريف 2: هو مجموع التكاليف البضاعة المباعة للعميل و التي تتكون من تكلفة الشراء التي وجدت سابقا بالإضافة إلى ما صرف عليها حتى إتمام عملية البيع[4].

ـ تعريف 3: هو مجموع التكاليف التي تتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها) إبتداءا من إنطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع.[5]

المطلب الثاني: مكونات التكلفة وسعر التكلفة

أولا: مكونات التكلفة

العناصر المكونة للتكاليف من بينها الأعباء المسجلة العامة،هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية، وهي ما يسمى بالأعباء المعتبرة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الإعتبار ويسمى بالأعباء غير المعتبرة، وهناك أعباء أخرة تضاف إلى الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة:

1/ الأعباء المعتبرة: الأعباء المعتبرة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، وهي تعبر عن الأعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية ويطرح منها الأعباء المعتبرة أي:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية – الأعباء غير المعتبرة

2/ **العناصر الإضافية:** وهي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة و تسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، لا تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية[6]، وتصنف إلى صنفين:

---

[1]. محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص: 18.

[2]. نوال مرابطي، مرجع سابق، ص:27.

[3]. محمد كوشي، **التسيير المحاسبي والمالي**، دار المعاصرة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص: 73.

[4]. روسنيول ـ ابروست،ابروي، ترجمة سميرة حازورلي، **التكاليف وأسعار التكلفة** ،المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص: 10.

[5]. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 14.

[6]. محمد خطيب نمر، **إعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار**، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص: 34.

أ/ الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة: في المؤسسة الحاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة أي الربح الصافي، بهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبء في المحاسبة العامة، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة.

ب/ مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص: إن المؤسسات عند إستخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن إستعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك يتم إضافة أعباء إقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك ويؤخذ بعين الإعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.[1]

ثانيا: مكونات سعر التكلفة

1/ في المؤسسة الصناعية: يتضمن سعر التكلفة ما يلي:

- ✓ تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة والغير مباشرة.
- ✓ تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المختلفة.
- ✓ سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع المختلفة.

ونلاحظ في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم أعمال وسعر التكلفة.[2]

2/ في المؤسسة التجارية: يتضمن سعر التكلفة ما يلي:

- ✓ تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباسرة والغير المباشرة.
- ✓ سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع المباشرة والغير مباشرة.

ونلاحظ أن النتيجة التحليلية تحسب بالفرد بين رقم أعمال وسعر التكلفة.

وتحسب سعر التكلفة كما يلي:

- ✓ على مستوى المؤسسة ككل.
- ✓ على مستوى الوظائف الرئيسية والثانوية منها:

ـ بالنسبة لكل منتج.

ـ بالنسبة لكل طلبية يعتمد على سعر التكلفة كمقياس.[3]

---

[1]. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 22.

[2]. حدة سوفي، وآخرون، **طرق حساب سعر التكلفة**، في العلوم الإقتصادية، شهادة ليسانس، جامعة الوادي، 2009/2008، ص :33.

[3]. حدة سوفي وآخرون، نفس المرجع، ص: 34.

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف:

إن تحديد أنواع التكاليف حسب أسس التبويب المختلفة يتمثل فيما يلي:

أولا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج)

1. التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط إرتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي تسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة حيث أنها عناصر التكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها وتتكون التكاليف المباشرة من:[1]

أ/ تكلفة المواد المباشرة: وتشمل جميع المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءا منه وتلزم لإتمامه ويمكن تمييز هذه المواد في وحدة الإنتاج مثل الخشب في صناعة الأثاث والجلد في صناعة الأحذية والقماش في صناعة الملابس.

ب/ تكلفة العمل المباشرة: وتمثل أجور عمل التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع والذين يعملون على تحويل المواد الأولية أوالمواد نصف المصنعة إلى سلع تامة الصنع وجاهزة للبيع مثل أجور عمال التقطيع أو عمال الحفر أو الزخرفة في مصنع الأثاث أو أجور عمال قص الحديد وتركيبه في مصنع خزانات المياه.

2. التكاليف الغير مباشرة: وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل التي سوف يتم الإشارة في الفصول القادمة وعناصرها تتمثل فيما يلي:

أ/ الموادالغير مباشرة: وهي المواد التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية مثل الصمغ في صناعة الأثاث والتي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة.

ب/ الأجور الغير مباشرة: وهي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الإقتصادية والذي يكون عملهم غير مباشرة في علاقته بالوحدة الإنتاجية، والذي لا يمكن تحديد تكلفة مثل أجور المشرفين على الأقسام في الشركة.

ج/ المصروفات الغير مباشرة: وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة بإستثناء المواد والأجور الغير مباشرة، مثل مصاريف كهرباء الشركة، هاتف الشركة.[2]

ثانيا: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع)

1. التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها طرديا مع مغير حجم النشاط وبنفس النسبة، فتزداد التكاليف بزيادة حجم النشاط وتنقص بنقصانه[3]، وتشمل جميع عناصر التكاليف الصناعية المباشرة من تكلفة مواد أولية تدخل في الإنتاج بشكل مباشر والعمل المباشر وتكلفة الخدمات الصناعية المباشرة أما عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة وعناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة فتحوي على جزء متغير يتغير بتغير حجم النشاط والجزء الأخر ثابت لا يتأثر بتغير حجم النشاط.

---

[1]. رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، مرجع سابق، ص ص:28/27.

[2]. إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2006، ص 37.

[3]. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية**، الدر الجامعية ، طبع، نشر، توزيع، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000، ص 187.

ومن أمثلة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تكلفة الوقود وتكاليف نقل المواد الخام داخل الأقسام وتكاليف صيانة الآلات التي تزداد بزيادة حجم الإنتاج.

ومن أمثلة على التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة تكلفة مواد التغليف وعمولات وكلاء البيع ومرتبات رجال البيع إذا كانت تدفع كنسبة من حجم المبيعات ومصاريف الدعاية والإعلان التي تزداد بزيادة حجم المبيعات.

مثال: بلغت تكلفة الإنتاج المتغيرة لوحدة إنتاج مصنع الأثاث الحديث 4 دنانير.

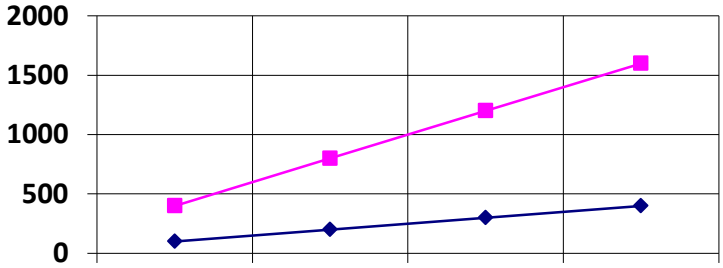
أحسب التكاليف المتغيرة لعدد الوحدات المنتجة التالية: 100، 200، 300، 400.[1]

ثم أرسم دالة التكاليف المتغيرة لمصنع الأثاث الحديث ؟

الحل:

عدد الوحدات المنتجة	100	200	300	400
تكلفة الإنتاج المتغيرة	400	800	1200	1600

الشكل (1.2): يبين دالة التكاليف المتغيرة.



المصدر: رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف "مفاهيم، مبادئ، تطبيقات"، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 30.

إن تكلفة المتغيرة عند عدم الإنتاج صفرا وتزداد التكلفة المتغيرة كلما زاد حجم الإنتاج ويتحدد ميل دالة التكاليف المتغيرة بالتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة وهي في مثالنا السابق أربعة دنانير.

2. التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير لكن نصيب الوحدة الواحد يتغير بتغير حجم النشاط.[2]

ومن أمثلة على التكاليف الثابتة إهتلاك الأصول الثابتة بإستخدام طريقة القسط الثابت والإيجار ورواتب الإداريين الذين لا يستطيع المشروع الإستغناء عنهم مهما تغير حجم الإنتاج. ويمكن تبويب التكاليف الثابتة إلى:

أ/ تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة: وتشمل إيجار المصنع والتأمين على المصنع وراتب مدير المصنع والصيانة العادية للأصول الثابتة الخاصة بالمصنع.

---

[1]. رضوان محمد العناني، **محاسبة التكاليف**، مرجع سابق، ص 30.

[2]. إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق ص: 40.

ب/ تكاليف تسويقية ثابتة: وتمثل نفقات البيع والتوزيع التي لا تتغير في مجموعها بتغير حجم المبيعات مثل الرواتب الخاصة بمدراء المبيعات والإعلان والمخازن، إيجار المعارض، أقساط تأمين المعارض.

ج/ تكاليف إدارية: وتعتبر جميع التكاليف الإدارية بطبيعتها ثابتة حيث أنها لا تتغير بتغير حجم النشاط(حجم الإنتاج أو حجم البيع) ومن أمثلتها إيجار مكاتب الإدارة، رواتب أعضاء مجلس الإدارة، راتب المدير العام، رواتب المحاسبين في الإدارة.

3/ التكاليف شبه متغيرة: وهي التكاليف التي مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، فهي تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير حجم النشاط، والجزء المتغير يكون فيها أكبر من الجزء الثابت.

4/التكاليف شبه الثابتة: وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، فهي تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير حجم النشاط، والجزء الثابت يكون فيها أكبر من الجزء المتغير.[1]

ويمكن فصل هذا النوع من التكاليف إلى تكاليف ثابتة وإلى تكاليف متغيرة إما بناءا على الخبرة الشخصية في سلوك كل عنصر من عناصر هذه التكاليف أو بإستخدام الطرق الإحصائية مثل معادلة خط الإنحدار.

ثالثا: تبويب التكاليف حسب عامل الزمن (التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية)

1/ التكاليف التاريخية (الفعلية): هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعبر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي، ويمكن حصر التكاليف الفعلية من سجلات التكاليف وذلك لإجراء المقارنة مع التكاليف المعيارية لتحديد الإنحرافات ومعالجة الأسباب التي أدت إلى هذه الإنحرافات.[2]

2/ التكاليف النمطية (المعيارية): هي "تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة بإستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.[3]

يلاحظ أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدما وتعتمد على الإتجاهات التي كانت سائدة في الماضي، وفي الحقيقة أن التكاليف المعيارية هي إنتاج جهود وتفكير الإدارة والمهندسين والمحاسبين مجتمعة، فالإدارة هي التي تحدد حجم الإنتاج المطلوب ومستويات الجودة، وعلى المهندسين دراسة وإقرار البرامج الهندسية والإنتاجية ومواصفات المواد اللازمة على ضوء الإطار المحددة من الإدارة، وعلى المحاسبين ترجمة البرامج السابقة إلى بيانات كمية ومالية وتسجيل نتائج التنفيذ الفعلي ومقارنتها بالمعايير السابق تحديدها لإكتشاف الإنحرافات وتحديد المسؤولين عن وجودها.

رابعا: تبويب عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المشروع (التكاليف الإنتاجية والتسويقية والإدارية)

1/ التكاليف الإنتاجية: هي مجموعة النفقات من مواد وعمل وخدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج وتشمل:

---

[1]. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص: 191/109.

[2]. رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، مرجع سابق، ص: 34.

[3]. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **محاسبة التكاليف المعيارية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص: 27.

أ/ تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج من مواد مباشرة خام أو نصف مصنعة أو مواد غير مباشرة.
ب/ تكاليف العمل أو الأجور المتعلقة بالعاملين في الإنتاج مباشرة مثل العمال الذين يعملون على ألات أو في مجالات الخدمات الإنتاجية مثل العاملين على صيانة ألات المصنع أو على حراسة المصنع.
ج/ تكاليف التصنيع غير المباشرة: هي نفقات إنتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل إيجار المصنع والتأمين على المصنع.

2. التكاليف التسويقية: وهي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقل والتوزيع ومن أمثلة هذه التكاليف:
مواد التغليف، عمولة وكلاء البيع، مصاريف الضيافة والنظافة في المعارض.

3. التكاليف الإدارية: هي مجموعة النفقات المتعلقة بإدارة المنشأة في جميع إدارات المنشأة باستثناء إدارتي التسويق والإنتاج، التأمين على مباني الإدارة، أتعاب مدققي الحسابات، رواتب الموظفين في الدائرة المالية.

خامسا: تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية

1. التكاليف الإدارية: وهي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية وغالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب والأجور، أثمان المياه والكهرباء والهاتف...إلخ.

2. التكاليف الرأسمالية: وهي مجموعة النفقات التي تخص وتستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث والأراضي والمعدات...إلخ.

سادسا: تبويب التكاليف من وجهة نظرة الرقابة

1. تكاليف خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الإنتاج وحجم العمالة في مصنع معين قابلة للرقابة من مدير المصنع.

2. تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها وتشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة محددة لأن المنشأة تكون قد تعاقدت عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة وكان من شروط العقد الإلتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة التحكم في السعر مثلا خلال فترة العقد.

سابعا: تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية

1. التكلفة الملائمة (المناسبة): هي التكلفة المترتبة بقرار معين فإذا لم يتم إتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة لاغية،فمثلا لو قررت منشأة إنتاج سلعة جديدة فإن جميع تكاليف المواد الخام والعمل المباشر تكلفة مناسبة إذا أنه في حالة إلغاء قرار إنتاج هذه السلعة الجديدة فإن تكاليف المواد الخام والعمل المباشر تصبح لاغية.[1]

2. تكلفة الفرصة البديلة: تعني تكلفة الفرصة البديلة من الناحية الإقتصادية الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في إستخداماتها الحالية.[2]

---

[1]. رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، مرجع سابق، ص:36/ 37.

[2]. أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، **مدخل معاصر في: مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2005، ص: 75.

3. التكلفة التفاضلية: هي عبارة عن التكاليف التي تتأثر بأحد البدائل المعروضة، أي أن إختيار أي من البدائل المعروضة يؤثر عليها.[1]

4. التكلفة المستغرقة: وهي التكاليف التي تستغرق في إستثمار الأصول مثل الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ولا يمكن إسترداد هذه الأصول إلا بإستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي حيث إحتساب إهتلاك أو إطفاء لهذه الأصول.

المبحث الرابع: عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق ومن بينها طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المباشرة وغير الماشرة، طريقة التكاليف المعيارية، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية: "طريقة الأقسام المتجانسة"

أولا: ظهور الطريقة التكلفة الكلية[2]

وجدت طريقة التكلفة الكلية في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم طورت هذه الطريقة تعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام وإعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.

ثانيا. أهداف التكلفة الكلية: تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى ثلاث أهداف وهي كالتالي:

- ✓ العبء عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
- ✓ البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وبإستثناء بعض الحالات الخاصة، لابد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية.[3]
- ✓ الإستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين

ثالثا: الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية

1: تحديد الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة

أ. الأعباء المباشرة: وهي الأعباء التي ترتبط إرتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر أعباء مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها.

---

[1]. مرجع أعلاه، ص: 70.

[2]. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 36.

[3]. هلال درحمون، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية**، شهادة دكتوراه في كلية العلوم الإقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004،ص: 194.

وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج تنقسم بدورها إلى المواد الأولية والمواد الإستهلاكية وأيضا من اليد العاملة المباشرة.[1]

ب. الأعباء غير المباشرة: وتعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزءا من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس، وتشمل الأعباء الصناعية غير المباشرة مثل: الزيوت والغراء والقوى المحركة، وتشمل أيضا التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل: إيجار المباني، الأمينات، الكهرباء، المياه، لوازم الصيانة وغيرها.[2]

2: الأقسام المتجانسة

أ. تعريف القسم المتجانس: يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام بإستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب المئوية.[3]

ب. تصنيف الأقسام المتجانسة: ويسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام:

ـ الأقسام الأساسية: وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى أخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الإستغلال، وبالتالي تنسب المصاريفالخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساسا في:

- ✓ قسم التموين: ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء و التخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.
- ✓ قسم الإنتاج: ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات العمل الألة.
- ✓ قسم التوزيع: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

ـ الأقسام الثانوية: وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتمكن مهمتها الأساسية في تقديم الخدمات للأقسام الأساسية، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية ما يلي: قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية...إلخ.[4]

3: تحديد وحدات العمل

أ. تعريف وحدات العمل: هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على تكاليف المنتجات أو الطلبيات.[5]

ب. معايير إختيار وحدة العمل: إن إختيار وحدات العمل يتم وفق مواصفات أهمها:

- ✓ أن تكون معبرة عن نشاط القسم وعن المعني الكمي للخدمات المؤداة.

---

[1]. رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، مرجع سابق، ص: 27.

[2]. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، ص: 33.

[3]. بوعلام بوشاشي، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص: 33.

[4]. علي رحال، **المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق**، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون سنة نشر، ص: 27.

[5]. محمد سعيد أكيل، **فنيات المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار الأفاق بدون سنة نشر، ص: 116.

- ✓ أن تسمح بمتابعة نشاط المركز، ويجب أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات أو الطلبيات.
- ✓ أن تمثل ميزة وخاصية نشاط المركز.
- ✓ أن تكون بسيطة وسهلة الإستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبيات.
- ✓ أن توضح مدى الإرتباط القائم بين إجمالي التكاليف والأداءات المقدمة.

4: توزيع الأعباء غير المباشرة

أ. التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق إستعمال مفاتيح التوزيع الأولي وهي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام.

ب. التوزيع الثانوي: بعد أن نقوم بحصر التكاليف الخاصة بالأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية ننتقل إلى مرحلة أخرى التي يتم على أساسها توزيع نفقات الأقسام الثانوية على الأقسام المساعدة من أجل تحديد تكلفة كل قسم والتي يمكن بواسطتها نفقة كل قسم الحقيقية على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى.[1]

5: محاسبة وجرد المخزونات

أ/ تعريف المخزون: يمثل المخزون قيمة الوسائل التي إشترتها المؤسسة، سواء لإعادة بيعها على حالتها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة، ومن هذا التعريف نستنتج أن المخزون ينقسم إلى قسمين:

- ✓ قسم الأول: يضم الوسائل المشتراة، وهي البضاعة والمواد الأولية.
- ✓ قسم الثاني: ويضم قيمة الوسائل الناتجة عن تحويل المواد الأولية، وهي المنتجات المختلفة(منتجات تامة الصنع، منتجات قيد الإنجاز، منتجات نصف مصنعة، وبقايا المواد الأولية).[2]

ب. تقييم حركة المخزونات:

1. تقييم الإدخالات: يمكن أن نميز نوعين من الإدخالات:

- ✓ المشتريات: تسجل هذه الإدخالات وفق تكلفة حيازتها و التي تتضمن:

ـ ثمن الشراء خارج الرسوم القابلة للإسترجاع وقيمة الأغلفة المسترجعة.

ـ مصاريف نقلها وتفريغها والتخزين والترتيب.

والأخذ بعين الإعتبار التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين التي ليس بغرض تعجيل الدفع.

- ✓ المنتجات التامة، نصف التامة، الجارية: وتقوم هذه المنتجات بتكلفة إنتاجها إبتداءا من مرحلة إنتاجها إلى المرحلة التي بلغتها من الصنع أو التحويل.

2. تقييم الإخراجات: توجد عدة طرق تستعمل لتقييم الإخرجات ومن أهم الطرق المستعملة:

- ✓ **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:** تعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بسيطة وسهلة الإستعمال، وقد إعتمدت كطريقة لتقييم المخزونات ضمن نظام المحاسبي المالي (SCF) وهي مأخذ بعين الإعتبار قيم الإدخالات والتي نحصل

[1]. سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، مرجع سابق، ص: 68/67.

[2]. سعدان شيبايكي، **تقنيات المحاسبة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص: 65.

عليها بضرب سعر وحدة المدخلة في عدد كمياتها، وتجمع بعدها هذه القيم و تنقسم على إجمالي الكميات لنستخرج في الأخير قيمة المخزون ويتم حسابها وفق العلاقة التالية.[1]

$$\text{ت و م} = \frac{(\text{ك}1 \times \text{س}1) + (\text{ك}2 \times \text{س}2) + \dots\dots + (\text{ك ن} \times \text{س ن})}{\text{ك}1 + \text{ك}2 + \dots\dots \text{ك ن}}$$

✓ **طريقة نفاذ المخزون:** ونميز نوعين من طري نفاذ المخزون:

1/ طريقة الوارد أولا الصادر أولا(**FiFo**): لقد إعتمدت هذه الطريق في النظام المحاسبي المالي(scf) لتقييم إخراجات المخزون على أساس التسلسل التاريخي لدخولها فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تخرج التي تليها وهكذا يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول حتى نصل إلى المخزونات التي دخلت حديثا، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن.[2]

3/ طريقة تكلفة الإحلال: وتنقسم هذه الطريقة إلى نوعين:[3]

✓ الوارد مستقبلا الصادر أولا (NiFo): إن مبدأ هذه الطريقة يعتمد على السعر وليس على المادة في حد ذاتها، بحيث يتم تقييم الإخراجات على أساس السعر التقديري للتموين مستقبلا.

✓ التقييم بسعر السوق الحاضرة: يتم تقييم الإخراجات على أساس السعر السوق المطبق أثناء لإستعمال المواد.

ج/ الجرد الدائم للمخزونات:

يمكن تعريف الجرد الدائم بأنه تنظيم لحسابات المخزونات ويسمح بمعرفة الموجودات منها بصفة مستمرة (خلال الدورة الإستغلالية) بالقيم والكميات، وهذا بفضل تسجيل حركتها، ويقارن الجرد الدائم دوريا مع الجرد النهائي الحقيقي (لنهاية الدورة) وتحسب الفروقات بينهما حيث تمثل عنصرا من الإيرادات أو التكاليف المحاسبة التحليلية.

ويمكننا الحصول على المخزون الباقي في أي فترة بالكمية وبالقيمة وهنا وفق القاعدة التالية:

المخزون النهائي = مخزون أول المدة + الإدخالات –الإخراجات

يتم مقارنة هذا المخزون المحاسبي بالمخزون الحقيقي لكي نحصل على ما يسمى بفرق الجرد، ونحسب فوارق الجرد بين الجرد الحقيقي والجرد الدائم عدديا فإذا كان الفرق موجبا أي القيمة الحقيقية تفوق القيمة المحاسبية، فيعتبر كإيراد للمؤسسة، وإذا كانت القيمة الحقيقية أقل من القيمة المحاسبية فيعطي فرقا سالبا أو خسارة للمؤسسة، وتكون في أخر الفترة المحاسبية، وتضاف أو تطرح من النتيجة.[4]

د/ الحالات الخاصة المتعلقة بالإنتاج: يلاحظ في العملية الإنتاجية أن بعض المنتجات تعد وفق الطلبيات الخاصة بالعملاء كما أنه في الكثير من الحالات تمر عملية الإنتاج بعدة مراحل بغرض الوصول المنتج للمرحلة النهائية، وهذا ما يؤدي إلى وجود نوع من المنتجات الصناعية وهو ما يعرف بالمنتجات نصف المصنعة، وقد ينتج عن عملية الإنتاجية

[1] . ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 64.

[2]. محمد الجزار، **محاسبة التكاليف**، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1970، ص: 168/ 169.

[3]. محمد علي الجبالي، قصي السامرائي، **محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 48.

[4]. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 63/62.

منتجات ثانوية أو فرعية ولذا يجب إستخراج تكلفتها من أجل فصلها عن تكلفة المنتجات التامة قبل بيعها، وقد تخلف بعض المنتجات فضلات يتم التخلص منها برميها، أو بإعادة بيعها مع طرح هامش الربح ومصاريف التوزيع، أو إعادة إسترجاعها في عملية الإنتاجية بعد تقييمها وفقا للمادة الناتجة عنها وذلك بطرح مصاريف المعالجة لهذه الفضلات لكي تحصل على تكلفة الفضلات المسترجعة، وقد تخلف أيضا المنتجات مهملات يتم معالجتها مثل الفضلات، كما في نهاية الدورة المحاسبية أن بعض المنتجات تبقى في قيد الإنجاز والتنفيذ ولم يتم إكمالها وهذا ما يسمى بالإنتاج الجاري.

1/ الإنتاج بالطلبيات: يتم الإنتاج وفق هذا النظام بناءا على طلبيات العملاء، ويستلزم ذلك ضرورة وجود برامج خاصة للإنتاج نلاحظ من خلال نظام الإنتاج بالطلبيات ما يلي:

- ✓ كل ما ينتج يباع.
- ✓ تكلفة إنتاج الفترة تساوي تكلفة الإنتاج للمنتوجات المباعة، أي أن قيمة المخزون المتبقي معدومة.
- ✓ تعامل الطلبية على أساس أنها منتج واحد.
- ✓ جدول الأعباء غير المباشرة يخص مجموعة الطلبيات المنجزة خلال الفترة.
- ✓ يحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لكل طلبية لوحدها.
- ✓ لا يمكن حساب النتيجة التحليلية الصافية للطبية الواحدة.
- ✓ النتيجة التحليلية الإجمالية – النتيجة التحليلية للطلبية + النتائج التحليلية للطلبيات الأخرى.

2/ المنتج نصف مصنع: إن المؤسسات ذات الحجم الكبير تسعى إلى تقسيم العملية الإنتاجية التي تتمتع بها هذه المؤسسات، بحيث كل مرحلة إنتاجية تعطي منتجا للمرحلة الأخرى ليتم إتمامه.[1]

لذا فعند حساب تكلفة المنتجات التامة يجب حساب تكلفة المنتجات الوسطية التي تدخل ضمن أعباء المنتجات التامة كما يلي:

- ✓ المرحلة الأولى: بتم حساب تكلفة المنتج نصف مصنع الأولي.
- ✓ المرحلة الثانية: يتم إستعمال المنتج نصف مصنع في تصنيع المنتج التام أو منتج نصف مصنع أخر كمادة أولية، وتحسب تكلفة خروجه وفق قوانين إخراج المخزون.
- ✓ المرحلة الثالثة: نحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة الصافية للمنتج التام.

3/ الفضلات والمهملات: قد تنجر عن عمليات الإنتاج فضلات سوف يتم التخلص منها أو إعادة بيعها أو إستخدامها في العملية الإنتاجية، كما تظهر أيضا منتجات بها عيوب وتعالج معالجة الفضلات.

- ✓ الفضلات: يمكن تعريف الفضلات على أنها بقايا العملية الإنتاجية، وتنقسم إلى:[2]

ـ التلف الإعتيادي (الطبيعي): وهو الذي يكون ملازم للعملية الإنتاجية، وطبيعة المواد الأولية والمنتج النهائي، وتحسب نسبة هذا التلف من كمية الإنتاج التام الصنع في أخر العملية الإنتاجية.

---

[1] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية** ، مرجع سابق، ص: 89.

[2]. هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد التسعير للمؤسسة الإقتصادية**، شهادة ماجستير في قسم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2012، ص: 49.

ـ التلف غير الإعتيادي (غير الطبيعي): وهو التلف الذي يجب أن لا يحدث ولا يزهر إذا إستخدمت المواد الأولية بشكل كفء أثناء عملية التصنيع، ويمكن تجنب هذا التلف والسيطرة عليه، ويجب أن تحسب تكاليفه وتعتبر كخسارة، وأن أي عائد يتحقق من هذا التلف يجب أن يظهر في السجلات.

✓ المهملات(الإنتاج المعيب والتالف): يقصد بالإنتاج المعيب هو أن الوحدات المنتجة لم تصل إلى مستوى الإنتاج المطلوب سواء من الناحية الفنية أو الإقتصادية.

تتم معالجة المهملات مثل عملية معالجة الفضلات.

4/ المنتجات الثانوية: وهي تلك المنتجات التي تتحصل عليها المؤسسة في عملية الإنتاج لمنتج أخر يعتبر أساسي في هذه العملية، وتشبه الفضلات وخاصة عند بيعها، إذا يمكن إعتبار الفضلات (طالما قمنا ببيعها) كمنتجات ثانوية، تتميز المعالجة المحاسبية للمنتجات الثانوية بما يلي:

✓ تننج المنتجات الثانوية موازية للمنتجات الأساسية.

✓ عند إستعمالها كمادة أولية في عملية الإنتاج تقيم بتكلفة المواد التي تعوضها.

✓ تكلفة إنتاجها تطرح من تكلفة المنتجات الأساسية.

✓ تكلفة المنتجات الأساسية = مجموع أعباء الإنتاج – تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية.

✓ تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية = سعر البيع المحتمل – (مصاريف التوزيع + هامش الربح + مصاريف المعالجة)

5/ المنتجات قيد التنفيذ: الإنتاج الجاري أو قيد التصنيع: هو منتج غير جاهز عند نهاية الفترة المحاسبية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة المحاسبية القادمة وهذا المنتج غير قابل للتخزين أو البيع وقابل للتقييم.[1]

في نهاية الدورة المحاسبية يتم تقييم المنتجات قيد التنفيذ (الجارية)، وتدرج ضمن الإنتاج المخزون، وتعالج محاسبيا وفق مفهوم الإنتاج المكافئ كما يلي:

✓ الإنتاج المكافئ: هو إجمالي الإنتاج الحقيقي الذي هو الإنتاج التام فعلا مضاف إليه الإنتاج الجاري محول إلى تام، وطرح المنتجات الجارية المحولة إلى تامة لأول مدة.[2]

✓ تكلفة إنتاج المنتجات التامة = تكلفة إنتاج الفترة + الإنتاج الجاري بداية المدة – الإنتاج الجاري نهاية المدة.

رابعا: تقييم طريقة التكلفة الكلية

أ/ مزايا الطريقة:

✓ تعتبر طريقة واسعة الإستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، بإعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به: إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية، والتالي فهي تكمل معلومات المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية.

✓ تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات وحتى الإستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها[3].

✓ تمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة.

---

[1]. علي رحال، **سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 27.

[2]. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 97.

[3]. هلال درحمون، مرجع سابق، ص: 208.

- ✓ تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام.
- ✓ تساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث تسمح بتحديد مراكز المسؤولية وتمكن من تقييم أداة المسؤولين عند الأقسام.
- ✓ تحليل سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية، شراء. إنتاج، توزيع.
- ✓ تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.
- ✓ تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
- ✓ تساعد على إتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية والأقل تكلفة أو إستبدال المنتجات التي تسبب الخسارة.

ب. عيوب الطريقة:

- ✓ أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد إنتهاء دورة الإستغلال.[1]
- ✓ صعوبة تحديد الجهة المسؤولية عن سعر التكلفة.
- ✓ صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية تنوع وتعدد المنتجات.
- ✓ يخضع إختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر الأعباء غير المباشرة للمنتجات على الوحدات المنتجة.
- ✓ عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة لتحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير.
- ✓ كثرة الحسابات، وهي تعتمد على التقريب وخاصة عن التوزيع والتحميل.
- ✓ عدم الأخذ بعين الإعتبار للتغير في مستوى النشاط وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب أو بالسلب حسب زيادة أو نقص حجم النشاط، وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه إتخاذ القرارات الخاطئة.
- ✓ محدودية في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لإتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.
- ✓ تردي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولاتعتبر تكلفة.
- ✓ تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض إستقلال الفترات المالية.[2]

المطلب الثاني: الطرق الجزئية

أولا: طريقة التحميل العقلاني

أ. ظهور الطريقة: يرجع الفصل في ظهور هذه الطريقة إلى "Harry Laurence Gantt" التايلور الذي عرض هذه الطريقة عام 1915 ،إن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف، تهدف إلى عزل أثار تغير

[1]. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 57.

[2]. هادفي خالد، مرجع سابق، ص: 52.

النشاط على التكاليف الوحدوية الكلية لمراكز النشاط والمنتوجات، إذن فطريقة التحميل العقلاني هي تطوير لطريقة الأقسام المتجانسة.[1]

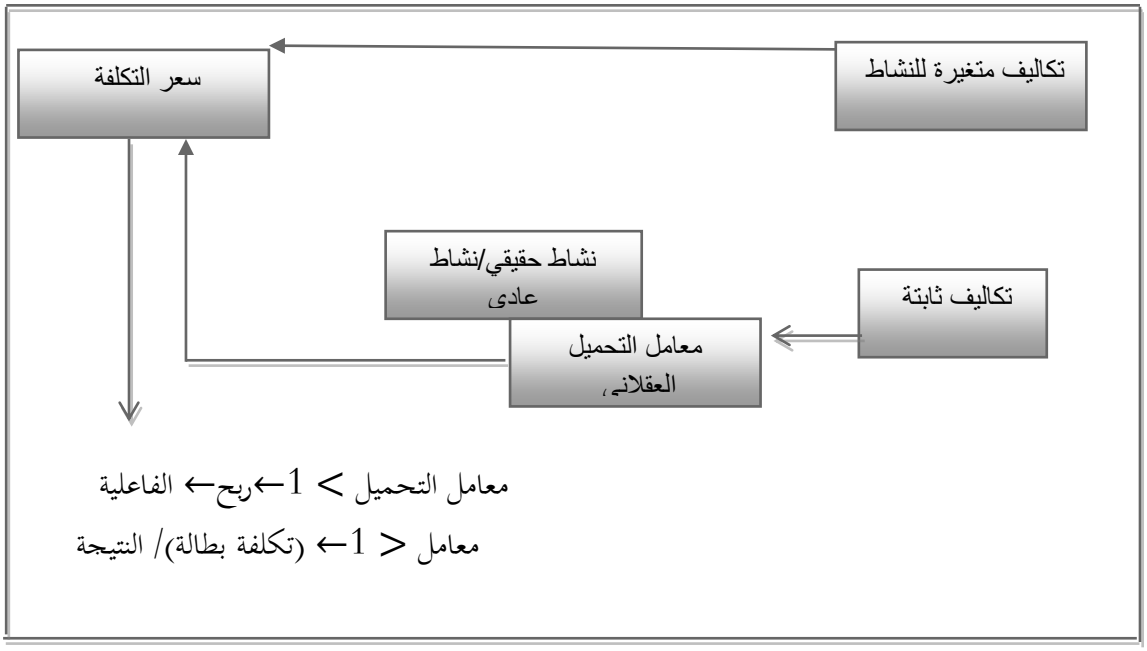
1. مفهوم الطريقة: هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.[2]

2. مبدأ الطريقة: بواسطة الفصل بين نوعين من التكاليف تحسب بطريقة التحميل النسبي جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذا يسمح بالحصول على سعر تكلفة نسبي يقترب من الثبات، وتحسب التكاليف الثابتة الإجمالية بالعلاقة:

التكاليف الإجمالية × (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي

وتسمى النسبة حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي بمعامل التحميل العقلاني الذي يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل نشاط، هذه التكاليف تحدد بهذا الحجم وتتناسب معه طردا.[3]

الشكل رقم (2.2): يبين مخطط طريقة التحميل العقلاني



المصدر: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير ج2، الطبع الثانية، دار الحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 192.

3: حجم النشاط العادي وحجم النشاط الحقيقي

أ. حجم النشاط العادي: هو عبارة عن حجم النشاط الذي تهدف المؤسسة إلى بلوغه أو تحقيقه إذن هو عبارة عن هدف يحدد قبل انطلاق النشاط الحقيقي للمؤسسة.

---

[1]. هلال درحمون، مرجع سابق، ص: 211.

[2]. علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 59.

[3]. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، ج 2، مرجع سابق، ص:116 .

ب. حجم النشاط الحقيقي: في نهاية الدورة تقوم المؤسسة بتقييم نشاطها الإنتاجي والبيعي، وعلى هذا أساس نقوم بحساب التكاليف الحقيقية التي أنفقتها وتحديد مستوى الإنتاج الذي حققه، وعدد الوحدات المباعة خلال الدورة.[1]

عن طريق نسبة معامل التحميل العقلاني تتم معرفة التكاليف الثابتة المحملة وذلك بضرب مبلغ التكاليف الثابتة في معامل التحميل المحصل عليه ومنه فإن التكاليف الثابتة المحملة تحسب وفق العلاقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة في القسم = تكاليف القسم × معامل التحميل

ويتحدد حجم النشاط العادي تنتج ثلاث حالات من تحميل التكاليف الثابتة:[2]

✓ الحالة 1: إذا كان حجم النشاط العادي يساوي حجم النشاط الحقيقي هذا يعني أن قدرة المؤسسة، فالتكاليف الثابتة تستعمل كلية على سعر التكلفة ولا تنتج أي فرق.

✓ الحالة 2: إذا كان حجم النشاط العادي أكثر من حجم النشاط الحقيقي هذا يعني أن قدرة المؤسسة لم تستعمل وفي هذه الحالة تحمل جزء من التكاليف الثابتة على شعر التكلفة والفرق بين الأعباء الثابتة وأعباء الثابتة المحملة يعتبر كتكلفة نقص النشاط (خسارة).

✓ الحالة 3: إذا كان حجم النشاط العادي أصغر من حجم النشاط الحقيقي فإن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فتتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية.

4: فروق التحميل العقلاني

أ: فرق تحميل التكاليف الثابتة: إن الانخفاض أو الإرتفاع حجم النشاط يؤدي إلى احتساب تكاليف ثابتة أقل أو أكبر من قيمتها الحقيقية، وبالتالي يؤثر على سعر التكلفة الذي يبقى ثابتا مهما تغير حجم النشاط، كما نعلم أيضا أن المحاسبة العامة تسجل المصاريف بصفة مجملة دون التفريق بين الثابتة والمتغيرة، وهذا الذي بدوره يؤدي إلى طرح مشكل عدم التوازن بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية عند القيام بعملية التحميل، ولتجاوز هذا الإشكال يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني(التكاليف الثابتة) من أجل تسوية التوازن بين النتيجة المحاسبة العامة ونتيجة المحاسبة التحليلية.

ب: فرق المخزونات: إن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقية بتأثر معامل التحميل، فهذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين، وعليه ينبغي في أخر كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، إن كان الفرق موجبا فإن هذا الأخير يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.[3]

ج. تقييم طريقة التحميل العقلاني[4]

1/ الايجابيات:

---

[1]. سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي، مرجع سابق، ص: 82.

[2]. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، ج 2، مرجع سابق، ص: 188.

[3]. مرجع أعلاه، ص: 121.

[4]. حمزه مدور، **محاولة تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية**، شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010، ص: 57.

- ✓ تسمح بحساب سعر التكلفة وذلك بفصله عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- ✓ تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤوليته.
- ✓ تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتوج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه النتائج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاسه هذا الأخير على أسعار البيع.

تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقر الملائم.

2. السلبيات:

- ✓ صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أوفي كل قسم من أقسامها.
- ✓ صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه متغيرة.
- ✓ صعوبة تحديد حجم النشاط العادي في المؤسسة.
- ✓ يكون تقييم تكاليف المخزونات أعلى من التقييم الحقيقي عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي والعكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط.

ثانيا: طريقة التكلفة المتغيرة

1.ظهور الطريقة: طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، وقد كانت تسمى"Direct costing "وقد ترجمت خطأ بالتكاليف المباشرة، فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للمنتوج فهي إذن متغيرة.[1]

وانتقلت بعدها في الخمسينات إلى أوربا وبالضبط لإنجلترا ليتغير اسمها "Marginglcosting" يتمثل في الهامشية على أساس أن هذه الطريقة تقوم بحساب النتيجة باحتساب الهوامش على التكاليف المتغيرة.

ب. مفهوم الطريقة: تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية، مع تهميش سعر التكلفة.[2]

ج. مبدأ الطريقة: أساسها الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واستخدام هذه الأخيرة مباشرة أم غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في ايجاد عتبة المردودية. تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتخمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية.

2. خصائص طريقة التكاليف المتغيرة:وتتمثل في ما يلي:[3]

- ✓ تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية.
- ✓ حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتوج على حدا.
- ✓ تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة.

---

[1]. حمزة مدور، مرجع سابق، ص: 57.

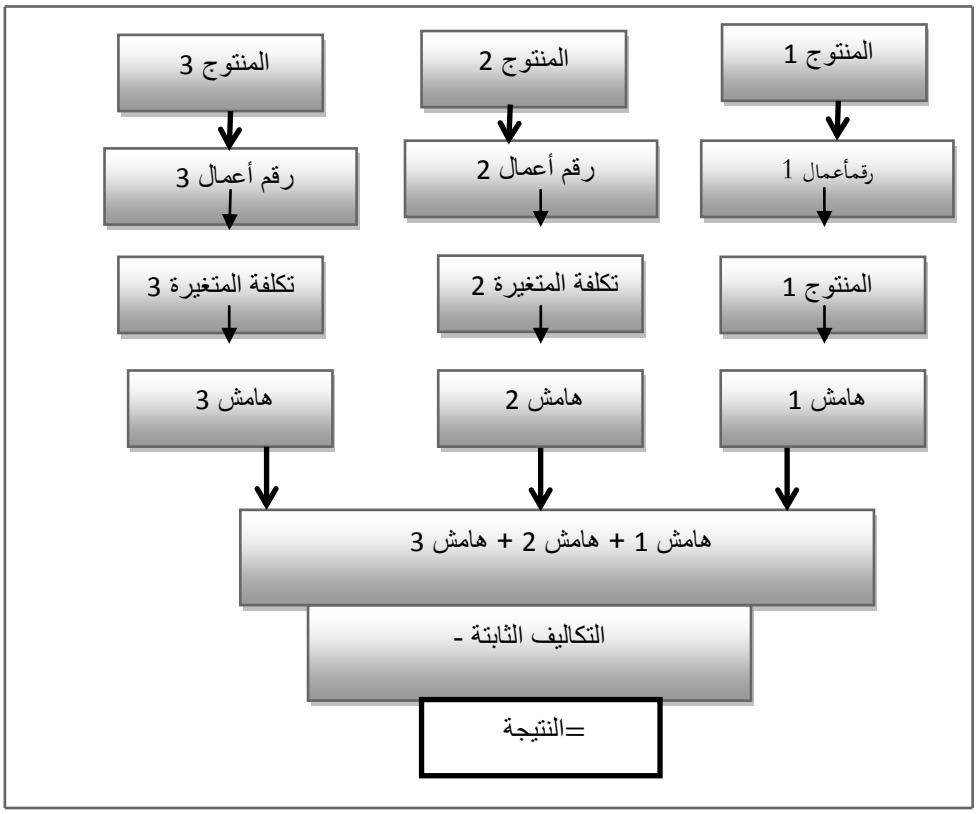
[2]. علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، نفس المرجع، ص: 70.

[3]. حمزة مدور، مرجع سابق، ص: 77.

✓ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة ومتغيرة.

ويمكن توضيح سير هذه الطريقة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(3.2): يبين مخطط طريقة التكلفة المتغيرة.



المصدر: عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 179.

والجدول يوضح لنا كيفية حساب النتيجة:

الجدول رقم(3.2): يوضح حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة.

البيان	المبالغ	النسبة
رقم أعمال (خارج الرسم)	×××	100%
(التكاليف المتغيرة)	(×××)	100%
الهامش على التكلفة المتغيرة	×××	100%
(التكاليف الثابتة)	×××	100%
النتيجة	×××	100%

المصدر: عبد الكريم بو بعقوب ، مرجع سابق، ص 180.

ج.إستعمال طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير: إن الهدف من طريقة التكلفة المتغيرة هو تحقيق أهداف إقتصادية، تحليلية فهي تسمح للمؤسسة بدراسة بعض المؤشرات المساعدة في إتخاذ القرارات ومن بين هذه المؤشرات:

✓ عتبة المردودية: تمثل عتبة المردودية رقم الأعمال الذي لا تحقق المؤسسة من خلاله لا ربح ولا خسارة أي رقم أعمال الذي بواسطته تتكمن المؤسسة من تغطية جميع أعبائها حيث النتيجة المحققة هي مساوية للصفر.

عتبة المردودية بالقيمة = (رع ص × ب ثا) / هـ. ت م
عتبة المردودية بالكمية = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

✓ هامش الأمان: بعد تجاوز عتبة المردودية يمكننا تحديد هامش أمان الذي هو عبارة عن افاضل رقم أعمال الفعلي مع رقم أعمال لنقطة التعادل (عتبة المردودية).

✓ نسبة هامش أمان: ويسمى أيضا مؤشر المردودية وهو يتمثل في نسبة رقم 'مال المتجاوز لعتبة المردودية.

نسبة هامش أمان = (هامش الأمان / رقم الأعمال بعد الضريبة) × 100

د. تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

1. الإيجابيات:[1]

✓ تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة والثابتة.

✓ تسمح بتحديد الكمية المثلى للمبيعات بما يسمح للمؤسسة بتحقيق الأرباح وتجنب الوقوع في الخسائر.

✓ تسهل عملية المقارنة بين التكاليف لمختلف الفترات وذلك بإستعمالالهامش على التكلفة المتغيرة والإستغناء على أثر التكاليف الثابتة.

✓ تعتبر كمصدر لتقديم المعلومات بصفة دائمة للمؤسسة.

2. السلبيات:[2]

✓ صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات.

✓ طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة.

✓ لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل، لأن إتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل، يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولا: طريقة التكاليف المعيارية

أ. ظهور الطريقة: ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت في بادي الأمر تسير على اليد العاملة، ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد، الطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى، ولقد تزايد إهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية، كما إن التكاليف المعيارية تخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء.[3]

[1]. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، مرجع سابق، ص: 139.

[2]. بوعلام بو شاشي،مرجع سابق، ص: 217.

[3]. هلال درهون، مرجع سابق، ص: 205.

1. مفهوم الطريقة: ويمكن تعريفها بأنها "التكاليف محددة مسبقا لما ينبغي عليه تكلفة المنتج، إن ظهور التكاليف المعيارية يعتبر واحدا من التطورات المهمة والكبير الذي رافق تطور محاسبة التكاليف حيث تعتبر أحد الوسائل الرئيسية لتحقيق هدف ووظيفة محاسبة التكاليف المتمثل بالرقابة الفعالة.[1]

2. أهداف الطريقة:[2]

1.2.البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي ترتكز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

2.2.الرقابة: إذا تستطيع تحقيق رقابة عن مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.

3.2.التسعير: يمكن أن تستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.

4.2.الإعلام: وذلك عن طريق تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوفات تفصيلية بالإنحرفات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

3. أنواع التكاليف المعيارية: وتتمثل فيما يلي:

1.3.التكلفة المعيارية النظرية: يمكن تحديدها على أساس أحسن إستعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة التي تريد الإدارة الوصول إليها، ولا يمكن بلوغها إلا في حالات نادرة حيث تسعى المؤسسة فقط إلى الإقتراب منها.

2.3.التكلفة المعيارية المحددة إنطلاقا من تكلفة تنافسية:ترتبط بظروف السوق، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية نظرا لضعف المنافسة في السوق.

3.3.التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد إستبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وحسابها بالقيم الحالية، أخذا في عين الإعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الإستغلالية، ولكن في حال حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الإستعمال.

4.3.التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة وذلك بالإعتماد على التكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذلك يجب إستعمالها بحذر.

ب. تحديد وتحليل الفروقات المعيارية:

1. تحديد الفروقات: تنتج الفروقات عن عدة عوامل وتحليل الفروقات يجب أن يكون بتحديد أثر كل منها وذلك بتثبيت الأخرى، وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل الفروقات الإجمالية إلى فروقات فرعية فإذا كان عنصران فقط يؤثران في الفرق مثلا الكمية وتكلفة الوحدة فيجب أن يحلل إلى:[3]

- ✓ فرق على التكلفة أو السعر يحدد بتثبيت الكمية.

---

[1]. إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)**، الطبعة الأولى، دار حامد للنير والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص :215.

[2]. عبد الكريم بو يعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 227.

[3]. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، مرجع سابق، ص: 162/163.

✓ فرق على الكمية يحدد بتثبيت التكلفة أو سعر الوحدة.

✓ الفروق الإجمالية: تنتج الفروقات الإجمالية بصفة عامة عند إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية ويتم حساب هذه الفروقات بالنسبة للكميات أو الأسعار أو بحصيلة ضربها بإستعمالها العلاقة التالية:

الفروقات الإجمالية = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية

حيث ينتج لدينا عند حسابها:

التكاليف الفعلية >التكاليف المعيارية ← لفرق موجب ← نتيجة غير مرغوب فيها.

التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية ← لفرق سالب ← نتيجة جيدة (المؤسسة لم تصل لمستوى التكاليف المحددة مسبقا)

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الجذول التالي:

الجدول رقم(4.2): يوضح تحديد الفروقات المعيارية

البيان	الفعلي	المعياري	الفروقات
الكمية	ك ف	ك م	ك ف – ك م = ك
السعر	س ف	س م	س ف – س م = س
التكاليف (ك× س)	ت ف = ك ف × س ف	ت م = ك م × س م	ت ف – ت م = ت

المصدر: محمد سعيد أو كيل، المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.ص34.

الفرق الإجمالي يساوي إلى قيمة الفرق في الكمية مع قيمة الفرق في السعر وتكون القاعدتين كالآتي:

الفرق في الكمية = (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) × سعر الوحدة المعيارية

2. تحليل الفروقات: هناك أساس عنصران يمكن تحليل الفروقات المتعلقة بهما وهما: [1]

✓ تحليل إنحراف الأعباء المباشرة: تتمثل الأعباء المباشرة في المواد الأولية المستعملة واليد العاملة والتي سندرس كل واحد منها على حدا:

1/ إنحراف المواد الأولية المستعملة: يعطي إنحرافها الإجمالي كما يلي:

الفروق الإجمالية = قيمة المواد الفعلية – قيمة المواد المعيارية

ويمكن تحليليها إلى:

إنحراف في الكميات = (الكمية الحقيقية المستهلكة من المواد الأولية – الكمية المعيارية من المواد الأولية)×تكلفة الشراء المعيارية

إنحراف على الأسعار = (السعر الفعلي – السعر المعياري)× الكمية الفعلية

[1]. علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص: 90.

2/ إنحراف اليد العاملة: ويتم حسابه بنفس الطريقة التي تم بها حساب إنحراف المواد المستعملة حيث يتم تحليليها إلى عنصرين:

إنحراف الوقت = معدل السعر المعياري × (المدة المعيارية – المدة الفعلية)

إنحراف معدل السعر = المدة الفعلية × (المعدل السعر المعياري – معدل السعر الفعلي)

✓ تحليل الإنحراف الأعباء غير المباشرة: يمكن حساب الفوارق على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب بها الفروق على اليد العاملة، إلا أنه بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى فرق في السعر وفرق في الكمية وفرق المشترك، فإن فرق السعر سوف يجزأ إلى جزأين هما : فرق النشاط وفرق الميزانية.[1]

أما فرق الكمية وهو يعبر عن فرق عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج ومنه الفرق الإجمالي للأعباء غير المباشرة يعطي بالعلاقة التالية:

إنحراف الإجمالي = فرق الميزانية + فرق النشاط + فرق المردودية + الفرق المشترك

حيث:

فرق الميزانية = الأعباء المعيارية للقسم – تكلفة الساعة للميزانية المرنة

حيث الميزانية المرنة: هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة، ويجب ملاحظة أن هذه الميزانية تتكون من:

✓ التكاليف الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.

✓ التكاليف المتغيرة تتغير نسبيا مع حجم النشاط.

تكلفة الساعة للميزانية المرنة = التكاليف المتغيرة للوحدة المعيارية + التكاليف الثابتة المعيارية / عدد ساعات العمل

فرق المردودية = التكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية – التكلفة المعيارية لوحدات العمل الحقيقية

فرق المشترك = فرق التكلفة × فرق الكمية

فرق النشاط = تكلفة الساعة للميزانية المرنة – التكلفة الحقيقية للقسم

ج.تقييم طريقة التكلفة المعيارية:

1. الإيجابيات:[2]

✓ العمل على تحسين شروط الإستغلال بناءا على تحليل الإنحرافات وتحديد المسؤوليات.

[1]. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، مرجع سابق، ص: 174.

[2]. أحمد طوايبية، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر سنة 2003/2002"، ص: 126.

- ✓ إمكانية تقرير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- ✓ تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والإنحرفات المسجلة، ومن ثم يمكن إتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير، وهذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء.
- ✓ الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد القوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي إنحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

2. السلبيات:[1]

- ✓ قد تكون المعايير الموضوعة في المستوى كبير من المثالية، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع.
- ✓ صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الإنتاجية في حال حدوث تغيرات في مستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة.
- ✓ إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع.
- ✓ تؤدي المؤسسة في بعض الأحيان إلى مراجعة معاييرها دون أن تقضي الحاجة لذلك مما يرفع من التكاليف.

ثانيا: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أ. ظهور الطريقة: بدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانيات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في نظام التقليدي.[2]

1. مفهوم الطريقة: هي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والمواد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية إستغلالها،[3] ويفيد هذا نظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط و التحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها.[4]

2. مبادئ الطريقة: تعتمد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على خمس(5) مبادئ أساسية:

1.2. تحديد الأنشطة: يعرف النشاط على أنه:"هو أي طلب تأخذه المنشأة لصنع صناعة أو تأدية خدمة" أو هو "هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات عرض محدد".[5]

---

[1]. نوال مرابطي، مرجع سابق، ص: 147.

[2]. أحمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) للإستخدامات الإدارية**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 70.

[3]. محمد سامبي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، مرجع سابق، ص :269.

[4]. زينات محمد محرم ، وآخرون، **أصول المحاسبة التكاليف** ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005، ص :394.

[5]. إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)**، مرجع سابق، ص: 162.

وهذه المرحلة تعد البداية الفعلية لتصميم النظام حيث يتم دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها، وللحصول على كلف منتوج دقيقة يجب تجميع (من خلال تحليل الأنشطة) بيانات دقيقة عن كلف المواد والعمل المباشر ثم تحديد الإحتياجات التي تتطلبها المنتجات من المواد غير المباشرة.[1]

2.2. تحديد تكلفة الأنشطة: تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.[2]

3.2. مسببات الأنشطة: يستعمل مبدأ مسبب النشاط في مكان وحدة العمل المعروفة، ويمكن تعريفه بأنه "وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي".[3]

4.2. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: في هذه المرحلة نقوم بتحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي نقوم بتخصيص تكاليف نشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة.[4]

5.2. تخصيص الموارد: إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالإنتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق إستهلاك الموارد من طرف النشاطات على أساس أكثر دقة.

ج. مزايا وعيوب الطريقة:[5]

1. مزايا طريقة:

- ✓ تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب إستخدام الموارد المتاحة لهم.
- ✓ توفير البيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو سلعة المقدمة.
- ✓ تحديد الأنشطة الأكثر إرتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة مما ينتج للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
- ✓ في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة، فيما يتعلق بطرق العمل، وأساليب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.

2. عيوب الطريقة:

- ✓ تتميز الطريقة بتكلفة مرتفعة وجهد كبير الأمر الذي يجعل العديد من المؤسسات تتردد في إستعمالها.

---

[1]. مرجع أعلاه، ص: 168.

[2]. هاشم أحمد عطية، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 28.

[3]. أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص: 79.

[4]. هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص: 32.

[5]. حمزة مدور، مرجع سابق، ص: 85.

✓ صعوبة الإختيار السليم لمسببات التكلفة، حيث يعتبر هذا الإختيار معيار كفاءة إستخدام نظام التكاليف للأنشطة.

✓ نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

المطلب الرابع:واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية[1]

أولا. أسباب عدم إستعمال محاسبة تكاليف في مؤسسة الجزائرية: هناك عدة أسباب من بينها:

✓ **التحول من النظام الإشتراكي إلى نظام السوق وصعوبات التأقلم:** إن المؤسسات الجزائرية نشأت في بيئة الإقتصاد الموجه "الإشتراكي"، وهذا النظام الذي يقوم أساسا على مبدأ التخطيط والرقابة المركزية فالإدارة في المؤسسات الإقتصادية وإلى غاية نهاية الثمانيات وبداية التسعينات كانت ماتزال خاضعة للسلطة المركزية وبتالي ليس لديها حرية الإبتكار وإستعمال أساليب جديدة، وخاصة أساليب وطرق التسيير الحديثة ومنها المحاسبة التحليلية ومع التحول إلى إقتصاد السوق عاشت المؤسسة الجزائرية مرحلة إنتقالية والتي لم تأتي بالكثير في جانب التسيير من الناحية العملية ولكن يلاحظ الأن بعض المحاولات المحتشمة من طرف بعض المؤسسات في تطبيقها لنظام المحاسبة التحليلية.

✓ **عدم وجود خبير محاسبي لدى المؤسسة:** إن المحاسبة التحليلية تحتاج خلال عملية بنائها وتطبيقها إلى خبير في تحديد مراكز التكلفة أنواع التكاليف والقيام بدراسة أجزاء العمل وترميز مراكز وأنواع التكاليف والعاملين ترميزا تقبله الحوسبة وتصنيف المواد والآلات والآليات، وربما إعادة بناء هيكلة المحاسبة العامة لخدمة محاسبة التكاليف.

✓ **جهل في معرفة مهام المحاسبة التحليلية لدى الإدارة العليا للمؤسسة:**كثير من أرباب العمل لا يعرفون شيئا عن بنية ووظائف وأهداف المحاسبة التحليلية ويظنون أن المحاسبة العامة تقدم كل المعلومات التي يحتاجونها أثناء صنع وإتخاذ القرارات وخاصة أثناء وضع عرض أسعار لمنتجات المؤسسة، حيث كثيرا ما يقدر سعر العرض بطرق غير علمية.

✓ **الخوف من ظهور الواقع الخفي للمؤسسة:** كثير من قادة العمل خاصة في المؤسسات القطاع العام ذات الطابع الإقتصادي يهابون تطبيق المحاسبة التحليلية، خشية ظهور الواقع الإنتاجي والإداري غير المرضي للعيان، خاصة كشف البطالة المقنعة المنتشرة بشكل كبير في المؤسسات الإقتصادية العائدة للقطاع العام.

✓ **صعوبات غي تطبيق محاسبة التكاليف:** إن تطبيق المحاسبة التحليلية ليس بالأمر السهل ويحتاج لأموال كثير ولسنوات عديدة، ربما لعقد من الزمن، حتى يستقر ويؤتي أكله وهذا لايصبر عليه معظم المديرين في المؤسسات الجزائرية رغم ما يقدمه إستخدام أنظمة حاسوبية متقدمة في هذا المجال من تسهيلات.

ثانيا: مخاطر عدم إستخدام محاسبة التكاليف في عملية التسيير في المؤسسات الجزائرية

لتأكيد أهمية نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير سوف تعرض في مايلي الأخطار الإقتصادية والإدارية التي تنجر عن عدم إستخدام هذا النظام في تسيير المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

[1]. هادفي خالد، مرجع سابق، ص ص: "220-221".

✓ **الأخطار إقتصادية:** إن عدم كشف سوء إستخدام عوامل الإنتاج في وقت مبكر وإزالة أسبابه قد يؤدي على المدى المتوسط وأحيانا البعيد إلى خروج المؤسسة من السوق بسبب إرتفاع أسعار منتجاتها مقارنة بمنتجات مماثلة من المؤسسة أخرى أكثر تنظيما، خاصة في ظل المتغيرات الدولية، وإقبال الجزائر على إنظمام للمنظمة التجارة العالمية.

✓ **الأخطار الإدارية:** إن عدم وجود محاسبة التكاليف في المؤسسة يعني عدم وجود تقييم للعمل على مستوى مراكز التكلفة على الأقل، وعدم وجود مراكز تكلفة يعني عدم إمكانية تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج "تكلفة" وبالتالي عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن أو مع بعضها البعض ضمن المؤسسة نفسها أو مع إنتاجية مراكز تكلفة متجانسة في مؤسسات أخرى.[1]

[1]. مرجع أعلاه، ص ص: 223/222 .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية هي عبارة على تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو المستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات، وهي تهدف إلى تحقيق الأرباح، وقمنا بعرض الإنتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية فلهذه الأخيرة علاقة متينة بالمحاسبة العامة فإذا كان الهدف هذه الأخيرة هو التعبير عن الأداء الإجمالي لنشاط المؤسسة، حيث من خلال ما يعرف بالقوائم المالية، فإن هذه المحاسبة التحليلية تبقى منحصرة في تقويم الأداء الداخلي المرتبط بالنشاط الإستغلال للمؤسسة، حيث تعتمد المحاسبة التحليلية بشكل أساسي على المعلومة التي توفرها المحاسبة العامة، و تطرقنا إلى تعاريف سعر التكلفة والتكلفة وهي النفقات اللازمة لصنع المنتجات وتصريفها معبرا عنها بالقيم النقدية،وأهم مكونات لكل من تكلفة وسعر التكلفة وتصنيف التكاليف حسب أسس مختلفة.

ونتيجة للخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق محاسبية أهمها طريقة التكاليف الكلية، الطرق الجزئية(طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة)، طريقة التكاليف المعيارية، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الإختلاف يمكن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث لأن كل منها مميزات تخدم جوانب معينة من التسيير، وتحدثنا على واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

وذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، وهي أحد أثار تطبيق النظام المحاسبي على نظام المحاسبة التحليلية، والتي سنتطرق لهذه الآثار بالتفصيل في الفصل التالي.

تمهيد الفصل:

إن مسألة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة إرتكزت أساسا على العروض المقدمة من طرف المجلس الوطني الفرنسي، الذي يقوم أساسا على تبني نظام محاسب جديد، يظهر فيه مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية بشكل واضح ولقد زاد من تحفيز المجلس الأعلى للمحاسبة لهذا الاختيار كون التمويل يكون من طرف البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وعلى هذا المنطق يتم تغيير المخطط الوطني للمحاسبة جذريا والتحول إلى قواعد ومبادئ جديدة من شأنها أن تغير كافة قواعد المهنة المحاسبية، وفي هذا الصدد فإن الإستغناء عن المخطط الوطني للمحاسبة، كونه يحتوي على نقائص وعيوب، أدت إلى ظهور النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي يساير ويواكب التغيرات الإقتصادية السائدة داخل الوطن، والمستمد إلى حد كبير من المعايير المحاسبة الدولية، وإستنادا مما سبق يمكن طرح التساؤل التالي: ما طبيعة النظام المحاسبي المالي؟ وانطلاقا مما سبق يمكننا تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كما يلي:

- ✓ المبحث الأول: المعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني.
- ✓ المبحث الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي.
- ✓ المبحث الرابع: الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه.

المبحث الأول: المعايير المحاسبة الدولية

إن المعاير المحاسبية الدولية تتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغيير استنادا إلى التغيير في الظروف الإقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة.

المطلب الأول: هيئة إعداد المعايير المحاسبة الدولية

أولا: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية

لقد تم عقد عدة مؤتمرات أول مؤتمر دولي للمحاسبين عقد سنة 1904 في مدينة ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية بمشاركة العديد من الدول، حيث تم الموافقة على إجراء المؤتمر كل 5 سنوات وبعدها إجريت عدة مؤتمرات إلى أن جاء المؤتمر العاشر سنة 1972 والذي عقد في مدينة سيدني بأستراليا حيث انبثق عنه تأسيس لجنة التنسيق لمهنة المحاسبة.[1]

وفي أهم المؤتمرات الدولية التي دعت إلى التوافق الدولي في مجال المحاسبة ووضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وسنعرض أهمها فيما يلي:[2]

1. **المؤتمر المحاسبي الدولي الأول**: عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية إتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.
2. **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني**: 1926 في أمستردام.
3. **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث**: 1929 في نيويورك وقد قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:
   - ✓ الإستهلاك والمستثمر.
   - ✓ الإستهلاك وإعادة التقويم.
   - ✓ السنة التجارية أو الطبيعية،
4. **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع**: 1933 في لندن وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها.
5. **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس**:1938 في برلين.
6. **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس**:1952 في لندن.
7. **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع**:1957 في أمستردام.
8. **المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن**:1962 في نيويورك.
9. **المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع**: 1967 في باريس.
10. **المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر**: 1972حضره4347 مندوبا من 59 دولة.
11. **المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر**:1977 في ميونيخ ألمانيا الإتحادية.

---

[1]. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، طبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، ، مصر، 2004، ص: 429.

[2]. سالمي محمد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير، في العلوم الإقتصادية والتسيير والتجارية، جامعة العقيد الحاج لخضر- باتنة، "2008,2009"، ص ص: (53 - 55).

12. **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر**:1982 في المكسيك.
13. **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر**:1987 في طوكيو.
14. **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر**:1992في الولايات المتحدة.
15. **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر**:1997 في المكسيك.
16. **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر**:2002 في هونغ كونغ.
17. **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر**:2006 في إستنابول، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الإقتصادي العالمي، أما مراحل تأسيس الهيئة فكانت بداية مع IASC ثم تحويلها إلى IASB فكانت.

ثانيا: لجنة المعايير المحاسبية الدولية

عند تأسيس لجنة معايير المحاسبية الدولية كان هناك عضوان بارزان لهما دور في وضع المعايير المحاسبية الدولية هما مجلس المعايير المحاسبية الدولية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبية المالية البريطاني ASB وبعد زوال الموجة الإستعمارية لهذين البلدين توجه الفكر في وضع معايير لا تخص محاسبة هذين البلدين بل يتعدى إلى أخرى، وكان مبررهم في ذلك اختلاف بيئات الأعمال وتمخض عن ذلك تأسيس لجنة المعايير LASC وكان ذلك عام 1973.[1]

وتهدف هذه اللجنة إلى:[2]

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

وقد أسست اللجنة في عام 1984المجلس الاستشاري الدولي من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية في مهنة المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية، ويتلخص دور المجلس الاستشاري في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما، عن طريق:

- ✓ إعادة النظر بإستراتيجية وخطط المجلس والتعليق عليها.
- ✓ إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه وفي تنفيذ أعماله.
- ✓ تعزيز المشاركة في عمل لجنة وقبولها من أوساط المهنة ومستخدمي القوائم المالية وإتحادات العمال والأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- ✓ السعي والحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل لا يضعف من استقلالها.
- ✓ إعادة النظر بالموازنة والقوائم المالية للجنة IASC.

ثالثا: مجلس المعايير المحاسبية الدولية

لقد تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASCفي عام 1972 وذلك بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلو الجهات المحاسبية المعنية في تسع دول هي "استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، و م أ"، واتخذت من بريطانيا

---

[1]. السعيد قاسمي وفرحات عباس، مداخلة بعنوان، **النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الأول، النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية " تجارب، تطبيقات وأفاق"، المركز الجامعي بالوادي 17، 18 جانفي 2010، ص: 4.

[2]. حسين القاضي وحمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص: 107/106.

مقرا لها، وتولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS حيث أصدرت 41 معيارا لغاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء البعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيارا ويتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات معايير المحاسبية الدولية SIC ويطلق على كل تفسير SIC، حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها في عام 1977 لغاية عام 2000، وتم فيما بعد دمج كثير من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة، وفي عام 1982 تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17 عضوا، منهم 13 عضوا ممثلين عن دول معينة يتم تعيينهم بواسطة إتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي IFAC وأربع ممثلين عن منظمات تعني بالتقارير المالية، وكذلك تم تعديل مسمى المعايير المحاسبية الدولية IASs إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، وقد تم إصدار سبعة معايير تقارير مالية دولية لغاية عام 2007، وكذلك تمت مراجعة 17 معيارا من معايير المحاسبة الدولية IASs وأعيد تسميتها لجنة التفسيرات SIC لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRIC.[1]

ومن أهداف المجلس: [2]

- ✓ تطور مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية الدولية ذات جودة عالية وقابلة للفهم والأنفاذ عالميا والتي تتطلب وجود معلومات في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين في الأسواق المالية العالمية المختلفة ولمستخدمين الآخرين للمعلومات في صنع القرارات الإقتصادية.
- ✓ تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.
- ✓ في تحقيق الأهداف المتعلقة بالنقطتين السابقتين يجب مراعاة الاحتياجات الخاصة حسب الاقتضاء، للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والهيئات ذات الاقتصاد الناشئ .
- ✓ العمل بفعالية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تحويل المعايير المحاسبية الدولية الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

المطلب الثاني: التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية

أولا: مفهوم معايير المحاسبية الدولية

قبل التطرق إلى تعريف المعايير المحاسبية الدولية، نرى من الضروري الوقوف أولا عند مفهوم المعيار المحاسبي الدولي بشكل عام، فالملاحظة على هذا المفهوم أنه يتكون من مصطلحين اثنين:[3]

الأول:" يتمثل في المعيار NORME وهي كلمة لاتينية تعني أن المعيار يعتبر كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة، وكما يمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة".

الثاني:" يتمثل في المحاسبة التي تعرف بأنها مختلف الأساليب المستعملة في تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية إلى العديد من متخذي القرارات لأغراض ترشيد وتوزيع الموارد الإقتصادية النادرة"

---

[1]. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص ص: 32/31.

[2]. لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الجزائر، Pages Blaue، 2012، ص ص 32/ 33.

[3]. أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص: 142/ 141.

ونقصد بكلمة المعيار في المحاسبة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها إيصال المعلومات إلى المستفيدين، والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، مثل أصول البضاعة وغيرها.

وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية القاعدة المحاسبية بأنها: عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم معارفهم واجتهادهم وكما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل من درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار على التقييم نوعية وكفاءة العمل المهني ولتحديد طبيعة وعمل المسؤولية المهنية.[1]

ثانيا: أهمية ومزايا المعايير المحاسبية الدولية

1.أهمية المعايير المحاسبية الدولية: وتتمثل فيما يلي:[2]

- ✓ تحول إهتمام الأجهزة و الهيئات المحاسبية إلى الإهتمام بتمديد أهداف المحاسبة ومفاهيمها وحدودها والخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية، هذا إلى جانب صياغة المعايير أو الضوابط المنظمة لأهم المعالجات المحاسبية بما يتلاءم مع الظروف البيئية لكل دولة.
- ✓ تحول الإهتمام من مجرد إعتبار المحاسبة أداة تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات المؤسسة إلى إعتبار المحاسبة نظام معلومات متكامل، وسيلة قياس وإيصال معلومات متعددة عن نشاطات المؤسسة، بحيث تفي إل أكبر حد ممكن بإحتياجات قطاعات عديدة من المستفيدين لمعلومات متنوعة يحتاجونها لأغراض الاستثمار والتمويل والتقييم.

ويلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية تأتي من خلال:

- ✓ تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة.
- ✓ إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ تحديد الطريقة المناسبة للقياس.
- ✓ إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى:

- ✓ إستخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.
- ✓ إختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة.
- ✓ صعوبة إتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.[3]
- ✓ التحولات الإقتصادية التي تشهدها الجزائر إن تبني الجزائر إقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركة كافة الفعاليات الإقتصادية والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمحاسبية المطبقة في المؤسسات.

---

[1]. أحمد لعماري، مداخلة بعنوان، **المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي المحاسبي بالجزائر**، الملتقى الدولي الأول، النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبية الدولية "تجارب، تطبيقات وأفاق"، المركز الجامعي بالوادي17، 18 جانفي 2010، ص: 14.

[2]. صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص: 60.

[3]. صلاح حواس، مرجع سابق، ص: 60.

✓ تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأنت المستثمرين المحلين والأجنبيين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي وإحتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية الختامية.

✓ فتح المجال للاستثمار في القطاع المالي لقد أصبح بإمكان القطاع الخاص إنشاء مؤسسات التأمين وفقا للقوانين وللنصوص التنظيمية المعمول بها في هذه المجال.

✓ سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات.

✓ سهولة الإندماج في الإقتصاد العالمي أي توقيع اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي وما ينجر عنه من فتح مناطق للتبادل الحر في الجزائر.

✓ تطوير بورصة الجزائر بسبب تطوير عدد شركات المساهمة ونمو حجمها وسعيها لتطوير نشاطاتها في الجزائر وخارجها.[1]

2. مزايا المعايير المحاسبية الدولية:وتتمثل فيما يلي:[2]

✓ تحسين جودة المعلومات المالية بالمؤسسة تبعا للمعايير المحاسبية الدولية المعمول بها، وبالتالي زيادة كفاءة أداء إدارة المؤسسة واتخاذ قرارات مناسبة.

✓ إنشاء معايير محاسبية الدولية مقبولة ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي يساعد على التأهيل العلمي والعملي لممارسي مهنة المحاسبة بالمؤسسة.

✓ توفير معايير المحاسبية دولية يساعد معد المعلومات المالية على إعداد قوائم المالية وملاحق موحدة للشركات متعددة الجنسيات، يؤدي إلى توسع أماكن الأسواق المال المحلية وبالتالي زيادة الاستثمارات المالية و الإنتاجية على المستوى الدولي.

✓ إتاحة فرص للمستثمرين من خلال تطبيق مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي لاعتباره أن المعايير المحاسبية تهدف إلى تجاوز المظاهر الجبائية ووصف الواقع الإقتصادي محل العمليات الإقتصادية بدلا من القانون المحاسبي الجزائري المعتمد على شكل العملية عند تحديد إدماجها في الحسابات.

المطلب الثالث: إجراءات وموقف بعض الدول من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

أولا. إجراءات وضع معايير المحاسبية الدولية:[3]

✓ يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الإستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

---

[1]. مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، مداخلة بعنوان، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئية الجزائرية**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية،" تجارب، تطبيقات وأفاق"، مركز الجامعي بالوادي 17، 18 جانفي 2010 ، ص ص: (7 ـ9).

[2]. سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مداخلة بعنوان، مكانة **النظام المحاسبي المالي الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية،" تجارب، تطبيقات وأفاق"، مركز الجامعي بالوادي 17، 18 جانفي 2010، ص ص: 5/4.

[3]. حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص ص: 108/ 109.

✓ تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع و تأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف.

✓ بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة.

✓ تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.

✓ تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس يعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.

✓ تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاث أرباع الأعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر وأن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة.

للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحد قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

ثانيا: موقف بعض الدول من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

1. موقف الإتحاد الأوروبي: يعود تأسيس أول مجمع أوروبي إلى 18 أفريل1951، عندما اجتمعت ستة دول أوروبية هي" ألمانيا، فرنسا، بلجيكا، لوكسمبورغ، هولندا، ايطاليا"، حيث أصبحت تعرف من 25 مارس 1957 بالمجموعة الأوروبية إثر توقيع اتفاقية روما التي وسعت مجالات التعاون، وسعى الإتحاد الأوروبي من نشأته لوضع خطة ودليل محاسبي موحد باعتباره وسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء، لهذا قام الإتحاد بتشكيل المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية EFRAG.[1]

2. موقف الولايات المتحدة : بالرغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ بلجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973 ثم مجلس معايير المحاسبية المالية FASB، وصدور العديد من المعايير المحاسبية وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث، وبرغم أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية المحاسبية.

3. موقف اليابان: تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

✓ الإبقاء على المعايير الوطنية.

✓ التأكد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.

[1]. أمال مهاوة، **إمكانية تحسين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، شهادة ماجستير في العلوم المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/ 2011، ص: 43.

- ✓ ينصب التنسيق على الخصائص الإقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الإقتصادية المختلفة.
- ✓ إن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

4. موقف المملكة المتحدة(بريطانيا): رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية، كما أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني للمحاسبة، إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية.

- ✓ بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام 2002.
- ✓ أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية.
- ✓ لذلك فإن إستراتجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية.
- ✓ وإن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

5. موقف بعض الدول العربية: تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها الخبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير، إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبة.[1]

[1]. منصوري الزين، مداخلة بعنوان: **متطلبات تطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر،**" الملتقى العلمي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS, IAS"،المركز الجامعي بالوادي 17، 18 جانفي 2010، ص ص: (7ـ 9).

المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطنيPCN

اعتمدت الجزائر في نظامها المحاسبي على تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي عام 1957، في حين كان الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال عرف تحولات جذرية نحو الاقتصاد والتسيير الاشتراكي للمؤسسة وهو ما نجم عنه عدة صعوبات، لذلك كانت الحاجة في إيجاد مخطط محاسبي آخر يستجيب ويتوافق مع توجيهات الإقتصادية الجديدة.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني

يمكن الإشارة في هذا الصدد إلى الصيغة القانونية للمخطط المحاسبي الوطني، ويمكن التطرق إليها في النقاط التالية

أولا:الأمر رقم 35/ 75 : يحمل الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 1975/04/29 المخطط المحاسبي الوطني ويقضي بإخبارية تطبيقه على:

- ✓ الهيآت العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- ✓ شركات الإقتصاد المختلفة.
- ✓ الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها القانوني.

ثانيا: المرسوم التنفيذي: أصدرت وزارة المالية في 1975/06/23 مرسوم تنفيذي، يتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي والذي يعالج النقاط التالية:

- ✓ التنظيم والتسيير المحاسبي.
- ✓ تقييم الإستثمارات والمخزونات.
- ✓ منهجية إعداد القوائم المالية الختامية(17 قائمة).

ثالثا:الإضافات القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني: عرف المخطط المحاسبي الوطني منذ إنشائه عدة إضافات نوجزها فيما يلي:

3. 2. المنشورة 47/ 89 المؤرخة في24 ماي 1989 المتعلقة بتسجيل العمليات المرتبطة بإستقلالية المؤسسات وتعالج ما يلي:

- ✓ الفصل بين المساهمات النقدية في حساب الشركاء.
- ✓ إدراج حساب موثق في شكل حساب فرعي من حساب النقديات.
- ✓ إدراج القروض السندية كحساب ضمن ديون الاستثمارات.

3. 3. المنشورة رقم 90/46 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995 المتعلقة بالتوفيق بين أموال المساهمة وتعالج ما يلي:

- ✓ الأسهم المتحصل عليه من طرف المؤسسات العمومية الإقتصادية.
- ✓ الأموال المتحصل عليها عن طريق الحكومة للتدخل في المؤسسة.
- ✓ الأرباح المتحصل عليها عن طريق الأسهم.

3. 4. التعليمة رقم 518 المؤرخة في 21 أفريل1997 المتعلقة بإدماج فرق إعادة التقييم في المؤسسة.

3. 5. القرار الوزاري رقم 21/ 99 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 الذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع بالإضافة إلى هذا تم إصدار خمس مخططات محاسبية في ميادين مختلفة:

- ✓ الميدان الزراعي 1987.
- ✓ مجال التأمينات 1987.
- ✓ مجال الأشغال العمومية 1988.
- ✓ مجال السياحة 1989.
- ✓ مجال البنوك 1992.[1]

المطلب الثاني: بنية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي

نحاول من خلال هذا المطلب استعراض بنية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني والتي جسدها القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط:

أولا:دراسة الحسابات: يقترح المخطط المحاسبي الوطني قائمة حسابات صنفت إلى ثمانية أصناف مرقمة من "1" إلى "8"، ووزعت حسابات هذه الأصناف على ثلاث مجموعات وهي حسابات الميزانية من الصنف"1" إلى صنف "5"، حسابات التسيير الصنفين (6 ـ 7) وحسابات النتائج الصنف "8".[2]

1. حسابات الميزانية: تتكون حسابات الميزانية من حسابات الأصول والخصوم، حيث تتشكل حسابات الأصول من حسابات الصنف "2" المتمثل في الاستثمارات وحسابات الصنف "3" المتمثل في المخزونات وحسابات الصنف "4" المتمثل الحقوق (الذمم أو الحسابات الدائنة)، وهي حسابات مدينة تفتح وتتزايد في الطرف الأيمن وتتناقص في الطرف الأيسر، بينما تتشكل حسابات الخصوم من حسابات الصنف "1" والمتمثل في الأموال الخاصة وحسابات الصنف "5" المتمثل في الديون، وهي حسابات دائنة تفتح وتتزايد في الطرف الأيسر وتتناقص في الطرف الأيمن.

وتتزايد حسابات الميزانية بحسب سيولتها أو حسب استحقاقها من أعلى الميزانية إلى أسفلها.[3]

2. حسابات التسيير: تتعلق حسابات التسيير بالتدفقات الناتجة عن الأنشطة المؤسسة، وتشمل على حسابات الصنفين السادس التكاليف والسابع الإيرادات، وقد رتبت حسابات التسيير حسب طبيعتها ويتم التمييز بينهما بين الأنشطة العادية والأنشطة الاستثنائية.[4]

3. حسابات النتائج: تسمح حسابات النتائج من خلال أرصدتها بتحديد مختلف نتائج أنشطة المؤسسة عبر عدة مراحل، وتصنف عناصر حسابات النتائج على أساس التمييز بين النشاط التجاري والنشاط الإنتاجي والتمييز بين عمليات الاستغلال والعمليات خارج الاستغلال.[5]

ثانيا: القوائم المالية الختامية: جاء المخطط المحاسبي الوطني بنوعين من القوائم المالية، قوائم مالية شاملة وقوائم مالية ملحقة.

---

[1].عبد القادر روتال، **التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبة والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية**، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص ص:(34 ـ36).

[2]. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، نوفمبر 1992، ص: 40.

[3]. شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص: 47.

[4]. شبايكي سعدان، نفس المرجع، ص: 157.

[5].محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، مرجع سابق، ص: 180.

1. قوائم مالية شاملة: وتتمثل في:

1. 1. الميزانية: وتعبر عن وضع المركز المالي للمؤسسة، حيث تقدم تلخيصا للعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة، وتتكون من جانبين، جانب يضم موجودات وحقوق المؤسسة، ويسمى الأصول، وجانب يضم مواردها وإلتزاماتها تجاه الغير ويدعى الخصوم.

1. 2. جدول حسابات النتائج: يشمل هذا الجدول الأصناف الثلاثة من حسابات التسيير الصنفين 6 و7 وحسابات النتائج الصنف 8، ويعتبر وسيلة جد مفيدة لتحديد المجاميع الإقتصادية على مستوى المحاسبة الوطنية وذلك لتناسب المفاهيم المستعملة في المسير والمقدمة في المخطط المحاسبي الوطني مع المفاهيم المستعملة في المحاسبة الوطنية، وهذه العناصر هي الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال، نتيجة السنة المالية.[1]

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

2. قوائم مالية الملحقة: وتشمل 14 جدولا ملحقا تكمل القوائم المالية الشاملة وتمنح مستعملها التفاصيل اللازمة بما يسهل فهمها بمجرد الإطلاع عليها.[2]

المطلب الثالث: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

وتتمثل في:

أولا: غياب إطار مفاهيمي يحتوي على تعريف للمبادئ المحاسبية وعناصر ومكونات البيانية المالية وشروط تسجيلها، مما أدى إلى استحواذ الأحكام والتأويلات الشخصية على عمل كل محاسبي وبالتالي اختلاف النتائج في نفس الحالات والعمليات.

ثانيا: يدخل في إطار نقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني عدم ذكر الهدف من وراء البيانات المالية ومنهم الأطراف المستعملة لها، رغم أن الملاحظ أن هذه البيانات المالي تخدم وتلبي بالدرجة الأولى احتياجات إدارة الضرائب وجهات التخطيط الحكومي وبالتالي فالمخطط المحاسبي الوطني أهمل الأطراف الأخرى المستعملة للقوائم المالية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية.

تركيز هذا المخطط على المحاسبة العامة وأهمل المحاسبة التحليلية، في حين نجد أنه من خلال الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات ظهر تكامل بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة فالمحاسبة العامة تهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج النشاط، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد التكاليف الإنتاج وسعر التكلفة.[3]

---

[1]. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير والتحليلي المالي**، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، 1990، ص: 74.

[2].محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، مرجع سابق، ص: 180.

[3]. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، بدون سنة نشر، ص: 16.

ثالثا: يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغة الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من أجلها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، وهذا سواء من الجانب المحاسبي أو المنهجي.[1]

رابعا: **عدم شمولية المخطط الوطني المحاسبي لكافة الحسابات:** هناك تقص في قائمة الحسابات التي أتى بها المخطط المحاسبي الوطني ويمكن إعطاء بعض الحسابات كأمثلة على ذلك:

✓ الاستثمارات المالية: لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني في حسابات المجموعة "2" حسابات الاستثمارات أي حساب للاستثمارات المالية.

✓ القرض الإيجاري: وهذا النوع من الحسابات لا يعالجها المخطط المحاسبي الوطني ورغم أن استعمالاته تعددت وأصبحت منتشرة بكثرة.

✓ المباني على أراضي الغير: يمكن للمؤسسة أن تكون لها مباني لكن ليست في أراضي ملك لها، بل في أراضي ملك للغير، وهذا العنصر لا نجد الإشارة إليه من طرف المخطط المحاسبي المالي.

✓ النتيجة المالية: رغم أن المخطط المحاسبي المالي قدم بعض النتائج لاستثمارات المالية: لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني في حسابات المجموعة 2 حسابات الإستثمارات أي حساب للاستثمارات المالية.

✓ من حيث الجرد الدائم: إن طريقة الجرد الدائم إجبارية التنفيذ ورغم أنها لا تتناسب مع احتياجات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات والمبيعات والمخزونات، كما أنه إذا تعددت مراكز الإنتاج أو نشاط أو البعد الجغرافي ستكون هناك صعوبة في استعمال هذه الطريقة.

✓ من حيث قواعد التقييم: تقييم الإستثمارات يتم عن طريق تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وهذا المبدأ في بعض الأحيان لا يعطي القيمة الحقيقية لهذه الإستثمارات، وهناك حرية للمؤسسات لتقييم الإدخالات والإخراجات من المخزونات وإختيار الطريقة المناسبة لنوعية المخزون.

✓ من حيث الوثائق الختامية: إن أول انتقاد يمكن توجيهه للقوائم المالية الختامية المقترحة في المخطط المحاسبي المالي، هو كثرة هذه القوائم (17 جدول) وعدم تلاؤمها مع نوع وحجم المؤسسات، فكيف يمكن لمؤسسة صغيرة الحجم أن تقدم نفس الوثائق مع المؤسسات الكبيرة، ولهذا كان من الممكن للمخطط أن يكيف هذه القوائم حسب نوع وحجم المؤسسات أي كل نوع من المؤسسات يخصص له قوائم مالية خاص به.[2]

---

[1]. بلهوان زكريا، هميسي تيم، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة الإقتصادية**،في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، شهادة ماستر، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص: 15.

[2]. ميداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 150.

المبحث الثالث: تقديم النظام المحاسبي الماليSCF

وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث تناول النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال أبعاده النظرية والتطبيقية بدأ بإطاره المفاهيمي ومرورا بقواعد التقييم وتسجيل المحاسبي وانتهاء بالتنظيم المحاسبة وحسابات المجمعة والمدمجة والقوائم المالية ومدونة الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: دوافع تبني النظام المحاسبي الماليSCF

أولا: من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات السوق: إن المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات وذلك يتم تسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الإقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة ليتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة ومصالح الضرائب من جهة أخرى، لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير القوائم المالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرظين على وجه الخصوص بحيث يهتم المستثمرين بشراء الأسهم والمقرضين بإقراض الأموال، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في الشراكة مع المؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو يؤخر للمعايير المحاسبية الدولية.

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري وأن يتماشى مع متطلبات السوق، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلية بين هذه القوائم ويسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم.

ثانيا: من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية: إن المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الإقتصاد المخطط ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية، أما بعد التحولات العميقة، التي عرفتها الجزائر وذلك بتحولها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر[1].

فأمام كل هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، يسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

فالتفتح الإقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة وموثوقة وموحدة ومعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الإقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الجنسيات[2].

كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد كإستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الإنظمام إلى المنظمة العالمية لتجارة[3].

---

[1]. Saheb Bachaga, **pour un référentiel comptable algéienqui répond aux exigences de L'économie de marcher**, Dar el- hoda, Alger, 2003, p: 7.

[2]. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، جانفي2010، ص: 11.

[3]. ميداني بن بلغيث، **تسيير الانتقال نحو NSCF**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الولي الأول لكلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17، 18 جانفي 2010، ص: 2.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي .

عرف القانون رقم 11/07الصادر بتاريخ 25نوفمبر2007 المتعلق النظام المحاسبي في المادة03منه، وعرفه في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها،وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

وعرف كذلك "وهو نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[2]

وعرف أيضا "المحاسبة المالية نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف(جداول مالية)تعكس الصور الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية".

وأيضا فإن النظام المحاسبي المالي في الجزائر ينطبق مع النظام المحاسبي خارج الجزائر كما هو خاضع إلى أنظمة عالمية.[3]

ثانيا: مجال وتطبيق النظام المحاسبي المالي: كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك المحاسبة المالية، يمكن أن يكون خاضع للقانون التجاري أو يمثل التعاونيات ومختلف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المنتجة للسلع والخدمات التجارية أو غير التجارية، ويكون استعمال المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي المالي من طرف:[4]

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- ✓ التعاونيات.
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون أو الخدمات التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- ✓ وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- ✓ كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثالثا: أهداف النظام المحاسبي المالي: وتبرز أهم الأهداف فيما يلي:[5]

- ✓ توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.
- ✓ إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة.

---

[1].الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74الصادرة في 25نوفمبر 2007، الجزائر، ص: 03 .

[2]. شعيب شنوف، مرجع سابق، ص: 26.

[3].لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية "سير الحسابات وتطبيقاتها"**، الجزائر، Pages Bleues، 2012، ص: 12.

[4]. الجريدة الرسمية العدد 74، مرجع سابق، ص ص: 5/4.

[5]. بربري محمد أمين، بكيحل عبد القادر، مداخلة بعنوان: **تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك النظام الجبائي**، الملتقى الوطني حول: واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي: يومي 05-06ماي 2013، ص:3.

- ✓ جعل القوائم المالية للمؤسسات تمارس نفس النشاط أو في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة.
- ✓ عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية أي الأصول والخصوم، حسابات النتائج حالات تغير الخزينة، حالات تغير الأموال الخاصة، الملاحق.
- ✓ نشر معلومات وافية وصحيحة، موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، في فهم أفضل للمعلومات التي تشمل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.
- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.[1]
- ✓ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق المحاسبة المالية المبسطة.
- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في التقييم الأصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.
- ✓ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

المطلب الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من:

أولا: المبادئ العامة: هي المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية.

1: التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم ،والإيرادات والتكاليف[2]:

- ✓ تسجيل كل من عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات.
- ✓ يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع مدرجة في الحسابات.
- ✓ يتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب إستلامه في تاريخ إبرام المعاملة.
- ✓ يترتب عن الأعباء المبنية بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبل الاحتمال تكوين احتياطات، تحول الاحتياطات إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها.
- ✓ في حالة إفتراض حدث له علاقة سببية مباشرة ومرجعة مع وضعية مدونة عند تاريخ أقفال حسابات السنة المالية ،فإنه يتعين ربط الأعباء والمنتوجات المتعلقة بالحدث بالسنة المالية المقفلة.
- ✓ يسجل أي عبء في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم ،ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

---

[1]. نور الدين بعليش، **النظام المحاسبي في المؤسسات التأمين في ظل النظام المالي الجزائري**، شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010/ 2011، ص: 26.

[2]. مصطفي طويل، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF**، دار الحديث للكتاب، الجزائر، بدون سنة نشر، ص ص: 13/12.

2: التقييم وفق النظام المحاسبي المالي:يعتمد النظام المحاسبي المالي الجديد على مجموعة من الأسس العامة التي يؤخذ بها في عملية التقييم ومنها:[1]

- ✓ الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية.
- ✓ القيمة العادلة "القيمة السوقية" بالاعتماد على تقدير يقوم به أشخاص محترفون في المهنة، وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المقومة ثانية.
- ✓ القيمة المحققة "قيمة الإنجاز".
- ✓ القيمة المحينة "القيمة الحالية".
- ✓ تحدد القيمة العادلة للقيم الثابتة عادة بقيمتها في السوق.

مع الملاحظ أنه قد ينتج عن عملية إعادة التقييم، تغيرات في القيمة المحاسبية للأصل المادي المعني بالتقييم، وه\هـ النتيجة تقيد ضمن رؤوس الأموال الخاصة في حساب "فارق التقييم ح/ 150"، التثبيتات غير المادية والتي سبق تسجيلها بتكلفتها الأصلية يمكن أن يعاد تقييمها بنفس شروط التثبيتات المادية، إذا وجد سوق يمكن صعوبة وجود سوق خاص بالعديد من القيم المعنوية مثل الماركات التجارية.

- ✓ تقيم المخزونات بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب طبيعة المخزون، وفي حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد، يجب اعتماد على إحدى الطريقتين، إما طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا "FIFO".
- ✓ يتم تقيم مختلف الإيرادات المتأتية من مبيعات البضائع أو المنتجات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة بالعادلة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

ثانيا: قواعد خاصة بالتقييم المحاسبي

ويمكن إدراجها في النقاط التالية:

1:التثبيتات العينية والمعنوية[2]:

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 مدة السنة المالية.

التثبيت المعنوي: هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية.

طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل.

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

تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

---

[1]. سعودي بلقاسم وسعودي عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 08.

[2]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، مؤرخ في 26يوليو2008، العدد 19الصادره في 25مارس 2009، ص: 08.

✓ تدريج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة ،والأعباء المباشرة الأخرى.

✓ تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل.

2. الأصول الثابتة المالية (غير جارية): تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، وتتكون من العناصر التالية:

✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيد النشاط الكيان.

✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر.

✓ السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الإحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها.

✓ القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير: حقوق الزبائن، حقوق الاستغلال لأكثر 12 شهرا أو القروض التي يزيد على 12شهرا والمقدمة لأطراف أخر.[1]

3.الإهتلاكات: هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان لنفسه.[2]

4.**المخزونات**: إن عملية تقييم المخزونات تتم بعدة طرائق وحسب المعايير المحاسبية الدولية فإنه لا يفضل إستعمال طريقة الواردة آخر الصادر أولا(DEPS-Lifo) بحيث تم إلغاء هذه الطريقة سنة2003 وتم إعتماد طريقة الوارد أولا الصادر أولا (peps-Fifo) وكذلك طريقة التكلفة المتوسطة المرجعة.[3]

5. الإعانات:تسجل الإعانات في الحسابات كمنتوج في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك تكون الكلفة هي الإهتلاك، وهذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتوجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب، وفي عرض الميزانية تشكل للإعلانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة.[4]

6.**مؤونات الأعباء والخسائر**:مؤونات الأعباء هي خصوم (ديون)يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في حال تحققت الشروط التالية مجتمعة:

✓ عندما يكون للمؤسسة إلتزام راهن (قانوني أو ضمني)ناتج عن حادث مضى.

✓ عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد تعتبر ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.

✓ عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه.[5]

---

[1].بلعروسي أحمد التجاني، **النظام المحاسبي المالي**، 2009، دار هومة، الجزائر، 2010، ص: 62 .

[2].الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19الصادرة في 25مارس 2009، مرجع سابق، ص ص:(9/8)

[3].شعيب شنوف، مرجع سابق، ص: 110.

[4]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة، نظام المحاسبي المالي، م و ص م،الجزائر، 2009، ص: 63

[5].لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية "سير حسابات وتطبيقاتها"**، رجع سابق، ص: 100.

7. قروض والخصوم المالية الأخرى: يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. [1]

8. تقييم الأعباء والنواتج المالية[2]: تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبع الانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها ،والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط نقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل؛

في حين أن الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع.

المطلب الرابع: مكونات النظام المحاسبي المالي

ويتكون النظام المحاسبي المالي من:

أولا: تنظيم المحاسبة: النظام المحاسبي المالي لم يأتي بمبادئ وطرائق محاسبية جديدة وإنما بمنهجية تجعل المحاسبة أكثر تنظيما عما كانت عليه في الماضي وكذا تشغيل النظام المحاسبي بطريقة فعالة، حتى يمكن إنتاج قوائم مالية وفق معايير المحاسبية الدولية.

1. مصداقية المحاسبة مبنية على التنظيم المحكم والرقابة الفعالة: لتحقيق الأهداف المرجوة من المحاسبة والتي تم التطرق إليها سالفا، وفي إطار مبدأ والحذرة لابد أن تلبي المحاسبة إلتزام الدقة والمصداقية والشفافية أثناء المسك، وعند إجراء الرقابة وعند تقديم القوائم، وكذا تبليغ المعلومة المعالجة، كما يجب الإشارة إلى العملة المستعملة وعملية التقريب في الوثائق التي تشكل القوائم المالية، فالمؤسسة تحدد تحت مسؤوليتها الإجراءات الضرورية التي تجعل موقع التنفيذ لنظام المحاسبي المالي يسمح لها من إجراء الرقابة الداخلية والخارجية،

كذلك من أجل ضمان فهم ومراقبة نظام معالجة المعلومة المحاسبية لابد من وجود نظام توثيق فعال يصف الإجراءات والتنظيم المحاسبي، فالأصول والخصوم الوحدة يجب أن يخضعوا مرة على أقل سنويا لعملية الجرد العيني والكمي والقيمي، انطلاقا من الرقابة المادية والإحصائية للوثائق الثبوتية.

2. مصداقية المحاسبة تتطلب منع التغيرات في التسجيلات: طبعا القيود المحاسبية تتم وفقا لطريقة القيد المزدوج، وأي تسجيل يبين أصل ومحتوى وتحميل كل معلومة، كما يحتوي أيضا على مرجع الوثيقة التبريرية التي تسنده، فكل القيود المحاسبية يجب أن تسند بالوثائق المبررة، التي تتطلب تنظيما يمكن الرجوع إليها بكل سهولة، وربطها بالقيد المناسب وهذه الإجراءات طبعا تجعل القيود المحاسبية خالية من كل تغير في محتواها، كما أن تثبيت التسلسل التاريخي يضمن عدم مس التسجيلات التاريخية.

3. الإثبات والاحتفاظ بالوثائق المحاسبية:الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية تؤرخ وتعد على أوراق تكون كل ركيزة تمكن من الاحتفاظ والرجوع إليها وقت الحاجة، فالعمليات التي تكون من نفس الطبيعة، وتتحقق في نفس الموقع خلال نفس

[1]. المرجع أعلاه، ، ص: 107.

[2].مصطفى طويل، مرجع سابق، ص:33

اليوم سمكن تجميعها في نفس الوثيقة الثبوتية، الدفاتر المحاسبية والوثائق الموجودة لدى الوحدة يحتفظ بها لمدة يحددها التشريع الوطني.[1]

ثانيا: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات آخرة، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات، يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد.

يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.[2]

ثالثا: الكشوف المالية: كل كيان يقع ضمن نطاق تطبيق هذه اللائحة "النظام المحاسبي" يتولى سنويا إعداد القوائم المالية، القوائم المالية الخاصة بالوحدات غير الصغيرة تشمل على:[3]

- ✓ الميزانية.
- ✓ جدول حسابات النتائج.
- ✓ جدول سيولة الخزينة.
- ✓ جدول تغير الأموال الخاصة.
- ✓ ملحق تحديد القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتقديم معلومات إضافية تخص الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- ✓ تنتج الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

رابعا: مدونة الحسابات: إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي:[4]

- ✓ الصنف الأول: حسابات رأس المال.
- ✓ الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة.
- ✓ الصنف الثالث: حسابات المخزونات، النشاط الجاري.
- ✓ الصنف الرابع: حسابات الغير.
- ✓ الصنف الخامس: حسابات مالية.
- ✓ الصنف السادس: حسابات الأعباء.
- ✓ الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

أما الأصناف8، 0و9، يمكن للمؤسسات استعمالها تجربة في التسيير من خلال المحاسبة التحليلية، وفيما يلي عرض التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي التي يمكن ملاحظتها: [5]

---

[1]. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية**، في علوم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة العقيد لخضر، باتنة، 2009/2008، ص: 61.

[2]. مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، الطبعة الأولى، مطبعة المزوار، الجزائر، 2008، ص: 73.

[3].الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص:22.

[4]. لجنة المنشورات الصفحات الزرقاء العالمية، **النظام المحاسبي المالي scf**، Pages Bleues، 2010، الجزائر، ص: 101.

[5]. القرار الوزاري، المؤرخ في 26 يوليو2008، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص: 44.

- ✓ إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات: الأموال الخاصة والديون تسجيلات في الصنف الأول، حيث تسجل الأموال الخاصة في حـ/10و حـ/11 وما يتفرع عنها أما القروض طويلة الأول تسجل في حـ/16 وحـ/17 وما يتفرعنها.
- ✓ إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى القيم المعنوية وقيم مادية وذلك كما يلي: قيم معنوية، قيم مادية، أصول ثابتة تحت الامتياز، قيم ثابتة جارية، أسهم وحقوق، أسهم مالية أخرى.
- ✓ تسجل الموردين والزبائن في حسابات الغير، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق، حيث كانت تسجل الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع.
- ✓ أما النقديات فتسجل في حسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.
- ✓ تصنيف الأعباء حسب طبيعتها فقط للمخطط المحاسبي السابق.
- ✓ تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية، وإضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات لماله من أهميته، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.
- ✓ تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج في المخطط.

المبحث الرابع: الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه

يعتبر تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي خطوة هامة وكبيرة لتوافق الممارسات المحاسبية وتوحيدها في الجزائر إنطلاقا من توجيهات المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية، لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى:

- ✓ مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ الجديد في النظام المحاسبي المالي.
- ✓ تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية

وهي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: يوضح المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية

من حيث المجال التطبيق

	معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
مجال التطبيق	إجبارية على كل الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الأخرى فخي مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير محاسبة الدولية.	إجبارية على كل الشركات ذات الشكل القانوني "مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاوينات.

من حيث مستخدمي المعلومات المحاسبية

	معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
مستخدمي المعلومات المحاسبية	ـ المستثمرين. ـ الموظفون وممثلوهم. ـ المقرضون. ـ الموردون وبقية الدائنون. ـ الزبائن. ـ الدول وممثلو الحكومات. ـ الأفراد.	لم يحدد الإطار التصوري الفئات المستخدمة للمعلومة.

من حيث الفرضيات والمبادئ المحاسبية

	معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
الفرضيات المحاسبية	ـ محاسبة الالتزام. ـ استمرارية النشاط.	ـ محاسبة الالتزام. ـ استمرارية النشاط.

المبادئ المحاسبية	ـ مبدأ التكلفة التاريخية. ـ الاستمرارية. ـ مبدأ الدورة المحاسبية. ـ مبدأ مقابلة الأعباء بالإيراد. ـ مبدأ الموضوعية. ـ مبدأ الحيطة والحذر. ـ الإفصاح. ـ الأهمية النسبية. ـ أولوية المضمون على الشكل.	ـ التكلفة التاريخية. ـ استمرارية استغلال. ـ قابلية التفهم. ـ الدلالة. ـ المصداقية. ـ قابلية المقارنة. ـ الأهمية النسبية. ـ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

	معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	ـ قابلية المقارنة. ـ سهولة الفهم. ـ الملائمة. ـ الموثوقية.	ـ قابلية المقارنة. ـ سهولة الفهم. ـ الدلالة. ـ المصداقية.

من حيث القوائم المالية

	معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
القوائم المالية	القوائم المالية: ـ قائمة المركز المالي. ـ قائمة الدخل. ـ قائمة التدفقات النقدية. ـ قائمة التغيرات في حقوق الملكية. ـ الملاحق.	الكشوف المالية: ـ الميزانية الختامية. ـ جدول حسابات النتائج. ـ جدول تدفقات الخزينة. ـ جدول تغير في حقوق الملكية. ـ الملاحق.

من حيث تعريف القوائم المالية

	معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
الأصول	مورد تحت رقابة المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية تحقق المؤسسة من ورائه إقتصادية	الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع

	مستقبلية.	إقتصادية.
الخصوم	إلتزام حالي من المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية والتخلص منه يتم بخروج موارد إقتصادية.	إلتزام راهن للكيان ناتج عن أحداث ماضية والتي يتمثل إنقضاؤها يتم بخروج موارد إقتصادية.
الإيرادات	تزايد المنافع الإقتصادية خلال الفترة في شكل زيادات الأصول أو نقصان الخصوم مما ينشأ عنها زيادة في رأس المال.	هي المزايا الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الخصوم.
الأعباء	هي نقصان في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل إستنفاد أصول أو تحمل خصوم والتي ينشأ عنها نقصان في الأموال الخاصة.	هي تناقص المزايا الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم.
النتيجة	هي الفرق بين الإيرادات والأعباء، الربح تمثل زيادة في رأس المال، وخسارة تمثل نقصان.	هي الفرق بين الإيرادات والأعباء، الربح تمثل زيادة في رأس المال، وخسارة تمثل نقصان.

من حيث قواعد الاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية

	معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
قواعد الاعتراف لعناصر القوائم المالية	ـ احتمال ميزة خروج أو دخول التدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالعنصر موضوع الإدراج. ـ للعنصر تكلفة يمكن قياسها بوضوح ومصداقية.	ـ يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أيه منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان. ـ للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة سابقة.
القياس لعناصر القوائم المالية	ـ التقييم بالتكلفة التاريخية. ـ التقييم بالتكلفة الحالية. ـ التقييم بالتكلفة القابلة للتحقق.	ـ التقييم بالتكلفة التاريخية. ـ التقييم بالتكلفة الحقيقية. ـ التقييم بالتكلفة الإنجاز. ـ التقييم بالقيمة المحينة.

المصدر: هوام جمعة، لعشوري نوال، مداخلة بعنوان مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع المعايير المحاسبية الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، يومي 17. 18 ماي 2013، ص 19ـ25.

المطلب الثاني: الجديد في النظام المحاسبي المالي

وهناك العديد من التغيرات الجديدة ظهرت في النظام المحاسبي المالي، وهذا ما سنتطرق له في ما يلي:

أولا: بعض العناصر الجديدة

رغم ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية، ولكنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه الدولية للمحاسبة من جهة أخرى، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة في النقاط التالية:

✓ **العقود طويلة الأجل**: تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلع أو خدمة "خدمات" تقع تواريخ إنطلاقها والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود البناء وعقود إصلاح حالة أصول أو بيئة وعقود تقديم خدمات.

وتدرج في حسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الإنجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية "أي نسبة الإنجاز"، وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS11) المتعلق بعقود الإنشاء.

✓ **الضرائب المؤجلة**: وهي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع "ضريبة مؤجلة خصوم" أو قابل للتحصيل، "ضريبة مؤجلة أصول" خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج.

✓ **الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة**: ويقصد بها تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وكل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج "أو الشركة الأم" أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته، وهناك اندماج الكيانات المشاركة، حيث يمارس الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، والنفوذ الملحوظ تكون فيه الحيازة تمثل 20%أو أكثر من حقوق التصويت، ويكون التمثيل في الأجهزة المسيرة والمشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية والمعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة.[1]

✓ **عقود الإيجار**: يعرف عقد الإيجار على أنه اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة. ويمكن التميز بين عقد إيجار تمويلي وعقد إيجار بسيط(تشغيلي):

– عقد إيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

– عقد الإيجار البسيط كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل.ولا تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر.[2]

---

[1]. ضيف محمد الهادي وآخرون، مقارنة **النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/ IFRS قياس وتقييم لبنود القوائم المالية**. مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/ IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة البليدة، الجزائر يومي 13- 14 ديسمبر 2011، ص: 17.

[2]. عبد الرزاق بخلف ، رابح بخلف، مداخلة بعنوان: **المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي** ، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبي الدولية ، جامعة البليدة ، ص: 6.

ثانيا: الجديد في القياس والتقييم المحاسبي

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي إعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم إعتماد في بعض الحالات تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها:

- ✓ **القيمة الحقيقية:**

وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية "التامة".

- ✓ **القيمة الإنجاز الصافية:**

وتعرف بصافي القيمة القابلة لتحقق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع.

- ✓ **القيمة المحينة:**

وهي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط[1]، مما سبق نجد أن أهمية الكبيرة للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، يتجسد في التوجه نحو مسايرة الإقتصاد الوطني مع الإقتصادالعالمي وخاصة الممارسات المحاسبية، حيث تم وضع إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة في هيكلة هذا النظام.[2]

المطلب الثالث: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن أهم التحديات التي تواجهها المؤسسة الجزائرية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي تكمن أساسا في نقطتين هما:

أولا: نظام المعلومات

يجب على المؤسسات الوطنية أن تقوم بتغيير جذري لنظامها المعلوماتي أو تكييفه مع قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد، وعليه يجب أن:

- ✓ تجري تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد في عناصر التقارير المالية.
- ✓ إعادة النظر في الوظائف المحاسبية.
- ✓ تغيير البرامج المحاسبية.

ثانيا: الاتصالات المالية:

يجب على المؤسسات الوطنية إعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال المتطلبات الجديدة التي أدخلتها معايير المحاسبة الدولية وهذا من خلال:

- ✓ نموذج القوائم المالية الختامية.
- ✓ المعلومات القطاعية.
- ✓ نوعية المعلومات الواجب تقديمها في الملاحق.

---

[1]. شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سابق، ص: 45.

[2]. ، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.، مرجع سابق، ص :30.

- ✓ تحسين زمن إعداد البيانات المالية.
- ✓ تصميم الأنظمة وتسييرها بما يتأقلم مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد.[1]

المطلب الرابع: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تتمثل صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في ما يلي:[2]

- ✓ بمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.
- ✓ التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- ✓ يتعلق بالإعلان أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي يسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.
- ✓ يتعلق بالكيانات الصغيرة ويتخلص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.
- ✓ تلافي بعض النقائص والثغرات التي خلفها النظام المحاسبي المالي الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق.
- ✓ محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

---

[1]. محمد فيصل مايده، **أثر الإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد على مدونة الحسابات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، شهادة ماجستير، في العلوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، المركز الجامعي بالوادي، 2010/ 2011، ص:142/141.

[2]. كمال رزيق وآخرون، مداخلة بعنوان، النظام **المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13ـ 14 ديسمبر 2011، ص: 08.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين إن عملية تبني النظام المحاسبي في الجزائر جاءت نتيجة عدة عوامل أهمها ضرورة مسايرة العولمة الإقتصادية والمالية، ومن أوجه قصور المخطط المحاسبي الوطني، فتم إعداد النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية حيث تبني الجزائر لهذه المعايير يعتبر خطوة هامة وعملاقة للتكييف مع متطلبات الإقتصادية والمالية الجديدة، وهذت ما يؤدي إلى تطوير الممارسات المحاسبية، وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، وهو ما ينعكس إيجابيا عل الممارسات المحاسبية، فهو يعبر أيضا عن قمة النضوج القانوني للمعالجة المحاسبية في الجزائر ومع دخوله حيز التنفيذ في 01 جانفي 2010 أصبح تأهيله يفرض نفسه من أجل تحسين العمل المحاسبي، وليس مجرد تحويل أرقام حسابات من المخطط قديم إلى أرقام حسابات ضمن الجديد وإنما محاولة تطبيق المعايير التي جاء بها وفقا لخصوصيات البيئة وواقع الإقتصاد الجزائري.

وفي الأخير بما أن محتوى هذا النظام المحاسبي المالي هو ثمين وعامل الوقت هو كفيل بالحكم على مدى جدارته ونجاعته، كما يهدف إلى تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية ومحاسبية أكثر شفافية والتي تعمل المحاسبة التحليلية على تنظيمها وترتيبها،كما سنتطرق لها في الفصل الموالي.

الملحق رقم (01): إستمارة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي.

إستمارة إستبيان في إطار تحديد مذكرة ماستر

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي بعنوان: "**مدى أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية**".

يسعدنا سيدي، سيدتي إختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع كأكاديميين ومهنيين حول موقفكم من تطبيق نظام المحاسبي في الجزائر على نظام المحاسبة التحليلية، قناعة منا وكونكم ستتولون كل الإهتمام لهذه الأسئلة.

ومع شكرنا المسبق نتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتقبلوا فائق التقدير والإحترام.

الباحثة: حنان بوهني

2014 / 2013

1: المعلومات العامة عن عينة الدراسة:

يرجي وضع علامة ×في الخانة المناسبة:

الجنس: ذكر: ☐ أنثى: ☐

العمر:

أقل من 30 سنة: ☐ من 30 إلى40 سنة: ☐ من 40 إلى 50سنة: ☐ أكثر من 50 سنة: ☐

الوظيفة:

أستاذ محاسبة: ☐ محافظ حسابات: ☐ خبير محاسب: ☐ محاسب معتمد: ☐

المؤهل العلمي:

دبلوم: ☐ ليسانس: ☐ ماجستير: ☐ دكتوراه: ☐

طبيعة المؤسسة: عامة: ☐ خاصة: ☐ مختلطة: ☐

2: الفرضيات:

أولا: محور خاص بالمعايير المحاسبة الدولية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
هل ترى أن تطبيق والإعتماد على المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر قد يكون إيجابي للممارسة المحاسبية.					
بيئة المؤسسة الإقتصادية في الجزائر تساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.					
تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي.					
إن إعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤثر تأثيرا إيجابيا على عملية إعداد وعرض القوائم المالية في المؤسسة.					
التغيرات الإقتصادية الجديدة في الجزائر جاءت سببا لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية.					

ثانيا: محور خاص بالنظام المحاسبي الماليSCF

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
جاء النظام المحاسبي المالي بكونه يستند إلى مبادئ وقواعد المعايير المحاسبة الدولية					
إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يتضمن زيادة في شفافية الحسابات وتقييمها وإعداد القوائم المالية.					
النظام المحاسبي المالي مناسب للبيئة الإقتصادية والمالية الجزائرية.					
الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري يساهم بالتنظيم الجيد لمهنة المحاسبة.					
القوائم المالية تعبر على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة للنظام المحاسبي المالي SCF					
النظام المحاسبي المالي يؤثر على مختلف الأنظمة الموجودة في المؤسسة.					

ثالثا: محور خاص بنظام المحاسبة التحليلية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
إن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية.					
لا يوفر المخطط المحاسبي الوطني المعلومات بشكل جيد التي تسمح لنظام المحاسبة التحليلية تساهم في إتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة.					
إن غياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر يشكل صعوبات في تقييم بعض عناصر الأصول كالمنتجات.					
حسب المخطط المحاسبي الوطني يقوم بدور فعال في ضبط ورقابة عناصر التكاليف.					
يوجد إهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية بنظام المحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.					
تقوم المؤسسات الجزائرية بتكوين وتأطير المحاسبيين في مجال المحاسبة التحليلية بعد تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.					

رابعا: محور خاص بالآثار المتوقع حدوثها من تطبيق نظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الطرق التي إعتمدها النظام المحاسبي المالي في تقييم المخزونات تساهم بدور فعال في تقييم المخزونات.					
طريقة تكلفة الوسطية المرجحة أفضل طريقة لتقييم المخزون.					
التخطيط والتنظيم المحكم والجيد يضمن سير حسن لعملية التخزين، كما له أهمية كبيرة على الإنتاج وعلى الإمكانيات المادية والمشتري والموردين والكمية والجودة والوقت.					
القيمة العادلة أفضل استخداما وتطورا من طريقة التكلفة التاريخية في التقييم.					
القيمة العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.					
القيمة العادلة أداة قياس وتساهم في تحديد سعر التكلفة بشكل دقيق.					
القيمة العادلة أكثر ملائمة للمعلومات المحاسبية والمالية مقارنة بأساس التكلفة التاريخية عند اختيار أسلوب القياس.					
القيمة العادلة أساسا ومقياسا هاما للاعتراف والقياس عن المعالجة المحاسبية والعمليات المالية.					
جدول حساب النتائج حسب الوظيفة جاء نتيجة لإحتياجات و خصوصيات المؤسسة.					
جدول حساب النتائج حسب الوظيفة يساعد في التمييز بين مختلف التكاليف.					
جدول حساب النتائج حسب الوظيفة جاء لتلبية للمتطلبات نظام المحاسبة التحليلية.					
إن نجاح طرق المحاسبة التحليلية من خلال تحديد سعر التكلفة.					
الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هي المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف الغير مباشرة وكيفية التوزيع.					

الملحق رقم (02): نتائج الإحصائية لأفراد عينة الدراسة بإستخدام SPSS

A1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	34	85.0	85.0	85.0
	2.00	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

A2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
1Valide	1.00	10	25.0	25.0	25.0
	2.00	17	42.5	42.5	67.5
	3.00	6	15.0	15.0	82.5
	4.00	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

A3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	14	35.0	35.0	35.0
	2.00	13	32.5	32.5	67.5
	3.00	5	12.5	12.5	80.0
	4.00	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

A4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	4	10.0	10.0	10.0
	2.00	10	25.0	25.0	35.0
	3.00	17	42.5	42.5	77.5
	4.00	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

A5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	17	42.5	42.5	42.5
	2.00	14	35.0	35.0	77.5
	3.00	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

TOTAL:A

		41 الجنس	42 العمر	A3 الوظيفة	A4 المؤهل	A5 المؤسسة
N	Valide	40	40	40	40	40
	Manqua nte	0	0	0	0	
Moyenne		1.1500	2.2500	2.1750	2.7750	1.8000
Ecart-type		.36162	1.03155	1.12973	.91952	.79097

b1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	3.00	5	12.5	12.5	12.5
	4.00	28	70.0	70.0	82.5
	5.00	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	5	12.5	12.5	12.5
	2.00	14	35.0	35.0	47.5
	3.00	15	37.5	37.5	85.0
	4.00	4	10.0	10.0	95.0
	5.00	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	1	2.5	2.5	2.5
	2.00	1	2.5	2.5	5.0
	3.00	2	5.0	5.0	10.0
	4.00	27	67.5	67.5	77.5
	5.00	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	1	2.5	2.5	2.5
	3.00	3	7.5	7.5	10.0
	4.00	23	57.5	57.5	67.5
	5.00	13	32.5	32.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	4	10.0	10.0	10.0
	3.00	7	17.5	17.5	27.5
	4.00	23	57.5	57.5	85.0
	5.00	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

TOTAL: b

		b1	b2	b3	b4	b5
N	Valide	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne		4.0500	2.6000	4.0500	4.2000	3.7750
Ecart-type		.55238	1.00766	.78283	.68687	.83166

c1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	1	2.5	2.5	2.5
	3.00	3	7.5	7.5	10.0
	4.00	28	70.0	70.0	80.0
	5.00	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3.00	1	2.5	2.5	2.5
	4.00	22	55.0	55.0	57.5
	5.00	17	42.5	42.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	9	22.5	22.5	22.5
	3.00	14	35.0	35.0	57.5
	4.00	10	25.0	25.0	82.5
	5.00	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	2	5.0	5.0	5.0
	3.00	9	22.5	22.5	27.5
	4.00	17	42.5	42.5	70.0
	5.00	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	2	5.0	5.0	5.0
	3.00	4	10.0	10.0	15.0
	4.00	24	60.0	60.0	75.0
	5.00	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	1	2.5	2.5	2.5
	3.00	15	37.5	37.5	40.0
	4.00	17	42.5	42.5	82.5
	5.00	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

TOTAL: C

		c1	c2	c3	c4	c5
N	Valide	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	
Moyenne		4.0750	4.4000	3.3750	3.9750	4.0500
Ecart-type		.61550	.54538	1.03000	.86194	.74936

D1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	3.00	8	20.0	20.0	20.0
	4.00	24	60.0	60.0	80.0
	5.00	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

D2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	2.00	8	20.0	20.0	20.0
	3.00	14	35.0	35.0	55.0
	4.00	7	17.5	17.5	72.5
	5.00	11	27.5	27.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

D3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	2.00	1	2.5	2.5	2.5
	3.00	1	2.5	2.5	5.0
	4.00	23	57.5	57.5	62.5
	5.00	15	37.5	37.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

D4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	2.00	7	17.5	17.5	17.5
	3.00	5	12.5	12.5	30.0
	4.00	23	57.5	57.5	87.5
	5.00	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

D5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	1.00	2	5.0	5.0	5.0
	2.00	10	25.0	25.0	30.0
	3.00	7	17.5	17.5	47.5
	4.00	17	42.5	42.5	90.0
	5.00	4	10.0	10.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

D6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	1.00	5	12.5	12.5	12.5
	2.00	1	2.5	2.5	15.0
	3.00	11	27.5	27.5	42.5
	4.00	14	35.0	35.0	77.5
	5.00	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

TOTAL: D

		d1	d2	d3	d4	d5	d6
N	Valide	40	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4.0000	3.5250	4.3000	3.6500	3.2750	3.5250
Ecart-type		.64051	1.10911	.64847	.92126	1.10911	1.24009

E1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	2.00	3	7.5	7.5	7.5
	3.00	4	10.0	10.0	17.5
	4.00	27	67.5	67.5	85.0
	5.00	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	2.00	4	10.0	10.0	10.0
	3.00	6	15.0	15.0	25.0
	4.00	23	57.5	57.5	82.5
	5.00	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	3.00	10	25.0	25.0	25.0
	4.00	21	52.5	52.5	77.5
	5.00	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	1.00	2	5.0	5.0	5.0
	2.00	1	2.5	2.5	7.5
	3.00	18	45.0	45.0	52.5
	4.00	13	32.5	32.5	85.0
	5.00	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	3.00	9	22.5	22.5	22.5
	4.00	22	55.0	55.0	77.5
	5.00	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	2.00	3	7.5	7.5	7.5
	3.00	1	2.5	2.5	10.0
	4.00	27	67.5	67.5	77.5
	5.00	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	2.00	3	7.5	7.5	7.5
	3.00	2	5.0	5.0	12.5
	4.00	21	52.5	52.5	65.0
	5.00	14	35.0	35.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	3.00	3	7.5	7.5	7.5
	4.00	20	50.0	50.0	57.5
	5.00	17	42.5	42.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	1.00	1	2.5	2.5	2.5
	2.00	4	10.0	10.0	12.5
	3.00	5	12.5	12.5	25.0
	4.00	18	45.0	45.0	70.0
	5.00	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	1.00	1	2.5	2.5	2.5
	2.00	3	7.5	7.5	10.0
	3.00	2	5.0	5.0	15.0
	4.00	23	57.5	57.5	72.5
	5.00	11	27.5	27.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	1.00	1	2.5	2.5	2.5
	2.00	5	12.5	12.5	15.0
	3.00	11	27.5	27.5	42.5
	4.00	16	40.0	40.0	82.5
	5.00	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	3.00	3	7.5	7.5	7.5
	4.00	20	50.0	50.0	57.5
	5.00	17	42.5	42.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

E13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	3.00	2	5.0	5.0	5.0
	4.00	16	40.0	40.0	45.0
	5.00	21	52.5	52.5	97.5
	41.00	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

TOTAL: E

		E1	E2	E3	E4	E5	E6
N	Valide	40	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3.9000	3.8250	3.9750	3.5000	4.0000	4.0500
Ecart-type		.74421	.84391	.69752	.96077	.67937	.74936

		E7	E8	E9	E10	E11	E12	E13
N	Valide	40	40	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4.1500	4.3500	3.9000	4.0000	3.5750	4.3500	5.4000
Ecart-type		.83359	.62224	1.03280	.93370	1.00989	.62224	5.80362

بعد انتهائنا من عرض وتقديم الجوانب النظرية والتطبيقية لموضوع الدراسة والتي حاولنا من خلالها إبراز مكانة ودور وأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبي الدولية على نظام المحاسبة التحليلية، بسبب التطور الاقتصاد الجزائري وتحوله إلى اقتصاد السوق والذي فتح مجال واسعا للاستثمار الأجنبي في مختلف المجالات فأصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يلبي احتياجات الأطراف الخارجية نظرا لكونه نموذجا محاسبيا أعد وفق متطلبات النهج الاشتراكي للدولة، وعليه استجابت الجزائر للمستجدات الدولية وقامت بإصلاحات جذرية على نظامها المحاسبي بتبنيها نظام محاسبي مالي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبية الدولية الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010م، هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، من حيث الإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، ومن المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، وهو ما ينعكس تأثيره على نظام المحاسبة التحليلية والمتمثلة أساسا في المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة.

من خلال دراستنا لنظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره على نظام المحاسبة التحليلية، تم توصل إلى بعض النتائج التي يمكن من خلالها اختيار صحة الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة، ومن ثم يمكن الإجابة على إشكالية الموضوع "ماهي الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية" ؟.

نتائج اختبار الفرضيات:

- ✓ أما بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي الدولية من شأنه التأثير على بيئة المؤسسة الاقتصادية والقانونية وعلى المؤسسة الجزائرية، ولقد تم إثباتها حيث وجدنا أن النظام المحاسبي من خلال تطبيقه للمبادئ والقواعد التي بها سوف يؤثر حتما على بيئة المؤسسة الاقتصادية والقانونية في الجزائر وذلك عن طريق تطبيقه لمبادئ وقواعد المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ أما بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على أن النظام المحاسبي المالي وحده غير قادر و غير كفيل بإقامة نظام المحاسب التحليلية، بإعتبار المحاسبة التحليلية قاعدة تزود المسير بالأساليب التي يستعملها لإنتاج معلومات تفيد المسير في اتخاذ القرارات لتسيير المؤسسة.
- ✓ أما بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على أن تعتبر التكاليف عنصرا أساسيا ومهما في أي مؤسسة اقتصادية ومهما في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها ومراقبتها بشكل دائم وبالتالي وجود نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ضروري يسمح بتحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة، ولقد تم إثباتها حيث وجدنا عند فحص التكاليف نلاحظ أن بعضها يرتبط بمنتجات معينة دون الأخرى والبعض منها ينفق في وقت واحد على كل المنتجات دون فرق، كما أنها بعضها يتغير بتغير مستوى النشاط، وتحديد هذه التكاليف بكل منتج على حدا، بغرض تحديد التكلفة النهائية لكل منتج وهذا الأمر يتطلب وجود نظام يطبق بطريقة علمية مدروسة وصحيحة وهو حتمية وجود نظام للمحاسبة التحليلية ضمن نظام يسمح لها بتحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة.
- ✓ أما بخصوص الفرضية الرابعة التي تنص على أن سوف يؤثر النظام المحاسبي المالي بسبب تطبيقه لمبادئ والقواعد المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية على تقييم المخزونات وأسلوب قياس القيمة العادلة، ولقد تم إثباتها حيث وجدنا هناك تأثير للنظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية بسبب تطبيقه لمبادئ وقواعد وأسس المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية ويقع تأثيره على تقييم المخزونات أي على طريقة التكلفة للوسطية المرجحة والوارد أولا صادر أولا

FIFO وإلغائه لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO بسبب عدم إعطائها تقييما حقيقيا ودقيقا للمخزونات ويؤثر أيضا على طرق حساب التكاليف في استخدام جدول حساب النتائج حسب الوظيفة ويؤثر أيضا على أسلوب قياس بالقيمة العادلة في حساب سعر التكلفة.

النتائج:

من خلال دراستنا لموضوع مدى أثر النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية، وما تطرقنا له في الشق النظري والدراسة الميدانية ومن خلال اختبار الفرضيات الموضوعة في بداية الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، والذي يأخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار التصوري والمبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل، والتقييم وقواعد المالية.
- ✓ إصلاح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية، لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي السياسي، الاجتماعي، والتي كان لها أثر بالغ على واقع المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ومحيطها الذي يعمل فيه.
- ✓ إن تطبيق النظام المحاسبي المالي جاء بمدونة حسابات ذات أرقام جديدة أي قسم المدونة إلى سبعة أصناف محاسبية حيث جمع الصنفين الرابع "الحقوق" والخامس "الديون" إلى صنف واحد وهو الصنف الرابع "حسابات الغير" وحذف الصنف الثامن "النتائج" ووضعه ضمن حسابات رؤوس الأموال تسمى الصنف الأول.
- ✓ الحاجة إلى تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية في الوقت الراهن يعود لدورها الهام ضمن أدوات مراقبة التسيير، فالمحاسبة التحليلية كونها نظام إعلامي وتسييري تعم على التأهيل الاقتصادي للمؤسسات خاصة في ظل الظروف اقتصاد السوق وصورة المنافسة الحديثة.
- ✓ تظهر أهمية المحاسبة التحليلية من خلال الطرق الموضوعة والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليليها، وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذ القرار، كما أنها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى بالمؤسسة.

التوصيات:

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن الوصول إلى مجموعة من النتائج فنقوم باقتراح التوصيات التالية:

- ✓ ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها.
- ✓ إن تطبيق المعايير يستوجب وجود بورصة أوراق مالية تشرف على عملية تطبيق هذه المعايير على الأقل على المؤسسات المنتمية للبورصة.
- ✓ يجب أن تخطى عملية انتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بأهمية بالغة حتى يكون تقييم المؤسسات العامة والخاصة وصحيحا، وتعود أهمية القصوى للمحاسبة التحليلية التي بدونها لا نصل إلى تقييم دقيق وصادق.
- ✓ إن تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات يمكن تجسيده ويبقى على مستخدمي هذه القوائم المالية بذل مجهود في فهمها وتحليليها واستخدامها.

- ✓ الهدف الجوهري للمؤسسة من اعتماد على نظام المحاسبة التحليلية هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها، خاصة تلك التي تتحدد أسعارها إداريا.
- ✓ إن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية، وكأداة تشجيع الأفراد على التعاون وتنسيق الجهود واحترام وتقدير المعلومات المحاسبية من خلال التعليم التكوين تحسينا لرصيدهم في هذا المجال وتجسيده في الميدان.

آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوع مدى أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية، حيث تناولنا فيه إبراز أهمية النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية والتي يمكن أن مكون موضوعا لأبحاث أخرى، وكذلك التطرق إلى الآثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية، وبهذا نأمل أن نكون قد نجحنا في انجاز عملنا ونسأل الله التوفيق والأجر.

الفصل الأول:

النظام المحاسبي المالي SCF

الفصل الثاني:

مدخل إلى المحاسبة التحليلية

فهرس المحتويات

المقدمة

الخاتمة

قائمة المراجع والمصادر

قائمة الأشكال البيانية

قائمة الملاحق

قائمة الإختصارات والرموز

قائمة الجداول

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

فهرس المحتويات

الإهداء
شكر وتقدير
ملخص
قائمة المحتويات
قائمة الجداول
قائمة الأشكال البيانية
قائمة الإختصارات والرموز
المقدمة .....أ.ب.ت.ث.ج.

الفصل أول: النظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد الفصل: 02
المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية 03
المطلب الأول: هيئة إعداد المعايير المحاسبية الدولية 03
أولا: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية 03
ثانيا: لجنة المعايير المحاسبية الدولية 04
ثالثا: مجلس المعايير المحاسبية الدولية 04
المطلب الثاني: التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية 05
أولا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية 05
ثانيا: أهمية ومزايا المعايير المحاسبية الدولي.....06
المطلب الثالث: لإجراءات وموقف بعض الدول من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية 07
أولا: لإجراءات وضع معايير المحاسبية الدولية 07
ثانيا: موقف بعض الدول من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية 08
المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني PCN.....10
المطلب الأول: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني 10
المطلب الثاني: بنية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي 11
أولا: دراسة الحسابات 11
ثانيا: القوائم المالية الختامية 11
المطلب الثالث: نقائص المخطط المحاسبي الوطني 12

المبحث الثالث: تقديم النظام المحاسبي المالي 14
المطلب أول: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي 14
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الماليSCF 15
أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي 15
ثانيا: مجال وتطبيق النظام المحاسبي المالي 15
ثالثا: أهداف النظام المحاسبي المالي 15
المطلب الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي 16
أولا: المبادئ العامة 16
ثانيا: قواعد خاصة بالتقييم المحاسبي 17
المطلب الرابع: مكونات النظام المحاسبي المالي 19
أولا: تنظيم المحاسبة 19
ثانيا: حسابات المجمعة وحسابات المدمجة 20
ثالثا: الكشوف المالية 20
رابعا: مدونة الحسابات 20
المبحث الرابع: الجديد في النظام المحاسبي وتحديات تطبيقه 22
المطلب أول: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية 22
المطلب الثاني: الجديد في النظام المحاسبي المالي 25
أولا: بعض العناصر الجديدة 25
ثانيا: الجديد في القياس والتقييم المحاسبي 26
المطلب الثالث: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي 26
أولا: نظام المعلومات 26
ثانيا: الإتصالات المالية 26
المطلب الرابع: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي 27
خلاصة الفصل: 28

الفصل الثاني: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

تمهيد الفصل:.....30
المبحث أول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية 31
المطلب الأول: تعريف المحاسبة المالية 31
المطلب الثاني: أهداف المحاسب المالية.....32
المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة المالية 32
المبحث الثاني: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.....34

المطلب الأول: نشأة وتعريف المحاسبة التحليلية 34
أولا: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية 34
ثانيا: تعريف المحاسبة التحليلية 34
المطلب الثاني: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية 35
أولا: وظائف المحاسبة التحليلية 35
ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية 36
المطلب الثالث: الإنتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية 37
المبحث الثالث: مدخل إلى التكاليف وسعر التكلفة 38
المطلب الأول: مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة 38
أولا: التكلفة 38
ثانيا: سعر التكلفة 39
المطلب الثاني: مكونات التكلفة وسعر التكلفة 39
أولا: مكونات التكلفة 39
ثانيا: مكونات سعر التكلفة 40
المطلب الثالث: تصنيف التكاليف 41
أولا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الانتاج).....41
ثانيا: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع).....41
ثالثا: تبويب التكاليف حسب عامل الزمن (التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية).....43
رابعا: تبويب عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المشروع (التكاليف الإنتاجية والتسويقية والإدارية).....43
خامس: تبويب التكاليف من وجهة نظرة الرقابة.....44
سادسا: تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية.....44
سابعا: تبويب التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية.....44
المبحث الرابع: عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية.....45
المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية: "طريقة الأقسام المتجانسة".....45
أولا: ظهور الطريفة التكلفة الكلية.....45
ثانيا. أهداف التكلفة الكلية.....45
ثالثا: الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية.....45
رابعا: تقييم طريقة التكلفة الكلية.....50
المطلب الثاني: الطرق الجزئية.....51
أولا: طريقة التحميل العقلاني.....51

ثانيا: طريقة التكلفة المتغيرة.....54
المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.....56
أولا: طريقة التكاليف المعيارية.....56
ثانيا: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).....60
المطلب الرابع: المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية.....62
أولا: أسباب عدم إستعمال محاسبة تكاليف في مؤسسة الجزائرية.....62
ثانيا: مخاطر عدم إستخدام محاسبة التكاليف في عملية التسيير في المؤسسات الجزائرية.....62
خلاصة الفصل:.....64

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

تمهيد الفصل: 66
المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية المتبناة في النظام المحاسبي المالي المتوقع تأثيرها على نظام المحاسبة التحليلية..67
المطلب الأول: عرض القوائم المالية المعيار رقم IAS 01.....67
المطلب الثاني: المخزونات معيار رقم IAS 02 69
المطلب الثالث: المعايير الخاصة بالقيمة العادلة 71
المبحث الثاني: عرض وتحليل الإستبيان 73
المطلب الأول: تصميم الإستبيان 73
المطلب الثاني: هيكل الاستبيان وعرض خصائص الديمغرافية للعينة.....74
المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان ومعالجة الفرضيات 82
المطلب الأول: تحليل نتائج الإستبيان 82
المطلب الثاني: معالجة الفرضيات 83
خلاصة الفصل: 92
الخاتمة 94
المصادر والمراجع 96
الملاحق .

❖ **تمهيد:**

تسعى الجزائر في الآونة الأخيرة إلى إجراء إصلاحات عميقة، ومن بينها تكييف المخطط المحاسبي الوطني المعمول به لفترات طويلة بمؤسساتها مع نظام محاسبي مالي يساير معايير المحاسبية الدولية تتضمن آليات تساعد على تفعيل مختلف المعاملات الدولية التي تعقدها الجزائر مع مختلف المؤسسات الأجنبية من جهة، ومن جهة أخرى إلى فك جزء كبير من الصعوبات الموجودة بالمخطط المحاسبي الوطني تجاه تطبيقه بالمؤسسات الوطنية، حيث أصبح العمل به لايساير معايير المحاسبية الدولية.

وفي الوقت الذي يعاني فيه المخطط المحاسبي قصورا في خدمة مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية من مقرضين ومستثمرين وغيرهم، تعد الجزائر من تلك الدول التي انخرطت في هذا المسار باعتمادها سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي ترمي إلى تبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع احتياجات والمتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية والمحاسبية الدولية، وتسعى على مواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية، ومستمد من المعايير المحاسبية الدولية محافظا على مدونة الحسابات التي يتضمنها مخطط محاسبي الوطني، وفق هيكلة جديدة ومحتوى مدعم وثري، ولمواكبة هذا التطور برزت الحاجة إلى وجود معايير محاسبية ذات الجودة العالية من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد، ولذلك قامت معظم المؤسسات بتكوين إطارات قصد التحضير والاستعداد للتطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي نظرا لطبيعة مكوناته المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتوقع أن يؤثر على مختلف الأنظمة الموجودة على مستوى المؤسسة.

وإن الظروف الإقتصادية الدولية الراهنة تفرض على جميع الدول لتكييف أنظمتها الإقتصادية مع النظام الاقتصادي لبلد ما، فهو أيضا معني المحاسبي العالمي الجديد فالنظام المحاسبي هو جزءا لا يتجزأ من النظام الاقتصادي لبلد ما، فهو أيضا معني بهذا التغيير وهذا التكييف لكي يتوافق مع المعايير والقواعد المحاسبية التي تنادي به الهيئات الدولية وعلى رأسها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، لهذا النظام الجديد يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية المعمول بها على نطاق واسع الآن يتطلب تكييف المؤسسات الوطنية أساليب التسيير لديها حتى يمكنها من تطبيقه، وهذا التكييف يتطلب الكثير من العمل والتكاليف للانتقال من المخطط إلى النظام المحاسبي المالي.

و للإهتمام بالمؤسسة الإقتصادية يعني العمل بالمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فرصة هامة وضرورية حيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة الركيزة الأساسية للإقتصاد، وهذا من خلال محاولة تكييفها وفقا للمتغيرات الحديثة والتحكم في تسييرها الداخلي، والتكييف مع محيطها الخارجي، بغرض تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري مع متطلبات الإقتصادية ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي في الميدان المحاسبي.

❖ **طرح الإشكالية**

تحتاج المؤسسة الإقتصادية إلى أساليب حديثة ويعد أسلوب المحاسبة التحليلية من أساليب الحديثة والهامة لسير المؤسسة، وذلك بغية تفعيل دورها في الاقتصاد بالإستفادة من مزايا معايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية بإعتبار أن المحاسبة التحليلية تعتبر نظام من هذه الأنظمة فيبقى الإشكال المطروح على النحو التالي:

ماهي الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات التالية:

- ✓ ما طبيعة النظام المحاسبي المالي ؟ وما هي الإستحداثات التي جاء بها مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني؟

- ✓ ما هي المتطلبات الضرورية للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؟
- ✓ ما هي أهداف نظام المحاسبة التحليلية؟
- ✓ هل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي الجديد سوف يؤثر على نظام المحاسبة التحليلية؟
- ✓ ماهي الأثار المرتقب حدوثها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

❖ **فرضيات البحث:**

✓ تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من شأنه التأثير على بيئة المؤسسة الإقتصادية والقانونية المؤسسة في الجزائر.

✓ تطبيق النظام المحاسبي المالي وحده غير كفيل بإقامة نظام المحاسبية التحليلية.

✓ تعتبر التكاليف عنصرا أساسيا ومهما في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها ومراقبتها بشكل دائم وبالتالي وجود نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ضروري يسمح بتحديد وحساب التكاليف وسعر التكلفة.

✓ سوف يؤثر النظام المحاسبي المالي بسبب تطبيقه لمبادئ والقواعد المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية على تقييم المخزونات وأسلوب قياس القيمة العادلة.

❖ **أهداف البحث:**

بإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث واختيار صحة الفرضيات المتبناة يسعى الطالب إلى تحقيق أهداف التالية:

✓ استعراض المخطط المحاسبي الوطني والمبادئ التي يقوم عليها ومحاولة تقييمه واستخراج نقائصه ومواطن قصور فيه.

التعرف على المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي وعلى أساليب المحاسبة التحليلية التي تعتبر نظام من هذه الأنظمة.

✓ إبراز ملامح النظام المحاسبي المالي بغرض الظروف التي جاء فيها هذا النظام ومدى تأثيره على نظام المحاسبة التحليلية.

✓ تسليط الضوء على نظام المحاسبة التحليلية ومعرفة مدى استعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا في ظل قرب الجزائر للإنظمام إلى منظمة العالمية للتجارة.

❖ **أهمية البحث:**

وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال:

✓ دراسة وتحليل النظام المحاسبي المالي الجديد بمختلف جوانبه، إبراز أهم التطورات وعلاقته بمعايير المحاسبية الدولية.

✓ اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على فهم وقراءة القوائم المالية.

✓ كما تمكن أهمية البحث في معالجة مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، فهو يحاول متطلبات التوافق من حيث التأهيل في الجامعات والمؤسسات العلمية ومتطلبات التطبيق من قبل المؤسسات ومكاتب المحاسبية والتدقيق.

❖ **حدود الدراسة:**

من أجل حصر إشكالية البحث وبلوغ الأهداف المرجوة من الدراسة، حددنا أبعاد هذه الدراسة، فهي تهتم بالنظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية، وكذلك التطرق إلى المحاسبة التحليلية وطرق حسابها، وبالإضافة إلى دراسة وتحليل الآثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية. وعمليا تشمل دراسة عينة بولاية الوادي للفترة الممتدة من بداية شهر أفريل إلى أواخر شهر ماي 2014.

❖ **صعوبات البحث:**

- ✓ صعوبة إيجاد المراجع المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي وقلتها.
- ✓ صعوبة ترجمة المراجع لما لها من أهمية بالغة في موضوع البحث.
- ✓ قلة الدراسات التي تدور حول الموضوع وخاصة في الجزائر.
- ✓ صعوبة إسترداد الإستمارات من قبل المستجوبين نظرا لتأخر في الإجابة.

❖ **أسباب اختيار البحث:**

لكل عمل وبحث عملي ممهداته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت عدة أسباب جعلتني أحتار هذا الموضوع وهي:

- ✓ محاولة إثراء الدراسة حول موضوع، وتوسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية.
- ✓ تتعلق بكون الموضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الإقتصادية والمهنية حاليا.
- ✓ تنوير ممتهني المحاسبة وإعطائهم فكرة عن مجموعة المبادئ والخصائص التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي.
- ✓ لأن تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة.

❖ **الدراسات السابقة:**

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الإطلاع على بعض دراسات سابقة والتي تتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد وبالمعايير المحاسبية الدولية أو نظام المحاسبة التحليلية والتي تم إعدادها في أطروحات الدكتوراه أو رسائل ماجستير، ومن بين هذه الدراسات:

- ✓ هلال درحمون، **المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار**، ويعتبر هذا البحث من الدراسات السابقة حول الموضوع، وهو عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة "2004 ـ 2005"، حيث تناول هذا البحث في هذه الدراسة التعرف على المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، ومختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف ودراسة بعض الأنظمة الحديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وبعدها دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها.
- ✓ ميداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، ويعتبر هذا البحث من الدراسات السابقة حول الموضوع، وهو عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004، حيث تناول هذا البحث في هذه الدراسة حول مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين والسبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر، مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية.

✓ نوال مرابطي، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير**، ، ويعتبر هذا البحث من الدراسات السابقة حول الموضوع، وهو عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2005، حيث تناول هذا البحث في هذه الدراسة ماهية المحاسبة التحليلية كنظام وكأداة في مراقبة تسيير المؤسسة والتعرف على كيفية أدائها وعلى طرق حساب التكاليف.

✓ صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، ويعتبر هذا البحث من الدراسات السابقة حول الموضوع، وهو عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير سنة "2009ـ 2010"، حيث تناول الباحث في هذه الدراسة ماهي آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر والتعرف على السبل الكفيلة بتفعيل وإنجاح عملية الانتقال من المخطط نحو النظام المحاسبي الجديد.

✓ أمال مهاوة، **إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMES**، ويعتبر هذا البحث من الدراسات الرائدة حول الموضوع، وهو عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة بكلية الحقوق والعلوم الإقتصادية بجامعة قاصدي مرباح ، ورقلة سنة "2010 ـ 2011" حيث تناول الباحث في هذه الدراسة إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وما جاء به المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف الاستفادة من هذه التجربة الدولية في إعداد نظم محاسبية تراعي الاحتياجات الخاصة بمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

❖ **منهج البحث:**

من خلال التساؤلات التي طرحناها وبغية إثبات صحة الفرضيات المتبنات، اعتمدنا في البحث أسلوبا وصفيا تحليليا في تناول المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد والمحاسبة التحليلية وتم استخدام أسلوب الإستبانة من أجل محاولة تحديد أثر نظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المحاسبة التحليلية.

❖ **وسائل جمع المعلومات:**

نعتمد في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات وهي تلك الأكثر شيوعاً، ونختصرها فيما يلي:

✓ المقابلة الشخصية للاستطلاع على رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع.

البحوث والدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع دون إغفال النقد كلما كان ذلك ممكناً.

✓ البيانات الممنوحة من طرف المصادر الرسمية لمعالجتها وعرضها بشكل يمكننا من الحصول على إستنتاجات لها علاقة مباشرة بالموضوع.

✓ البحث عبر شبكة الإنترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي تربطنا مباشرة بالموضوع.

✓ جمع المعلومات ميدانيا من خلال توزيع الاستبيان وتحليل نتائجه.

✓ استخدام البرنامج الاحصائي spss لتحليل الاستبيان الذي تم توزيعه.

❖ **هيكل البحث:**

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول وكل فصل مكون من أربعة مباحث وبإضافة إلى مقدمة وخاتمة تتضمن تلخيصا عام واختيار للفرضيات التي جاءت في المقدمة ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، وهذه الفصول كالآتي:

الفصل الأول "النظام المحاسبي المالي": تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول المعايير المحاسبة الدولية، تتمثل في هيئة إعداد المعايير المحاسبية الدولية وإبراز تعاريف للمعايير المحاسبية والإجراءات وموقف بعض الدول من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وأما في المبحث الثاني تحدثنا على الإطار القانوني ونقائص المخطط المحاسبي الوطني، وتطرقنا في المبحث الثالث إلى تقديم النظام المحاسبي المالي وأظهرنا فيه دوافع تبني و الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومكوناته، وفي المبحث الرابع تضمنا الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه.

الفصل الثاني "النظام المحاسبة التحليلية": تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، حيث تتمثل في إعطاء تعريفات للمحاسبة العامة ومحاسبة التحليلية ثم تطرقنا إلى إبراز مفاهيم التكلفة وسعر التكلفة وعرض أهم الطرق المحاسبة التحليلية.

الفصل الثالث " دراسة ميدانية": اهتم هذا الفصل بمعرفة آراء الأكاديميين ومهنيين المحاسبة فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي والآثار المتوقع حدوثها على نظام المحاسبة التحليلية وكذلك عرض وتحليل نتائج الاستبيان المتحصل عليها.

الملخص:

إن التطور الكبير الذي يشهده علم المحاسبة خاصة في ظل العولمة والتي تسير بخطى أكثر وحيث يتزايد النشاط المالي عبر الحدود والمواكبة هذا التطور برزت الحاجة إلى وجود معايير محاسبية ذات جودة عالية من خلال لإعداد النظام المحاسبي المالي، ولذلك قامت معظم المؤسسات بتكوين إطارات قصد التحضير والإستعداد للتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي نظرا لطبيعة مكوناته المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتوقع أن يؤثر على مختلف الأنظمة الموجودة على مستوى المؤسسة، وبإعتباره المحاسبة التحليلية تعتبر نظام من هذه الأنظمة، وبعد إستعراض وعرض المفاهيم النظرية للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي والمحاسبة التحليلية، جاءت دراسة العملية كمحاولة لتحديد أثر تطبيق نظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية وإستقصاء بإستخدام الإستبانة لمعرفة آراء الأكاديميين والمهنيين في المحاسبة، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أنها توجد آثار من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية.

كلمات المفتاح: المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي، المحاسبة التحليلية، طرق المحاسبة التحليلية.

Résumé:

Le grand développement de la comptabilité dans le contexte de la mondialisation et le rythme plus et avec un transfrontalière croissante de l'activité financière et un soutien, ce développement a émergé de la nécessité de normes comptables de haute qualité pour préparer le système de comptabilité financière et pour la plupart des entreprises de configurer les frames pour la préparation et la protection pour le système de comptabilité financière, en raison de la nature de ses composants issus de normes comptables internationales est susceptibles d'affecter les différents systèmes existant au niveau de l'entreprise Comptables Bank Muscat est un système de systèmes, et après un examen et des concepts théoriques des normes comptables internationales et comptabilité financière, comptabilité analytique, étude pratique pour déterminer l'impact du système de comptabilité financière sur un système de comptabilité analytique et enquête par sondage pour découvrir les points de vue d'universitaires et de professionnels en comptabilité, les résultats de cette étude a montré qu'il y a des effets de l'application du système de comptabilité financière sur un système de comptabilité analytique.

Mots clés: normes comptables internationales, comptabilité financière, comptabilité analytique, les méthodes de comptabilisation des coûts.

تمهيد الفصل:

كانت دراستنا لأثر تطبيق نظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية تقتصر على الجانب النظري ولذلك من خلال ما تطرقنا له في الفصلين السابقين, ولاكتمال ذلك لابد من وجود فصل تطبيقي, حيث قمنا بدراسة ميدانية عن طريق عرض وتحليل نتائج الاستبيان, حيث تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية, وتم بناؤها بالتسلسل وفقا للمراحل التي مر بها الباحث, بالتطرق إلى المعايير المتبناة في نظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية وإلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية ومن ثم معالجة وتحليل النتائج الاستبيان ذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي Statistical Package For Social Science (SPSS) ,وإستنادا على هذا التساؤل "ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية ؟" يمكن تقسيم هذا الفصل كالآتي:

- ✓ المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية المتبناة في النظام المحاسبي المالي المتوقع تأثيرها على نظام المحاسبة التحليلية.
- ✓ المبحث الثاني: عرض وتحليل الاستبيان.
- ✓ المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان ومعالجة الفرضيات.

المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية المتبناة في النظام المحاسبي المالي المتوقع تأثيرها على نظام المحاسبة التحليلية.

سندرس في هذا المبحث المعايير المحاسبية الدولية المتبناة من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية وهي معيار عرض القوائم المالية ومعيار المخزونات ومعايير الخاصة بالقيمة العادلة.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية المعيار رقم (IAS /01)[1]

أولا: تعريف القوائم المالية

البيانات المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأداؤها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية كما تبين البيانات المالية نتائج تولي الإدارة المصادر الموكلة إليها ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات معلومات حول ما يلي:

- ✓ موجودات المؤسسة.
- ✓ مطلوبات المؤسسة.
- ✓ حقوق المساهمين.
- ✓ دخل ومصروفات المؤسسة بما في ذلك الأرباح والخسائر.
- ✓ التدفقات النقدية.

ثانيا: نطاق وهدف معيار[2]

1: نطاق المعيار

- ✓ يجب تطبيق هذا المعيار في عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ إن البيانات المالية للأغراض العامة هي البيانات المعدة لتلبية حاجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يتيح لهم طلب تقارير مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم من معلومات دقيقة وتتضمن البيانات المالية للأغراض العامة للبيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن مستند عام آخر.
- ✓ ينطبق هذا المعيار بشكل متكافئ على جميع المؤسسات إذا كانت بحاجة لإعداد البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية المنفصلة.

يطبق هذا المعيار على جميع مؤسسات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية.

---

[1]. مجدي أحمد الجعفري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد 09، ص 41، متاح على الموقع www.ao.accademy.orga/peeriodics.html (تاريخ الاطلاع: مارس 2014).

[2]. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2008، ص: 32.

2: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى عرض البيانات المالية لأغراض عامة في شكل كشوف محاسبية أو قوائم مالية ختامية حتى تكون قابلة للمقارنة مع الدورات المحاسبية السابقة أو مع القوائم للمؤسسات الأخرى المنافسة والمماثلة في النشاط.[1]

- ✓ وتبعًا لما سبق فإن الأهداف الرئيسية للمعيار نوجزها فيما يلي:[2]
- ✓ تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم ذات الغرض العام.
- ✓ التأكيد على توفير خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال.
- ✓ تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وتحدد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.
- ✓ لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى.

ثالثا: بنود القوائم المالية: وتشمل ما يلي:[3]

- ✓ **قائمة الدخل:** وتسمى أحيانا بيان الأرباح والخسائر, حيث توضح هذه القائمة نتيجة أعمال الشركة في نهاية السنة المالية إذا كانت ربحا أو خسارة, وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ووفقا لأساس الإستحقاق ومقابلة إيرادات الفترة المالية مع نفقاتها.
- ✓ **قائمة توزيع الأرباح والخسائر:** وتسمى في بعض الأحيان بيان الأرباح المحتجزة, وتعتبر ملحقا لقائمة الدخل, والهدف من إعدادها هو بيان كيفية توزيع الأرباح والخسائر, وبيان ذلك الجزء الذي لم يتم توزيعه منها والذي يسمى ربحا محتجزا, أو مدورا لعام القديم.
- ✓ **قائمة المركز المالي" الميزانية العمومية** ":والتي تضم تصنيف الأصول والإلتزامات, بحيث على الشركة أن تعرض تصنيف الميزانية العمومية بشكل مفصل على أساس موجودات ومطلوبات متداولة وغير متداولة, وإذا كان العرض على أساس درجة السيولة بخصوص الأصول والإلتزامات يعطي معلومات أكثر ملائمة وموثوقية فيمكن إلغاء متداولة وغير متداولة, وفي جميع الأحوال على المشروع أن يفصل البنود المتوقع إستعدادها قبل 12 شهرا أو تسديدها بعد 12 شهرا وتظهر هذه القائمة موجودات ومتطلبات الشركة في لحظة زمنية معينة هي نهاية السنة المالية.
- ✓ **قائمة التغيير في المركز المالي:** وتسمى أحيانا بيان مصدر الأموال وإستخداماتها, حيث تظهر كافة التغيرات التي طرأت على عناصر المركز المالي بالزيادة أو النقصان, ويتم تصنيف هذه التغيرات إلى مصادر للأموال والإستخدامات لها وهذا التصنيف قد يكون وفقا لتأثير هذه التغيرات على صافي رأسمال العامل" الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة".

---

[1]. لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، 2012، ص: 63.

[2]. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والتطبيقية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2009، ص: 20.

[3]. باحث مخلوف, مداخلة بعنوان: **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة**, بحث مقدم للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية. يومي "15.13" أكتوبر 2009. جامعة الجزائر, ص ص : 4/3.

رابعا: قائمة الدخل

1: تعريف قائمة الدخل: وهناك تسميات متعددة لهذه القائمة إذ أن تعبير قائمة الدخل هو تعبير سائد في الولايات المتحدة الأمريكية, وبعض عادة في شكل تقرير مالي يعبر عن نتيجة الأعمال في فترة معينة, مبتدئ بالمبيعات مطروح منها تكلفة المبيعات والمصاريف الأخرى, أما في بريطانيا فيستخدم تعبير حساب الأرباح والخسائر, وفي فرنسا يسمى بجدول حسابات النتائج, كما أن النظام المحاسبي المالي يسمى قائمة الدخل بجدول حسابات النتائج.[1]

2: مزايا وخصائص قائمة الدخل[2]

- ✓ التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة.
- ✓ التعرف على إمكانية توزيع الأرباح.
- ✓ التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- ✓ التعرف على مقدار الضريبة الدخل الواجب دفعها.
- ✓ التعرف على مصروفات المؤسسة التي قامت بإنفاقها.

3: **أنواع قائمة الدخل:** وهي[3]

- ✓ الإيراد.
- ✓ نتائج الأنشطة التشغيلية.
- ✓ تكاليف التمويل.
- ✓ حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- ✓ المصروف الضريبي.
- ✓ الربح أو خسارة من الأنشطة العادية.
- ✓ البنود الغير عادية.
- ✓ حصة الأقلية.
- ✓ صافي الربح أو خسارة الفترة.

المطلب الثاني: معيار المخزونات (IAS/02)

أولا: تعريف المخزون: "وهو عبارة عن مجموعة من البضائع أو العناصر المختلطة والمنظمة داخله وهي موجهة للإستخدام في وقت لاحق أي تقوم بتقديمها لإلى مستخدميها على حسب إحتياجاتهم".

" أما حسب المخطط المحاسبي الوطني " على أنه يتضمن مجموعة السلع المستثمرة أو المصنوعة من قبل المؤسسة الموجهة للبيع أو الأداء أو الإستهلاك من أجل حاجات الصنع أو الإستغلال.[4]

---

[1]. سالمي محمد الدينوري, مرجع سابق, ص: 41

[2]. حمزة مدور. مرجع سابق, ص 74.

[3]. القاضي حسين, حمدان مأمون, مرجع سابق, ص: 277.

[4]. نسيب علي وآخرون, **تسيير المخزونات في المؤسسة الإقتصادية**, شهادة ليسانس, في العلوم الإقتصادية, المركز الجامعي بالوادي 2009/ 2010, ص: 02.

ثانيا: مفاهيم ومصطلحات أساسية

صافي القيمة البيعية "صافي القيمة القابلة للتحقق": وهو السعر التقديري للبيع من خلال النشاط العادي ناقص التكلفة التقديرية للإتمام, وكذلك أية تكلفة أخرى يستلزم إتمام البيع.[1]

القيمة العادلة: وهي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل بها, أو سداد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس التبادل التجاري.[2]

ثالثا: التقييم المحاسبي للمخزونات[3]

تقيم المخزونات في العادة مرتين مرة عند إدخالها إلى المخازن ومرة عند جردها في نهاية الدورة:

1: تقييم المخزونات عند إدخالها:

تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويله + تكاليف أخره ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده

2: تقييم المخزونات عند الجرد:

تدرس المؤسسة مدى تدهور قيم المخزونات, وذلك بمقارنة القيمة البيعية للمخزون المعني مع تكلفة إدخالها, وهناك يكون تدهور ضروري إذا كانت القيمة الصافية البيعية أصغر من تكلفة إدخالها إلى المخازن عند الحصول عليه. ويقيم المخزون عند الجرد المبلغ الأصغر مابين المبلغين, مبلغ القيمة الصافية البيعية وتكلفة المخزون عند الحصول عليه.

وتحسب القيمة الصافية البيعية " القيمة القابلة للتحقق" :

القيمة الصافية البيعية = سعر بيع في إطار النشاط العادي – التكلفة المقدرة لإنتاج المخزون- التكاليف المقدرة الضرورية لتحقيق عملية البيع.

رابعا: طرق تقويم المخرجات من المخزونات[4]

1: طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO): تفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولا يستهلك أو يباع أولا, وبالتالي فإن المخزونات الباقية في نهاية الفترة هي التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا.

2: طريقة متوسط التكلفة المرجحة (CMP): في ظل هذه الطريقة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة, وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك بإحتساب المتوسط الفترة أو لكل شحنة إضافية تم إستلامها ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة.

خامسا: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية[5]

إن معيار المخزونات يفرض على المؤسسة تقديم المعلومات التالية من خلال ملحق كشوفها المالية حول محاسبة مخزوناتها:

---

[1]. طارق عبد العال حماد, **موسوعة المعايير المحاسبة**, الجزء الخامس, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2003, ص: 07.

[2]. لخضر علاوي, **معايير المحاسبة الدولية**, مرجع سابق, ص: 216.

[3]. مرجع أعلاه, ص ص: (2 ـ 9).

[4]. لخضر علاوي, **معايير المحاسبية الدولية**, مرجع سابق, ص: 219.

[5]. مرجع أعلاه, ص: 221.

- ✓ كيفية وطرق محاسبة وتقييم المؤسسة لمخزوناتها.
- ✓ قيمة المخزونات التي قومت حسب قيمتها الصافية القابلة للتحصيل.
- ✓ مبلغ نقص قيمة وتدهور المخزونات المسجل وكيفية تحديدها.
- ✓ القيمة المحاسبية للمخزونات حسب تصنيفها النوعي.
- ✓ تكلفة المخزونات المسجلة كأعباء وخلال الفترة.
- ✓ مبلغ إسترجاعات الخسائر في قيمة المخزونات المسجلة في محاسبة المؤسسة عن طريق تخفيض قيمة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة.

المطلب الثالث: المعايير الخاصة بالقيمة العادلة

أولا: الأدوات المالية:"الإفصاح والعرض" (IAS /32)

الأدوات المالية هي الأصول المالية، الخصوم المالية (الالتزامات) وأدوات الأموال الخاصة، وتعرف الأداة المالية على أنها عقد يعطي في نفس الوقت أصل مالي لمؤسسة وخصم مالي أو أداة أموال خاصة لطرف آخر, تصنف الأدوات المالية في الديون أو الأموال الخاصة حسب قاعدة الجوهر الاقتصادي وليس حسب طبيعتها القانونية.

إذا قامت مؤسسة بإعادة شراء (استرجاع) أدواتها المالية الخاصة بالأموال الخاصة "أسهم خاصة" يجب أن تطرح من الأموال الخاصة ، الفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتعلقة بالأدوات المالية تظهر في الإيرادات أو المصروفات في حساب النتائج، كما أن توزيع الأرباح على المساهمين تطرح مباشرة من الأموال الخاصة بعد طرح الضريبة.

ثانيا:الأدوات المالية" الإعتراف والقياس" (IAS /39)

يهدف هذا المعيار إلى عرض طرق الاعتراف والقياس للأدوات المالية والمشتقات، يعرّف المفاهيم الكبرى للأصول والخصوم المالية وأدوات الأموال الخاصة كما يلي:

1/ الأصل المالي يمكن أن يعني العناصر التالية:

- ✓ النقدية (أو الخزينة).
- ✓ حقوق تعاقدية لقبض النقدية أو أصل مالي آخر لمؤسسة أخرى.
- ✓ حقوق تعاقدية لاستبدال الأدوات المالية مع مؤسسة أخرى في ظروف ممكنة مقبولة.
- ✓ أداة الأموال الخاصة لمؤسسة أخرى.

2/ الخصم المالي هو كل خصم يمثل التزام تعاقدي لـ:

- ✓ دفع النقدية أو كل أصل مالي آخر لمؤسسة أخرى.
- ✓ استبدال أدوات مالية مع مؤسسة أخرى في ظروف ممكنة مقبولة.
- ✓ أداة أموال خاصة هي اتفاق ما يمنح فائدة باقية في الأصول لمؤسسة أخرى بعد طرح كل ديونها.
- ✓ يحدد المعيار الأدوات الأولية (النقدية، حقوق، قروض...) والأدوات المشتقة مثل العقود الآجلة.

تسجّل الأدوات المالية أولا بالتكلفة وهي القيمة العادلة للمقابل المدفوع لأصل أو المقبوض لخصم، أما لاحقا فطريقة القياس تتغيّر تبعا لنوع الأداة المالية بالتكلفة المهتلكة أو القيمة العادلة. [1]

ثالثا: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) "قياس القيمة العادلة":

✓ **هدف المعيار:** إن الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) هو ما يلي:

- تعريف القيمة العادلة.
- تحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة.
- تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.

✓ **نطاق المعيار:** يتم تطبيق هذا المعيار عندما تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.[2]

✓ **قياس القيمة العادلة:** أن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يتم من خلاله عملية بيع أصل أو نقل الالتزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية, وقياس القيمة العادلة يتطلب من المنشأة تحديد الأمور التالية:

- الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس .
- بالنسبة للأصول غير المالية, فإن افتراض التقييم يجب أن يكون ملائما لعملية القياس.
- إستخدام السوق الرئيسي أو الأفضل للأصل المعني.
- استخدام وسيلة التقييم المناسبة لقياس القيمة العادلة أخذ بعين اعتبار مدى توفر البيانات الملائمة لتطور مدخل التقييم المناسب والذي يراعي ما يستخدمه المتعاملين في السوق.[3]

---

[1]. علي بحري, **دراسة تحليلية للنظام المحاسبي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية**, رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة يحي فارس بالمدية, "2008_2009", ص: 41.

[2]. محمد أبو نصار, جمعة حميدات, **معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية والعملية**, دار زائل للنشر, الأردن, 2014, ص: 821.

[3]. مرجع أعلاه, ص: 827/826.

المبحث الثاني: عرض وتحليل الإستبيان

المطلب الأول: تصميم الإستبيان

أولا: متغيرات الدراسة:

تم استخراج متغيرات الدراسة من خلال الدراسة النظرية والتطرق لحيثيات الموضوع، وما تناولته الدراسات السابقة بالتحليل والتفصيل، والفرضيات الموضوعة في مقدمة الدراسة، حيث تتمثل المتغيرات فيما يلي:

- ✓ **المتغير المستقل:** يمثل النظام المحاسبي المالي وهو أحسن من المخطط الوطني المحاسبي لأنه توجد فيه مميزات وتكون أكثر دقة في نظام وعند محاسب, وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية, والآثار المتوقعة من تطبيقه على نظام المحاسبة التحليلية.
- ✓ **المتغير التابع:** يمثل نظام المحاسبة التحليلية وهي تسجيل وتصنيف وتعريف وتفسير بيانات المواد الأولية واليد العاملة والتكاليف الأخرى المتعلقة بالإنتاج والتوزيع والإدارة, وتعتمد أصلا على حساب سعر التكلفة.

ثانيا: مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، ومحاسبين معتمدين والأكاديميين، باعتبارهم الطرف المستخدم وذو خبرة في التعامل مع النظام المحاسبي المالي ونظام المحاسبة التحليلية، حيث اقتصرنا مجتمع الدراسة على ولاية الوادي كونها ولاية الإقامة واستحالة إجراء الدراسة على كافة ربوع الوطن.

ثالثا: بيانات الدراسة

- ✓ **البيانات الثانوية:** لقد كان لاختيار هذه الطريقة حتمية تفرضها صيغة الإشكالية محل الدراسة، إضافة إلى وجود مميزات في هذه الطريقة ساعدتنا وبشكل كبير, تتمثل البيانات الثانوية في الشق النظري من الدراسة، وقد تم تحصيله عن طريق مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة
- ✓ **البيانات الأولية:** وتمثلت هذه العملية في اختيارنا لمجموعة من الأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي وأيضا بعض المحاسبين، وكان هذا من أجل معرفة مدى صحة البيانات الموجودة في الاستبيان ومدى عموميتها وشمولها وإلمامها بالموضوع, شملت عملية توزيعنا للاستبيان عدة طرق ومنها:
  - ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة.
  - ✓ الاتصال بالأساتذة الجامعيين وخاصة منهم المختصين في مجال المحاسبة.

رابعا: حدود الدراسة

الحدود المكانية: تمثل الإطار المكاني للاستبيان في ولاية الوادي بإعتبارها موطن الطالبة لدراية أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية.

الحدود الزمانية: تاريخ بداية توزيع استمارات الاستبيان كانت منذ بدايات شهر أفريل 2014 إلى غاية أواخر شهر ماي تقريبا، وفي هذه الفترة كانت عملية التوزيع والجمع سارية في نفس الوقت.

الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والموظفين في مجال المحاسبة الحائزين على المؤهل العلمي ليسانس فما فوق.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بالنظام المحاسبي المالي ونظام المحاسبة التحليلية دون سواها من مواضيع المحاسبية.

خامسا: عينة الدراسة

قمنا بتوزيع 50 استمارة على أساتذة المحاسبة ومحافظي حسابات وخبير المحاسب ومحاسب تعتمد, وقد تم الإبقاء بعد الفرز والتبويب والتنظيم على 40 استمارة صالحة للدراسة.

سادسا: مشاكل الدراسة

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة للاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة، إلا أن هذه الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والصعوبات، أهمها:

- ✓ عدم وجود عناوين بريدية أو إلكترونية لبعض أفراد العينة.
- ✓ عدم الرد في كثير من الأحيان وخاصة لأفراد العينة المتعامل معهم عبر التواصل الإلكتروني.
- ✓ عدم استرجاع عديد الاستمارات الموزعة تحت حجج كثيرة.

الجدول رقم (5,3): يوضح إحصائيات الخاصة باستمارات الإستبيان

البيان	العدد	% النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة	50	100
عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة	08	16
عدد الاستبيانات الملغاة	02	04
عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة	40	80

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الاستبيان

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان وعرض خصائص الديمغرافية للعينة

من خلال هذا المطلب سنبرز محتويات الاستبيان من خلال فرضياته الأساسية وأيضا الفرعية

أولا: هيكل الاستبيان

استخدمنا الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية، حيث بني من عدة جوانب تخدم موضوع الدراسة بالاعتماد على الدراسة النظرية، حيث احتوى على جزئين رئيسيين:

الجزء الأول: يحتوي على مجموعة من الأسئلة الديمغرافية، حيث احتوى على البيانات النوعية لأفراد العينة، والتي تحدد الجنس, العمر, المؤهل العلمي, طبيعة المؤسسة.

الجزء الثاني: فقد خصص للفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة، والتي تحوي بدورها على 30 سؤالا وقد قسم بدوره إلى أربع محاور أساسية تمثلت في ما يلي:

المحور الأول:خاصة بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية: وتضمن الفرضيات التالية:

1: هل ترى أن تطبيق والإعتماد على المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر قد يكون إيجابي للممارسة المحاسبية.

2: بيئة المؤسسة الإقتصادية في الجزائر تساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

3: تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي.

4: إن إعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤثر تأثيرا إيجابيا على عملية إعداد وعرض القوائم المالية في المؤسسة.

5: التغيرات الإقتصادية الجديدة في الجزائر جاءت سببا لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية.

المحور الثاني: خاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي: وتضمن الفرضيات التالية:

1: جاء النظام المحاسبي المالي بكونه يستند إلى مبادئ وقواعد المعايير المحاسبة الدولية.

2: إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يتضمن زيادة في شفافية الحسابات وتقييمها وإعداد القوائم المالية.

3: النظام المحاسبي المالي مناسب للبيئة الإقتصادية والمالية الجزائرية.

4: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري يساهم بالتنظيم الجيد لمهنة المحاسبة.

5: القوائم المالية تعبر على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة للنظام المحاسبي المالي SCF

6: النظام المحاسبي المالي يؤثر على مختلف الأنظمة الموجودة في المؤسسة.

المحور الثالث: خاصة بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية وتضمن الفرضيات التالية:

1: إن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية.

2: لا يوفر المخطط المحاسبي الوطني المعلومات بشكل جيد التي تسمح لنظام المحاسبة التحليلية تساهم في إتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة.

3: إن غياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر يشكل صعوبات في تقييم بعض عناصر الأصول كالمنتجات.

4: حسب المخطط المحاسبي الوطني يقوم بدور فعال في ضبط ورقابة عناصر التكاليف.

5: يوجد إهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية بنظام المحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

6: تقوم المؤسسات الجزائرية بتكوين وتأطير المحاسبيين في مجال المحاسبة التحليلية بعد تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

المحور الرابع: خاصة بالآثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية: وتضمن الفرضيات التالية:

1: الطرق التي إعتمدها النظام المحاسبي المالي في تقييم المخزونات تساهم بدور فعال في تقييم المخزونات.

2: طريقة تكلفة الوسطية المرجحة أفضل طريقة لتقييم المخزون.

3: التخطيط والتنظيم المحكم والجيد يضمن سير حسن لعملية التخزين, كما له أهمية كبيرة على الإنتاج وعلى الإمكانيات المادية والمشتري والموردين والكمية والجودة والوقت.

4: القيمة العادلة أفضل استخداما وتطورا من طريقة التكلفة التاريخية في التقييم.

5: القيمة العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.

6: القيمة العادلة أداة قياس وتساهم في تحديد سعر التكلفة بشكل دقيق.

7: القيمة العادلة أكثر ملائمة للمعلومات المحاسبية والمالية مقارنة بأساس التكلفة التاريخية عند اختيار أسلوب القياس.

8: القيمة العادلة أساسا ومقياسا هاما للاعتراف والقياس عن المعالجة المحاسبية والعمليات المالية.

9: جدول حساب النتائج حسب الوظيفة جاء نتيجة لإحتياجات و خصوصيات المؤسسة.

10: جدول حساب النتائج حسب الوظيفة يساعد في التمييز بين مختلف التكاليف.

11: جدول حساب النتائج حسب الوظيفة جاء لتلبية للمتطلبات نظام المحاسبة التحليلية.

12: إن نجاح طرق المحاسبة التحليلية من خلال تحديد سعر التكلفة.

13: الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هي المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف الغير مباشرة وكيفية التوزيع.

وللإشارة استعملنا مقياس ليكارت الخماسي الذي يقيس خمسة إجابات حول محاور الاستبيان، وذلك حسب الجدول التالي.

الجدول رقم(6,3): يوضح ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الاستبيان

ثانيا: عرض الخصائص الديمغرافية للعينة

قبل أن نشرع في عرض النتائج الدراسة الميدانية, تشير إلى أننا إعتمدنا في الدراسة الإحصائية على برنامج SPSS (21) في معالجة مختلف البيانات وتبويبها.

1: الجنس

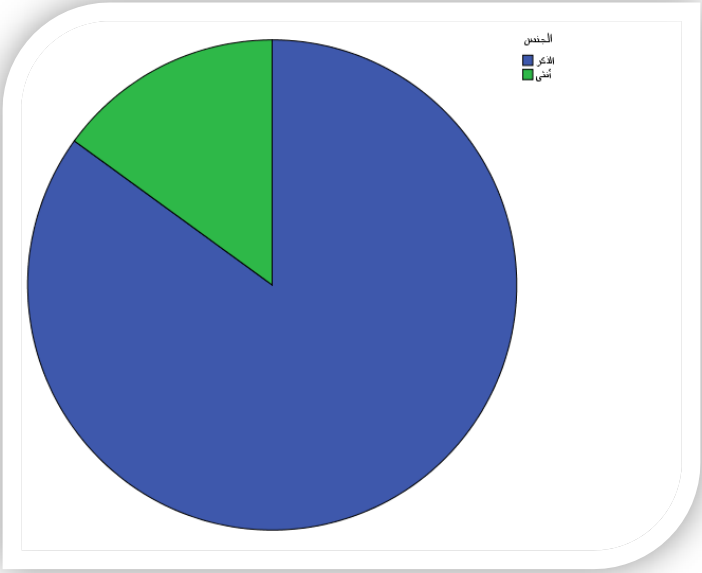
الجدول رقم (7,3): يوضح توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
الذكر	34	% 85
أنثى	6	% 15
المجموع	40	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

من الجدول رقم (4,3): نلاحظ أن العينة تتكون من 40 فردا منهم 34 ذكرا أي بنسبة 85 % و6 إناث أي بنسبة 15 % وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (4,3):يبين نسبة العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

2: العمر

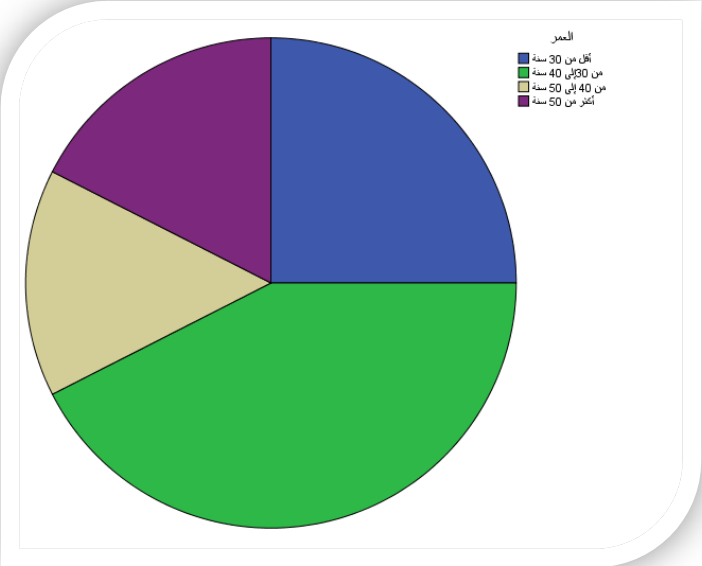
الجدول رقم: (8,3): يوضح توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	10	% 25
من 30 إلى 40 سنة	17	% 42,5
من 40 إلى 50 سنة	6	% 15
أكثر من 50 سنة	7	% 17,5
المجموع	40	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الاستبيان

تم تقسيم العينة إلى أربع فئات ونجد أكثر نسبة في الفئة الثانية بنسبة 42,5 %يفسر التركيز الكبير في الفئة الثانية لأن عينة الدراسة تشمل المحاسبين في النظام المحاسبي المالي وهي الفئة أكثر إستقطابا في التكوين المحاسبي ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (5,3): يبين نسبة العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

3: الوظيفة

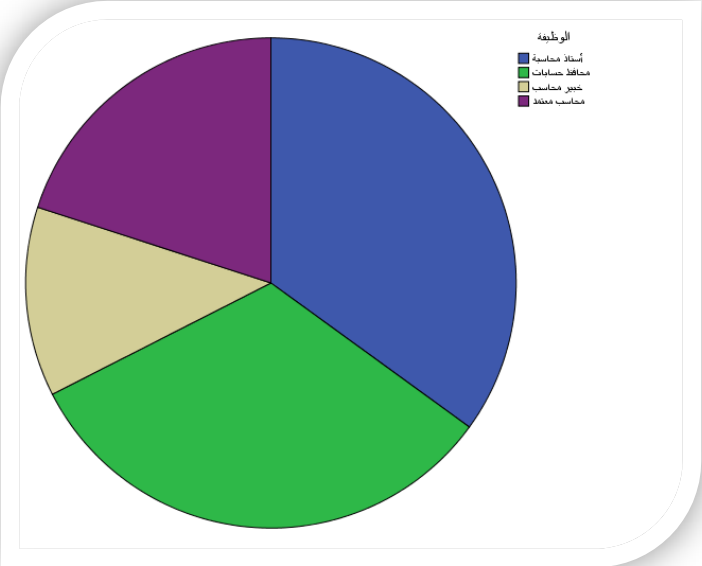
الجدول رقم (9,3): يوضح توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ محاسبة	14	% 35
محافظ حسابات	13	% 32,5
خبير محاسب	5	% 12,5
محاسب معتمد	8	% 20
المجموع	40	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

تشير بيانات هذا الجدول إلى: تبعا للأفراد العينة محل الدراسة نلاحظ أن أغلب من أساتذة المحاسبة وقد بلغ عددهم 14 أستاذا أي بنسبة 35%, في حين بلغ عدد محافظي حسابات 13 محافظا أي بنسبة 32,5%, أما خبراء المحاسبة فقد بلغ عددهم 5 خبراء أي بنسبة 12,5%, وبالنسبة إلى محاسب المعتمد 8 محاسبين أي بنسبة 20%, ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (6,3): يبين نسبة العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

4: المؤهل العلمي

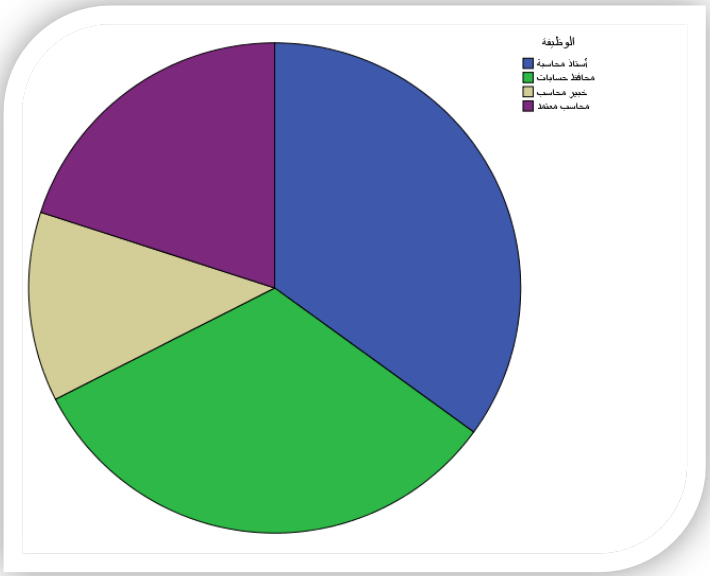
الجدول رقم (3, 10): يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دبلوم	4	% 10
ليسانس	10	% 25
ماجستير	17	% 42,5
دكتوراه	9	% 22,5
المجموع	40	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

تشير بيانات هذا الجدول إلى: تبعا للأفراد العينة محل الدراسة نلاحظ أن أغلب الأفراد من شهادة الماجستير حيث بلغ عددهم 17 فردا أي بنسبة 42,5%, أما المرتبة التي بعدها هي شهادة ليسانس حيث بلغ عدد أفرادها 10 أفرادا أي بنسبة 25%, أما المرتبة الثالثة هي الدكتوراه أي 9 أفرادا وبنسبة 22,5%, أما المرتبة الأخيرة هي شهادة الدبلوم بلغ عددهم 4 أفرادا أي بنسبة 10%, ويمكن توضيح دلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (7,3): يبين نسبة العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

خامسا: طبيعة المؤسسة

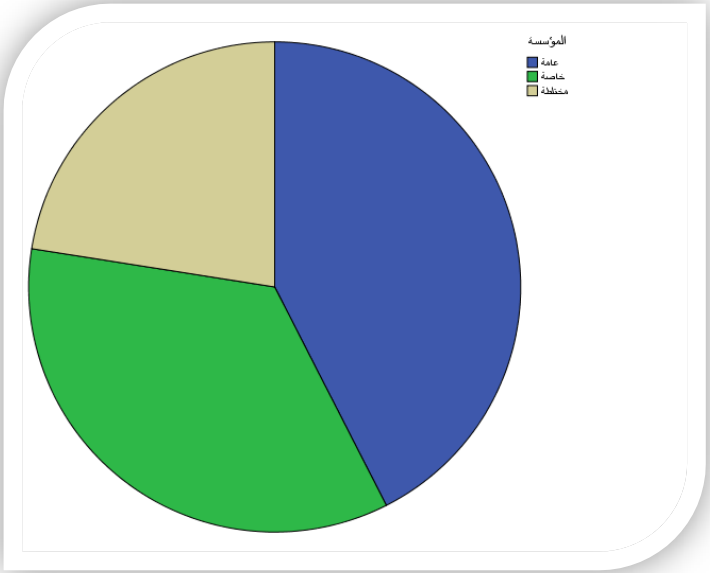
الجدول رقم (11,3): يوضح توزيع العينة حسب طبيعة المؤسسة

طبيعة المؤسسة	التكرار	النسبة
عامة	17	% 42,5
خاصة	14	% 35
مختلطة	9	% 22,5
المجموع	% 40	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان.

تشير بيانات هذا الجدول إلى: تبعا لأفراد العينة محل الدراسة نلاحظ أن أغلب الأفراد ينتمون إلى القطاع العام حيث بلغ عددهم 17 فردا أي بنسبة 42,5%, أما القطاع الخاص فبلغ عدد الأفراد 14 فردا بنسبة 35%, في حين بلغ القطاع المختلط فقد بلغ 9 أفرادا أي بنسبة 22,5%, ويمكن توضيح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (8,3): يبين نسبة العينة حسب طبيعة المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان ومعالجة الفرضيات

بغرض تحليل نتائج الإستبيان, تم الإعتماد على بعض الطرق الإحصائية من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها, والمتمثلة في التكرارات, النسب المئوية المتوسط الحسابي وكذا الإنحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الإستبيان, كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الإتجاه العام لإجابات أفراد العينة وتم الإستعانة بالمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور.

المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان

بغرض التحليل الأولي لعينة الدراسة فقد استخدمنا كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وذلك لمعرفة دور جودة المعلومة المحاسبية في ترشيد القرارات التسويقية، وبغية تحقيق هذا الغرض استخدمنا مقياس ليكارت الخماسي على اعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج (موافق بشدة = 5، موافق =4، محايد =3، غير موافق =4، غير موافق بشدة =5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي عن طريق حساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 5 على 4، حيث تمثل 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى5 مسافة رابعة)، 5 تمثل عدد الاختيارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة يساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (12,3): يوضح أطوال الفترات حسب مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط الحسابي المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان

المطلب الثاني: معالجة الفرضيات

أولا: تحليل أفراد العينة الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

الجدول رقم (13,3): يوضح نتيجة التحليل الإحصائي لمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

الفقرات		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العينة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	
1	التكرار	7	28	5	0	0	4,05	0,552	موافق
	النسبة	17,5	70	12,5	0	0			
2	التكرار	2	4	15	14	5	2,60	1,007	محايد
	النسبة	5	10	37,5	35	12			
3	التكرار	9	27	2	1	1	4,05	0,78	موافق
	النسبة	22,5	67,5	5	2,5	2,5			
4	التكرار	13	23	3	1	0	4,20	0,68	موافق
	النسبة	32,5	57,5	17,5	10	0			
5	التكرار	6	23	7	4	0	3,77	0,83	موافق
	النسبة	15	57,5	17,5	10	0			
المتوسط العام لمحور المعايير المحاسبية الدولية							3,73	0,76	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الاستبيان,مخرجات spss أنظر الملحق رقم (02)

من الجدول رقم (13,3): نلاحظ أن الاتجاه العام للعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أغلبية العبارات ولكنه يتسم بالحياد, ونرى أغلبية رأي أفراد العينة إيجابي على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأنها تساهم بشكل كبير وفعال في زيادة وكفاءة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية, حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,73والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي (3,40 ـ 4,19) وبالإضافة إلى الانحراف المعياري الكلي 0,76 وهي القيمة التي ترجح لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة وهذا ما يدل على رضاء غالبية أفراد العينة, والإجابات على النحو التالي:

1 ـ لقد تحصلت الفقرة " هل ترى أن تطبيق والاعتماد على المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر قد يكون إيجابي للممارسة المحاسبية" على المتوسط الحسابي 4,05 وانحراف معياري 0,552, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة على أن المعايير المحاسبية الدولية تساهم بشكل فعال في كفاءة المعلومة المحاسبية.

2 ـ لقد تحصلت الفقرة " بيئة المؤسسة الإقتصادية في الجزائر تساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية" على متوسط حسابي 2,60 وانحراف معياري 1,007, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة المحايدة على أن بيئة المؤسسة الاقتصادية لا تأثر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

3 ـ لقد تحصلت الفقرة " تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي" على متوسط حسابي 4,05 وانحراف معياري 0,78, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن النظام المحاسبي المالي جاء لتطبيق قواعد ومبادئ المعايير المحاسبية الدولية.

4 ـ لقد تحصلت الفقرة " إن اعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤثر تأثيرا إيجابيا على عملية إعداد وعرض القوائم المالية في المؤسسة" على متوسط حسابي 4,20 وانحراف معياري 0,68, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن استخدام الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد وعرض القوائم المالية أصبح أمر ضروري لمستخدمي القوائم المالية لأنها تعدها بصورة منتظمة ودورية لتحقيق أهداف المحاسبة المالية.

5 ـ لقد تحصلت الفقرة " التغيرات الإقتصادية الجديدة في الجزائر جاءت سببا لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية" على متوسط حسابي 3,77 وانحراف معياري 0,83, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أراد العينة الموافقة لأن المعايير المحاسبية الدولية توفر إلى حد كبير التوافق للمتطلبات الاقتصادية وأصبحت مرجع لا غنى عنه يسترشد به كل المهنيون.

ومن خلال الإجابات السابقة يمكن أن نقول إن تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية أمر ايجابي ومنه نقبل الفرضية ونثبت صحتها.

ثانيا: تحليل أفراد العينة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.

الجدول رقم (14,3): يوضح نتيجة التحليل الإحصائي لنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.

الفقرات		الإستجابات					المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العينة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	
1	التكرار	8	28	3	1	0	4,07	0,61	موافق
	النسبة	20	70	7.5	2,5	0			
2	التكرار	17	22	1	0	0	4,40	0,54	موافق بشدة
	النسبة	42,5	55	2,5	0	0			
3	التكرار	7	10	14	9	0	3,37	1,003	محايد
	النسبة	17,5	25	35	22,5	0			
4	التكرار	12	17	9	2	0	3,97	0,86	موافق
	النسبة	30	42,5	22,5	5	0			
5	التكرار	10	24	4	2	0	4,05	0,74	موافق
	النسبة	25	60	10	5	0			

6	التكرار	7	17	15	1	0	3,75	0,77	موافق
	النسبة	17,5	42,5	37,5	2,5	0			
المتوسط العام لمحور النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF							3,93	0,75	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان, مخرجات spss أنظر الملحق رقم (02)

من الجدول رقم (14,3): نلاحظ أن الإتجاه العام للعينة يتسم بالحياد ولكن أغلبية العبارات تتمحور حول الموافقة, لأن النظام المحاسبي يتوافق بدرجة عالية مع المعايير المحاسبة الدولية ويعود احتواء النظام المحاسبي المالي على الحلول للمشاكل والعمليات المحاسبية التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني, وبكونه يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية وأنه يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية, وبرغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية, حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,93 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي (3,40 ـ 4,19) وبالإضافة إلى إنحراف المعياري الكلي 0,75 وهي القيمة التي ترجح لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها نحو الإجابة الرابعة ما يدل على رضاء غالبية أفراد العينة, والإجابات على نحو التالي:

1 ـ لقد تحصلت الفقرة "جاء النظام المحاسبي المالي بكونه يستند إلى مبادئ وقواعد المعايير المحاسبة الدولية" على متوسط حسابي4,07 وانحراف معياري 0,61, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة على أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية لأنه يسمح بتلبية إحتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية.يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبية الدولية ومن شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية.

2 ـ لقد تحصلت الفقرة " إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يتضمن زيادة في شفافية الحسابات وتقييمها وإعداد القوائم المالية" على متوسط حسابي4,40 وانحراف معياري 0,54, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن نظام المحاسبي المالي يتميز بخاصية الشفافية والوضوح التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعلومات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.

3 ـ لقد تحصلت الفقرة " النظام المحاسبي المالي مناسب للبيئة الإقتصادية والمالية الجزائرية" على متوسط حسابي3,37 وانحراف معياري 1,003, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة المحايدة لأن وجهة نظر العينة تقول أن النظام المحاسبي المالي ليس مناسب للبيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية.

4 ـ لقد تحصلت الفقرة " الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري يساهم بالتنظيم الجيد لمهنة المحاسبة" على متوسط حسابي3,97 وانحراف معياري 0,86, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن النظام المحاسبي المالي يعتمد على مجموعة من القواعد والأسس لتنظيم مهنة المحاسبة.

5 ـ لقد تحصلت الفقرة " القوائم المالية تعبر على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة للنظام المحاسبي المالي SCF "على متوسط حسابي4,05 وانحراف معياري0,74, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة تعبر عن المركز المالي "القوائم المالية" للنظام المحاسبي المالي.

6 ـ لقد تحصلت الفقرة " النظام المحاسبي المالي يؤثر على مختلف الأنظمة الموجودة في المؤسسة" على متوسط حسابي 3,75 وانحراف معياري 0,77, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن النظام المحاسبي المالي يتميز بصورة صادقة وواضحة للوضعية المالية للمؤسسة.

من خلال الإجابات السابقة يمكن أن نقول بالرغم من وجود بعض فوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية, ومنه نقبل الفرضية ونثبت صحتها.

ثالثا: تحليل أفراد العينة الخاصة بنظام المحاسبة التحليلية.

الجدول رقم (15,3): يوضح نتيجة التحليل الإحصائي لنظام المحاسبة التحليلية.

الفقرات		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العينة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	
1	التكرار	8	24	8	0	0	04	0,64	موافق
	النسبة	20	60	20	0	0			
2	التكرار	11	7	14	8	0	3,52	1,10	محايد
	النسبة	27,5	17,5	35	20	0			
3	التكرار	15	23	1	1	0	4,30	0,64	موافق بشدة
	النسبة	37,5	57,5	2,5	2,5	0			
4	التكرار	5	23	5	7	0	3,65	0,92	موافق
	النسبة	12.5	57,5	12.5	17,5	0			
5	التكرار	4	17	7	10	2	3,27	1,10	موافق
	النسبة	10	42,5	17,5	25	5			
6	التكرار	9	14	11	1	5	3,52	1,24	موافق
	النسبة	22,5	35	27,5	2,5	12,5			
المتوسط العام لمحور نظام المحاسبة التحليلية							3,70	0,93	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الإستبيان,مخرجات spss أنظر الملحق رقم (02)

من الجدول رقم (15,3): نلاحظ أن اتجاهات أفراد العينة تتمركز حول الموافقة على أغلبية العبارات ولكنه يتسم بالحياد, ونلاحظ أيضا أن نظام المحاسبة التحليلية فعال ويستجيب لمختلف الاحتياجات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي, وبالرغم من وجود وحتمية نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية, فقد تبين لنا من خلال الدراسة الميدانية وبعد الاتصال ببعض المؤسسات الاقتصادية إلا أنهم الكثير من يجهل بأهمية نظام المحاسبة التحليلية, حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,70 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي (3,40 ـ 4,19) وبإضافة إلى إنحراف المعياري الكلي0,93 وهي التي تدل على رضاء غالبية أفراد العينة والإجابات على النحو التالي:

1 ـ لقد تحصلت الفقرة "إن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية"على متوسط حسابي04 وانحراف معياري 0,64, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن نظام المحاسبة التحليلية يأثر على الذمة المالية للفرد والمؤسسة.

2 ـ لقد تحصلت الفقرة " لا يوفر المخطط المحاسبي الوطني المعلومات بشكل جيد التي تسمح لنظام المحاسبة التحليلية تساهم في إتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة"على متوسط حسابي3,52 وانحراف معياري 1,10 ولذلك احتلت المرتبة () من مجموع فقرات هذا المحور, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة المحايدة لأن المخطط المحاسبي الوطني يتعامل مع المحاسبة العامة عكس نظام المحاسبي المالي يتعامل مع المحاسبة التحليلية.

3 ـ لقد تحصلت الفقرة " إن غياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر يشكل صعوبات في تقييم بعض عناصر الأصول كالمنتجات"على متوسط حسابي 4,30 وانحراف معياري0,64, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة بشدة لأن نظام المحاسبة التحليلية يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات والعمل على اكسائها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجودة.

4 ـ لقد تحصلت الفقرة "حسب المخطط المحاسبي الوطني يقوم بدور فعال في ضبط ورقابة عناصر التكاليف" على متوسط حسابي 3,65 وانحراف معياري 0,92, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن المخطط المحاسبي الوطني يقوم بمراقبة مدى صحة و دقة البيانات إجراءات المعالجة المحاسبية ورقابة عناصر التكاليف.

5 ـ لقد تحصلت الفقرة "يوجد اهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية بنظام المحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي" على متوسط حسابي3,27 وانحراف معياري 1,10, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأنه أثر بعد تطبيقه على تقييم المخزونات وعلى طرق حساب التكاليف وعلى أسلوب قياس القيمة العادلة.

6 ـ لقد تحصلت الفقرة " تقوم المؤسسات الجزائرية بتكوين وتأطير المحاسبيين في مجال المحاسبة التحليلية بعد تطبيق نظام المحاسبة التحليلية" على متوسط حسابي 3,52 وانحراف معياري 1,24 ولذلك احتلت المرتبة () من مجموع فقرات هذا المحور, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن نظام المحاسبة التحليلية يقوم بإصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبين مع ضمان التكوين المستمر للعاملين.

ومن خلال الإجابات السابقة يمكن القول أن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات, ومنه نقبل الفرضية ونثبت صحتها.

رابعا: تحليل أفراد العينة الخاصة بالآثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية.

الجدول رقم (16,3) : يوضح نتيجة التحليل الإحصائي الآثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية.

الفقرات		الإستجابات					المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العينة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	
1	التكرار	6	27	4	3	0	3,90	0,74	موافق
	النسبة	15	67,5	10	7.5	0			
2	التكرار	7	23	6	4	0	3,82	0,84	موافق
	النسبة	17,5	57,5	15	10	0			
3	التكرار	9	21	10	0	0	3,97	0,69	موافق
	النسبة	22,5	52	25	0	0			
4	التكرار	5	23	5	7	0	3,50	0,96	موافق
	النسبة	12.5	57,5	12.5	17,5	0			
5	التكرار	4	17	7	10	2	04	0,67	موافق
	النسبة	10	42,5	17,5	25	5			
6	التكرار	9	14	11	1	5	4,05	0,74	موافق
	النسبة	22,5	35	27,5	2,5	12,5			
7	التكرار	14	21	2	3	0	4,15	0,83	موافق
	النسبة	35	52,5	5	7,5	0			
8	التكرار	17	20	3	0	0	4,35	0,62	موافق
	النسبة	42,5	50	7,5	0	0			
9	التكرار	12	18	5	4	1	3,90	1,03	موافق
	النسبة	30	45	12,5	10	2,5			
10	التكرار	11	23	2	3	1	04	0,93	موافق
	النسبة	27,5	57,5	5	7,5	2,5			
11	التكرار	7	16	11	5	1	3,57	1,009	موافق
	النسبة	17,5	40	27,5	12,5	2,5			
12	التكرار	17	20	3	0	0	4,35	0,62	موافق
	النسبة	42,5	50	7,5	0	0			
13	التكرار	1	21	16	2	0	5,40	5,80	موافق

	النسبة	2,5	52,5	40	5	0			**بشدة**
المتوسط العام لمحور أثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية.							4,07	2,57	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الاستبيان, مخرجات spss أنظر الملحق رقم (02).

من الجدول رقم (16,9): نلاحظ أن أغلب الإتجاهات العينة تتمحور حول الموافقة على كل العبارات المتعلقة بأثر النظام المحاسبي المالي على تقييم المخزونات والذي كان سبب إلغاء طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO وأثر ذلك على حساب سعر التكلفة المتعلقة بأسلوب قياس القيمة العادلة, حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,07والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي (3,40 ـ 4,19) وبإضافة إلى الانحراف المعياري الكلي 2,57 وهي الفئة التي تشير إلى الموافقة من خلال أن إلغاء طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO وأثر للقياس أسلوب القيمة العادلة وهناك أيضا أثر على طرق حساب التكاليف من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية, والإجابات على النحو التالي:

1 ـ لقد تحصلت الفقرة "الطرق التي إعتمدها النظام المحاسبي المالي في تقييم المخزونات تساهم بدور فعال في تقييم المخزونات" على متوسط حسابي 3,90 وانحراف معياري 0,74, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن نظام المحاسبي المالي إعتمد في تقييم المخزرنات طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أولا صادرا أولا FIFO.

2 ـ لقد تحصلت الفقرة " طريقة تكلفة الوسطية المرجحة أفصل طريقة لتقييم المخزون" على متوسط حسابي 3,82 وانحراف معياري0,84, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن القيمة الباقية للمخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها وإنتاجها مؤخرا.

3 ـ لقد تحصلت الفقرة " التخطيط والتنظيم المحكم والجيد يضمن سير حسن لعملية التخزين,كما له أهمية كبيرة على الإنتاج وعلى الإمكانيات المادية والمشتري والموردين والكمية والجودة والوقت" على متوسط حسابي3,97 وانحراف معياري0,69, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن لضمان حسن سير المخزونات اتضح أن التخطيط و التنظيم المحكم و الجيد يضمن حسن سير هذه الوظيفة.

4: لقد تحصلت الفقرة " القيمة العادلة أفضل استخداما وتطورا من طريقة التكلفة التاريخية في التقييم" على متوسط حسابي 3,50 وانحراف معياري 0,96, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن استخدام طريقة القيمة العادلة يؤدي إلى سلامة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية.

5: لقد تحصلت الفقرة " القيمة العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية" على متوسط حسابي04 وانحراف معياري 0,67, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن القيمة العادلة تقدم معلومات ملائمة وقابلة للفهم وذات موثوقية عالية.

6: لقد تحصلت الفقرة " القيمة العادلة أداة قياس وتساهم في تحديد سعر التكلفة بشكل دقيق" على متوسط حسابي4,05 وانحراف معياري0,74, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن القيمة العادلة تتزود بالكثير من الشفافية.

7: لقد تحصلت الفقرة "القيمة العادلة أكثر ملائمة للمعلومات المحاسبية والمالية مقارنة بأساس التكلفة التاريخية عند اختيار أسلوب القياس" على متوسط حسابي 4,15 وانحراف معياري 0,83 ولذلك احتلت المرتبة () من مجموع فقرات هذا المحور, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن المعلومات التي توفرها مفيدة في اتخاذ القرارات وأكثر حداثة للتنبؤ بالقرارات التسويقية.

8: لقد تحصلت الفقرة "القيمة العادلة أساسا ومقياسا هاما للإعتراف والقياس عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية" على متوسط حسابي4,35 وانحراف معياري 0,62, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن القيمة العادلة تعتبر قياس للإعتراف والإفصاح للعمليات المالية والمنتجات الزراعية والاستثمارية.

9: لقد تحصلت الفقرة " جدول حساب النتائج حسب الوظيفة جاء نتيجة لاحتياجات وخصوصيات المؤسسة" على متوسط حسابي 3,90 وانحراف معياري1,03, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأنه يسمح بمعرفة التكاليف وجعل أسعارها أكثر تنافسية.

10: لقد تحصلت الفقرة " جدول حساب النتائج حسب الوظيفة يساعد في التمييز بين مختلف التكاليف" على متوسط حسابي04 وانحراف معياري 0,93, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأنه بإتاحته استخدام طرق حسابها.

11: لقد تحصلت الفقرة "جدول حساب النتائج حسب الوظيفة جاء لتلبية للمتطلبات نظام المحاسبة التحليلية" على متوسط حسابي3,57 وانحراف معياري 1,009 ولذلك احتلت المرتبة () من مجموع فقرات هذا المحور, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن نظام محاسبة التحليلية يكشف الأخطاء ويحدد المسؤوليات.

12: لقد تحصلت الفقرة "إن نجاح طرق المحاسبة التحليلية من خلال تحديد سعر التكلفة: على متوسط حسابي4,35 وانحراف معياري0,62, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن محاسبة التحليلية من أهم القرارات التي يمكن أن تتخذها بواسطة التكاليف هي تحديد سعر البيع على أساس سعر التكلفة أي استمرارية المؤسسة أو توقفها.

13: لقد تحصلت الفقرة "الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هي المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف الغير مباشرة وكيفية التوزيع" على متوسط حسابي5,40 وانحراف معياري5,80, وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطي أفراد العينة الموافقة لأن التكاليف غير المباشرة هي المحور أساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضيع التكلفة بشكل عام.

ومن خلال الإجابات السابقة يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي له أثار من تطبيقه على نظام المحاسبية التحليلية, ومنه نقبل الفرضية ونثبت صحتها.

الجدول رقم (17,3):يوضح تلخيصا للنتائج الإحصائية لجميع المحاور

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
المعايير المحاسبية الدولية	3,73	0,76	موافق	3
النظام المحاسبي المالي الجزائري **SCF**	3,93	0,75	موافق	2
نظام المحاسبة التحليلية	3,70	0,93	موافق	4
الآثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبية التحليلية	4,07	2,57	موافق	1
جميع المحاور	3.85	1,25	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان

يتبين من الجدول رقم 17,3) أن جميع محاور الاستبيان قد تحصلت على متوسطات حسابية تفوق أدنى متوسط حسابي للموافقة والمقدر حسب مقياس ليكارت الخماسي بـ(3.40 ـ 4,19) وقد بلغ متوسط المتوسطات لجميع المحاور 3,85، الذي يتوافق حسب معيار ليكارت الخماسي مع الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة على محتوى تلك المحاور، وقد احتل محور الآثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4,07، واحتل محور النظام المحاسبي المالي الجزائري المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 3,93، واحتل محور المعايير المحاسبية الدولية المرتبة الثالثة بمتوسط حساب قدره 3,73، واحتل محور نظام المحاسبة التحليلية المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 3,70

يمكن تفسير هذه النتيجة من خلال ترتيب محاور الاستبيان، حيث جاء محور الأثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية في المرتبة الأولى، نظراً لأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية، كما جاء في المرتبة الثانية محور النظام المحاسبي المالي ويعود احتواءه على الحلول للمشاكل والعمليات المحاسبية التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني ، وليأتي محور المعايير المحاسبية الدولية في المرتبة الثالثة لتحسين جودة المعلومات المالية بالمؤسسة تبعا للمعايير المحاسبية الدولية المعمول بها, وبالتالي زيادة كفاءة أداء إدارة المؤسسة واتخاذ قرارات مناسبة, ليأتي محور نظام المحاسبة التحليلية في المرتبة الرابعة والأخيرة نظرا لأهميتها الكبيرة والفعالة في التسيير من أجل معرفة النتائج واتخاذ القرارات.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذه الدراسة وتجسيد ذلك على جانبها التطبيقي منها، بتوزيع استمارة الاستبيان على عينة مكونة من 40 فرداً، موزعة على محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والأكاديميين ومحاسبين المعتمدين ومختصين في مجال المحاسبة على اختلاف أعمارهم وخبراتهم من خلال دراسة وتحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية ، والإجابات المقدمة من طرفهم وبعد تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار، المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي spss،

وما يمكن استخلاصه من هذه الدراسة الميدانية هو:

- ✓ نلاحظ من نتائج الإستبيان إلى أن هناك إتفاق كبير على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأنها تساهم بشكل كبير وفعال في زيادة وكفاءة المعلومات المحاسبية.
- ✓ نلاحظ من نتائج الإستبيان إلى أن هناك إتفاق كبير على تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبي المالي على إحتوائه الحلول لمشاكل المخطط وإنه يلبي إحتياجات مستعملي القوائم المالية.
- ✓ نلاحظ من نتائج الإستبيان على نظام المحاسبة التحليلية يستجيب لمختلف إحتياجات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ نلاحظ من نتائج الإستبيان على أن هناك أثار من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية.

قائمة الإختصارات والرموز

الإختصارات / الرمز	الدلالة بالعربية	الدلالة بالفرنسية
IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية.	International Accounting Standards Committee
IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية.	International Accounting Standards Board.
FASB	المعايير المحاسبية المالية الأمريكية.	Financial Accounting Standards Board.
ASB	المعايير المحاسبية المالية البريطانية.	Accounting Standards Board
IFAC	إتحاد الدولي المحاسبين.	International Federation of Accountants.
SIC	لجنة تفسير المعايير المحاسبية الدولية	Standing Interpretations Cmmittee.
IFRS	معايير التقارير المالية الدولية.	International Financial Reporting Standards.
IFRIC	لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Interpretations Committee.
PCN	المخطط المحاسبي الوطني.	Plan Comptable National.
SCF	النظام المحاسبي المالي.	Système Comptable Financier
AAA	الجمعية المحاسبين الأمريكيين.	American Accounting Association.

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1.2)	يبين دالة التكاليف المتغيرة	42
(2.2)	مخطط طريقة التحميل العقلاني	52
(3.2)	مخطط طريقة التكلفة المتغيرة	55
(4,3)	نسبة العينة حسب الجنس	77
(5,3)	نسبة العينة حسب العمر	78
(6,3)	نسبة العينة حسب الوظيفة	79
(7,3)	نسبة العينة حسب المؤهل العلمي	80
(8,3)	نسبة العينة حسب طبيعة المؤسسة	81

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1.1)	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية	22
(2.2)	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	38
(3.2)	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة	55
(4.2)	تحديد الفروقات المعيارية	58
(5,3)	إحصائيات الخاصة بإستمارات الإستبيان	74
(6,3)	مقياس ليكارت الخماسي	76
(7,3)	توزيع العينة حسب الجنس	76
(8,3)	توزيع العينة حسب العمر	77
(9,3)	توزيع العينة حسب الوظيفة	78
(10,3)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	79
(11,3)	توزيع العينة حسب طبيعة المؤسسة	80
(12,3)	مقياس ليكارت الخماسي	82
(13,3)	نتيجة التحليل الإحصائي لمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر	83

(14,3)	نتيجة التحليل الإحصائي النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF	84
(15,3)	نتيجة التحليل الإحصائي لنظام المحاسبة التحليلية	86
(16,3)	نتيجة التحليل الإحصائي للآثار المتوقع حدوثها من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة ا لتحليلية.	88
(17,3)	تلخيصا للنتائج الإحصائية لجميع المحاور	91

قائمة المراجع والمصادر

أولا: باللغة العربية:

❖ **الكتب:**

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2008.

2. أحمد صلاح عطية،**محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) للاستخدامات الإدارية**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006.

3. أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، مدخل معاصر في: **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2005.

4. إسماعيل يحي التكريتي،**محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)**، الطبعة الأولى، دار حامد للنير والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

5. إسماعيل يحي التكريتي،**محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2006.

6. أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

7. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، طبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، ، مصر، 2004.

8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة، نظام المحاسبي المالي، م و ص م،الجزائر، 2009،

9. بلعروسي أحمد التجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر، 2009.

10. بوعلام بوشاشي، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.

11. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **محاسبة التكاليف المعيارية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.

12. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الأوراق الزرقاء، الجزائر،2010.

13. حسين القاضي وحمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

14. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

15. خالد صافي صالح،**المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003.

16. خيرت ضيف، وآخرون، **المحاسبة المالية(دراسات في القياس والتحليل المحاسبي)**، دار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1984.

17. رضوان محمد العناتي،**مبادئ المحاسبة وتطبيقها** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية،2001.

18. رضوان محمد العناتي،**محاسبة التكاليف "مفاهيم، مبادئ، تطبيقات"** ، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000.

19. روسنيول . ابروست،ابروي، ترجمة سميرة حازوريلي، **التكاليف وأسعار التكلفة** ،المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989.

20. زينات محمد محرم ، وآخرون، **أصول المحاسبة التكاليف** ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005.

21. سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي،**منهجية حساب سعر التكلفة(المحاسبة التحليلية)**، دار الآفاق، الجزائر، بدون سنة نشر.

22. شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

23. شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008.

24. شيبايكي سعدان،**تقنيات المحاسبة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

25. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبة**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 .

26. عبد الحي عبد الحي مرعي، وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية(دراسة متكاملة)**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.

27. عبد الستار الكبيسي،**الشامل في مبادئ المحاسبة (1)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.

28. عبد الكريم بو يعقوب،**المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

29. علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

30. علي رحال،**المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق**، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون سنة نشر.

31. لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الجزائر، Pages Bleues،2012.

32. لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية "سير الحسابات وتطبيقاتها"**، الجزائر،Pages Bleues، 2012.

33. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014.

34. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والتطبيقية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2009.

35. محمد الجزار،**محاسبة التكاليف**، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1970.

36. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

37. محمد بوتين،**المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

38. محمد سامي راضي،**مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003.

39. محمد سعيد أكيل،**فنيات المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار الأفاق بدون سنة نشر.

40. محمد علي الجبالي ، قصي السامرائي، **محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

41. محمد كوشي، **التسيير المحاسبي والمالي**، دار المعاصرة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.

42. مصطفي طويل، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF**، دار الحديث للكتاب، الجزائر،2010.

43. مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، الطبعة الأولى، مطبعة المزوار، الجزائر، 2008.

44. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة المالية ج1، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.

45. ميداني بن الغيث، **دروس في المحاسبة المالية . 1 .**، حسب النظام المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2010.

46. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 1999.

47. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير والتحليلي المالي**، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، 1990.

48. ناصر داديعدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، ج 2، الطبعة الثانية، دار الحمدية العامة ، الجزائر، 1994.

49. هاشم أحمد عطية، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2000.

50. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية**، الدر الجامعية ، طبع، نشر، توزيع، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000.

51. وصفي عبد الفتوح ابو المكارم وآخرون، **المحاسبة المالية**، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000.

❖ **الرسائل والمذكرات:**

52. أحمد طوايبية، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر سنة"2003/2002 .

53. أمال مهاوة، **إمكانية تحسين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، شهادة ماجستير في العلوم المجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/ 2011.

54. بلهوان زكريا، هميسي تميم، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة الإقتصادية**،في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، شهادة ماستر، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.

55. حدة سوفي، وأخرون، **طرق حساب سعر التكلفة**، في العلوم الإقتصادية، شهادة ليسانس، جامعة الوادي، 2009/2008.

56. حمزه مدور،**محاولة تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية**، شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010.

57. سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل إعتماد الجزائر معايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، في العلوم الإقتصادية والتسيير والتجارية، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، "2008 ـ2009".

58. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية**، في علوم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة العقيد لخضر، باتنة، 2009/2008.

59. صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.

60. عبد القادر روتال، **التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبة والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية**، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009/2008.

61. علي بحري، **دراسة تحليلية للنظام المحاسبي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، "2008ـ2009".

62. محمد خطيب نمر،**اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار**، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

63. محمد فيصل مايده، **أثر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد على مدونة الحسابات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، شهادة ماجستير، في العلوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، المركز الجامعي بالوادي، 2010/ 2011.

64. ميداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

65. ميداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

66. نسيب علي وآخرون، **تسيير المخزونات في المؤسسة الإقتصادية**، شهادة ليسانس، في العلوم الإقتصادية، المركز الجامعي بالوادي،" 2009 ـ 2010".

67. نوال مرابطي،**أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة تسيير**، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.

68. نور الدين بعليش، **النظام المحاسبي في المؤسسات التأمين في ظل النظام المالي الجزائري**، شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010/ 2011.

69. هادفي خالد،**دور المحاسبة التحليلية في تحديد التسعير للمؤسسة الإقتصادية**، شهادة ماجستير في قسم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2012.

70. هلال درحمون، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية**، شهادةد كتوراه في كلية العلوم الإقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.

71. اليزيد ساحري، **أهمية نظام التكلفة على أساس نشاط في تحسين مردودية المؤسسة**، شهادة ماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007.

❖ **المجلات والملتقيات:**

72. أحمد لعماري، مداخلة بعنوان، **المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي المحاسبي بالجزائر**، الملتقى الدولي الأول، النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبية الدولية "تجارب، تطبيقات وأفاق"، المركز الجامعي بالوادي17، 18جانفي2010.

73. باحث مخلوف، مداخلة بعنوان: **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة**، بحث مقدم للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية. يومي "15.13" أكتوبر 2009، جامعة الجزائر.

74. بربري محمد أمين، بكيحل عبد القادر، مداخلة بعنوان: تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول: واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي: يومي 05-06ماي 2013.

75. سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مداخلة بعنوان، مكانة **النظام المحاسبي المالي الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، " تجارب، تطبيقات وأفاق"، مركز الجامعي بالوادي 17، 18 جانفي2010.

76. السعيد قاسمي وفرحات عباس، مداخلة بعنوان، **النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي الأول، النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية " تجارب، تطبيقات وأفاق"، المركز الجامعي بالوادي 17، 18 جانفي 2010.

77. ضيف محمد الهادي وآخرون، مقارنة **النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/ IFRS قياس وتقييم لبنود القوائم المالية**. مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/ IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة البليدة، الجزائر يومي 13. 14 ديسمبر 2011.

78. عبد الرزاق بخلف ، رابح بخلف، مداخلة بعنوان: **المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي** ، الملتقى الدولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبي الدولية ، جامعة البليدة، 17 ـ 18 جانفي 2010 .

79. كمال رزيق وآخرون، مداخلة بعنوان، النظام **المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13ـ14 ديسمبر 2011.

80. مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، مداخلة بعنوان، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئية الجزائرية**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، " تجارب، تطبيقات وأفاق"، مركز الجامعي بالوادي 17، 18 جانفي 2010.

81. منصوري الزين، مداخلة بعنوان: **متطلبات تطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر**،" الملتقى العلمي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدوليةIFRS, IAS"،المركز الجامعي بالوادي 17، 18 جانفي 2010.

82. ميداني بن بلغيث، **تسيير الانتقال نحو NSCF**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الولي الأول لكلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17، 18 جانفي 2010.

83. هوام جمعة، لعشوري نوال، مداخلة بعنوان **مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع المعايير المحاسبية الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، يومي17. 18 ماي 2013.

❖ **القرارات والمراسيم والقوانين:**

84. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادرة في 25مارس 2009.

85. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74الصادرة في 25نوفمبر 2007، الجزائر.

86. القرار الوزاري المؤرخ في، 26 يوليو 2008، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.

ثانيا: باللغة الأجنبية

87. Saheb Bachaga, pour un référentiel comptable algéienqui répond aux exigences de L'économie de marcher, Dar el- hoda, Alger, 2003.

87. SAMIR MEROUANI, **le projet du nouveau système comptable algérien** : **Anticiper et préparer le passage**; Mémoire de magistère en sciences de gestion; ESC; Alger; 2007 – 2008

ثالثا: الإنترنيت:

88. مجدي أحمد الجعفري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،العدد09،ص41،متاح على الموقع www.ao.accademy.orga/peeriodics.html(تاريخ الاطلاع: مارس 2014).

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
01	إستمارة الإستبيان
02	نتائج الإحصائية لأفراد عينة الدراسة بإستخدام SPSS

إهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك و كثير عطائك

بداية أهدي ثمرة جهدي إلى نور عيني : " محمد صلى الله عليه و سلم "

اللهم صلي و سلم و بارك عليه.

إلى أغلى ما لدي في هذه الدنيا، إلى من وضع الله الجنة تحت أقدامها، إلى من ضحت من أجلنا و صبرت على مشاق الحياة و قسوتها، و بسطت لي الأمور رغم صعوبتها منبع الحنان و الأمان : أمي الغالية.

إلى نعم المعلم و المرشد إلى الطريق الصائب الذي لم يبخل علينا بجهده، إلى من علمني أن الحياة كفاح و عمل، أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره.

إلى من تقاسمت معهم الحلوة و المرة، الأعمدة التي أظل أرتكز عليها للصمود،سبب فخري واعتزازي : إخوتي وأخواتي الأعزاء.

إلى الذين أحاطوني بمساعدتهم و بحبهم أهلي و أقاربي وأصدقائي.

إلى الأستاذ الفاضل الذي تفضل علينا بالإشراف على هذا العمل : حميداتو محمد ناصر

إلى من جعل هذه المسيرة الدراسية ممتعة وعشت معهم أصعب اللحظات و أجملها

ليندة ، زهرة، خديجة.

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر.

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم صفحتي.

إلى كل من عرف حنان وأحبها وإلى كل من عرفهم قلبي ونساهم قلمي.

إلى من فتح هذه الرسالة و تصفح أوراقها بعدي.

حنان بوهني

شكر وتقدير

أحمد الله و أشكره الذي أنعم علي و أجملني

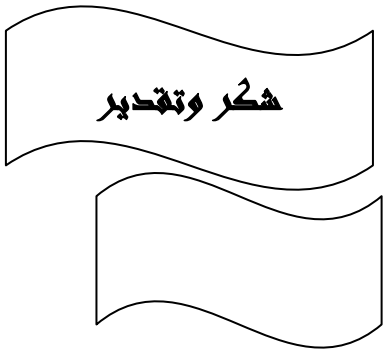
بالعافية. و أتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف الدكتور حميداتو محمد الناصر الذي لم يبخل

علي بالنصح و التوجيه، كما لا يفوتني أن أتقدم بامتناني و عرفاني لأخي ناصر لمساعدته لي.

إلى الأساتذة الأفاضل المناقشين لقبولهم مناقشة هذه الرسالة.

و أشكر كل من ساهم ولو بقليل في إعداد هذا العمل.

حنان بوهني


شكر وتقدير