

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي بالوادي



معهد العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير
تخصص مالية

الموضوع :

دراسة نظرية للنظام المحاسبي المالي الجديد مقارنة مع PCN

تحت إشراف الأستاذ :

* حواس عبد الرزاق

من إعداد الطلبة :

✍ - بالقط عكاشة

✍ - ذهب عادل

✍ - دوقات المولدي

✍ - معلول خالد

الموسم الجامعي : 2010 / 2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ
أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ ...

[المجادلة: 11]

فَسْكَرَات

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده وعلى آله وصحبه ومن

والاه إلى يوم الدين، نحمد حمدا كبيرا ونشكره على توفيقه لنا وتقديرنا على إتمام

هذا العمل المتواضع، ونرجو حسن الختام والجزاء.

لك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من شغفنا بالعمل معه إلى الذي تحمل معنا عناء هذا العمل

إلى مشرفنا وأستاذنا الفاضل حواس عبد الرزاق، كما نخص خالص شكرنا إلى كل

من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد وعلى رأسهم الأستاذ سالم محمد

الدينوري.

إلى الزملاء والأصدقاء بالمركز الجامعي بالوادي وإلى جميع أساتذة وعمال المركز الجامعي

بالوادي ونخص بالذكر أساتذة وعمال معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وبالأخص رئيس قسم علوم

التسيير الأستاذ الأسود عبد الحليم

إليكم جميعا جزيل الشكر ووفقنا الله وإياك إلى ما فيه خير لنا ولكم.

الإهداء

إلى التي من رعتني وربتي صغيرا واهتمت بشؤوني كثيرا وغمرتني بحنانها أهدي
ثمرة جهدي هذا العمل المتواضع إلى روحها الطاهرة أسأل الله أن يسكنها فسيح جنانه وأن يجعلها
في أعلى عليين مع النبيين والصديقين والشهداء والصالحين وحسن أولئك
رفيقا..... (جدتي العزيزة) .

إلى التي حملتني وهنا على وهن وغمرتني بحنانها وكانت سنداً لي في
دربي إلى أعلى ما أملك في الوجود..... (أمي الغالية) .

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي ولم يخل علي بشيء إلى الذي رباني
وأرادني أن أبلغ المعالي.... (جدي الحنون) .

إلى الذي شجعني وساعدني وعلمني الاعتماد على النفس.. (أبي العزيز)
إلى من أرى في أعينهم سمات المحبة والعطف وقاسموني مرارة العيش وحلاوتها
أخوالي الأعزاء وإخوتي .

إلى كل أهلي وأقاربي وكل من يحمل لقب بالقط وخرخش واحد واحد
إلى كل زملائي وأصدقائي الأعزاء .

إلى كل من أحبني وأحبته وساعدني في إنجاز هذا العمل ولم يخل علي بشيء
ولو كانت ابتسامة أهدي ثمرة جهدي هذا المتواضع .

عكاشة ... 

الإهداء

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار .

إلى من أرضعتني لبن الحنان، وسقني ماء الحياة، إلى من تطيب أيامي
بقربها، ويسعد قلبي بهنائها، إلى أعلى كائن في الوجود... أمي .

إلى من كان لي سنداً طوال الحياة، ولم يبخل علي بالنفس والنفس والدي الكريم .

إلى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم ، إخوتي وأخواتي .

(العيد، علي، نور الدين، فاطمة الزهراء)

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد .

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة، أساتذتي

الكرام .

إلى رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة، زملائي وأصدقائي الأعزاء .

(موسى، محمد الناصر، عبد الناصر، خليفة، الصديق... إلخ)

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهدي هذا العمل .

عادل ... 

الإهداء

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار
إلى من أرضعتني لبن الحنان، وسقني ماء الحياة، إلى من تطيب أيامي
بقربها، ويسعد قلبي بهنائها، إلى أعلى كائن في الوجود... أمي .
إلى من كان لي سنداً طوال الحياة، ولم يبخل علي بالنفس والنفيس والدي الكريم .
إلى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم ، إخوتي وأخواتي .
إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد .
إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة ، أساتذتي
الكرام .
إلى رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة، زملائي وأصدقائي الأعزاء .
إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهدي هذا العمل .

المولدي ... 

الإهداء

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار
إلى من أرضعتني لبن الحنان، وسقني ماء الحياة، إلى من تطيب أيامي
بقربها، ويسعد قلبي بهنائها، إلى أعلى كائن في الوجود... أمي.
إلى من كان لي سنداً طوال الحياة، ولم يبخل علي بالنفس والنفيس والدي الكريم.
إلى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم، إخوتي وأخواتي إلى كل الأهل
والأقارب من قريب وبعيد.
إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة، أساتذتي
الكرام.
إلى رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة، زملائي وأصدقائي الأعزاء.
إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهدي هذا العمل.

خالد ... 

الاهداءات

التشكرات

فهرس محتويات الدراسة

قائمة الأشكال والجداول

مقدمة عامة

أ-د

الفصل الأول: عرض الإطار العام للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية.

تمهيد

2

المبحث الأول: نشأة المحاسبة وتطورها

3

المطلب الأول: لمحة عن النشأة البعد التاريخي للمحاسبة

3

المطلب الثاني: مراحل تطور الفكر المحاسبي

9

المطلب الثالث: الاتجاهات العلمية المحاسبية

13

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة

15

المطلب الأول: تعريف المحاسبة وأهدافها

15

المطلب الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية

18

المطلب الثالث: وظائف وفروع علم المحاسبة

22

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

26

المطلب الأول: مقدمة حول المعايير المحاسبية الدولية

26

المطلب الثاني: أهم الهيئات القائمة على إعداد المعايير المحاسبية الدولية

32

المطلب الثالث: المفهوم والأهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية وأسباب وجودها

37

المطلب الرابع: المزايا والخصائص التي تنفرد بها المعايير المحاسبية الدولية

44

خلاصة

47

الفصل الثاني: دراسة المخطط المحاسبي الوطني ودوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد

تمهيد

49

المبحث الأول: دراسة المخطط المحاسبي الوطني نظريا

50

المطلب الأول: نشأة وتطور وتعريف المخطط المحاسبي الوطني

50

المطلب الثاني: خاصيات وأقسام المخطط المحاسبي الوطني

52

المطلب الثالث: أهداف المخطط المحاسبي الوطني

54

المبحث الثاني: دراسة المخطط المحاسبي الوطني عمليا

55

55	المطلب الأول: دراسة حسابات الميزانية
57	المطلب الثاني: دراسة حسابات التسيير
59	المطلب الثالث: الدفاتر المحاسبية والمستندات
74	المبحث الثالث: دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد
74	المطلب الأول: قصور محدودية وعيوب النظام المحاسبي القائم(القديم)
78	المطلب الثاني: النقائص المرتبطة بالجانبين النظري و العملي للمخطط المحاسبي الوطني
81	المطلب الثالث: دوافع ومراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF
85	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة نظرية للنظام المحاسبي المالي الجديد
87	تمهيد
88	المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد
88	المطلب الأول: التعاريف ومجال التطبيق
92	المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد
103	المطلب الثالث: مدونة وسير الحسابات وعرض الكشف المالية
117	المبحث الثاني: فلسفة، تحديات وأثار النظام المحاسبي المالي الجديد
117	المطلب الأول: فلسفة ومكونات النظام المحاسبية المالي الجديد
121	المطلب الثاني: تحديات وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات الجزائرية
127	المطلب الثالث: الآثار الجبائية والمحاسبية التي تنجر عن النظام المحاسبي المالي الجديد
133	المطلب الرابع: آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة المحاسبة
135	المبحث الثالث: مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر من خلال المخطط المحاسبي الوطني
135	المطلب الأول: أوجه التقارب والاختلاف بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني 1975
	المطلب الثاني: أوجه التشابه و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975
137	
140	المطلب الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد
157	خلاصة
159	خاتمة عامة
162	قائمة المراجع

الفهرست
حاجات ماسر

قائمة الأشكال والجداول

الصفحة	تسمية الشكل	رقم الشكل
55	حسابات الموجودات	(1-2)
55	حسابات المطالبات	(2-2)
57	حسابات الإيرادات	(3-2)
57	حسابات المصاريف	(4-2)
118	أركان النظام المحاسبي المالي الجديد	(1-3)

رقم الجدول	تسمية الجدول	الصفحة
(1-1)	المعايير المحاسبية الدولية	39
(2-1)	معايير التقارير المالية الدولية	41
(3-1)	ملخص المعايير المحاسبية الدولية IAS	42
(4-1)	ملخص عن معايير التقارير المالية IFRS	44
(1-2)	ميزانية جاء بها المخطط المحاسبي الوطني	70
(2-2)	جدول حسابات النتائج	71
(3-2)	حركات الذمة	72
(1-3)	السنة المالية المقفلة في	107
(2-3)	السنة المالية المقفلة في	108
(3-3)	حساب النتيجة (حسب كل نوع) الفترة من إلى	109
(4-3)	حساب النتيجة (حسب الوظيفة) الفترة من إلى	110
(5-3)	محتوى عناوين الحصيلة حصيلة الأصول السنة المالية المقفلة في	111
(6-3)	محتوى عناوين الحصيلة حصيلة الخصوم السنة المالية المقفلة في	112
(7-3)	محتوى عناوين حساب النتيجة حساب النتيجة (حساب النوع) الفترة من إلى	113
(8-3)	تدفقات أموال الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من إلى	114
(9-3)	تدفقات أموال الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من إلى	115
(10-3)	بيان تغير رؤوس الأموال الخاصة	116
(11-3)	مقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية	136
(12-3)	مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية	138

مقدمة عامة

لقد تزامن ظهور الحاسبة مع نشوء الحضارة و تطورها و لم تكن فحسب نظام كمي مدين ودائن بل كانت تلي متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي وقد تمكنت الحاسبة من تلبية متطلبات الحضارة الإنسانية ومواكبتها. فعالجت المشاكل وآمنة الرقابة الفعالة والحماية اللازمة لموارد المجتمع الاقتصادية من خلال وحداتها الحاسوبية المختلفة.

وتوصف الحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها بأنها لغة الأعمال ولغة المال ولسان حاله، كما توصف أيضا من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام المعلومات تعتمد على القياس والتوصيل.

وقد تطورت الحاسبة وانتشرت لتصبح نظاما متكاملا ووسيلة منظمة يتم بواسطتها تهيئة التقارير وتنظيم الحسابات التي تعكس الأوضاع المالية والاقتصادية في الوحدة الاقتصادية. وقد أصبحت الحاسبة في الوقت الحاضر ملازمة لمختلف جوانب الحياة العملية و لا تستغني عنها جميع الأطراف التي لها علاقة مع الوحدة الاقتصادية حيث يحتاجها مالكي الوحدة لمعرفة أوضاع وحدتهم وكذلك دائنو الوحدة والموردون والمحللون الماليون وإدارة الوحدة نفسها والمؤسسات الضريبية وكذلك الدارسون والباحثون.

ويعتبر النظام المحاسبي مجموعة قواعد وممارسات محاسبية التي تسود في بلد معين فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات فمنذ إصدار المخطط الوطني المحاسبي ونشره عام 1975 لم تطرأ عليه سواء تغييرات طفيفة رغم التغيير الجذري للمحيط الاقتصادي حتى عام 2007 حيث قررت السلطات العامة إصلاح الحاسبة لوضعها قيد التصرف بما يواكب التغييرات الحاصلة في الاقتصاد الوطني وقد أسندت هذه المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

وقد حاولت الجزائر جاهدة القيام بعدة إصلاحات وتغييرات وذلك منذ تخليها عن فكرة الاقتصاد الموجه وتبنيها لفكرة اقتصاد السوق لمواكبة الاقتصاد العالمي وانفتاحها على العولمة وذلك من خلال انضمامها للمنظمة العالمية للتجارة.

وقد مست هذه الإصلاحات عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي.

وذلك من خلال إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المالي الجديد التي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية المعاصرة.

*** طرح الإشكالية:**

أمام هذه المعطيات واستنادا لما سبق تبرز إشكالية هذا الموضوع كآآي:

في ظل المعايير المحاسبة الدولية ما هي أهم الأسباب والدوافع التي فرضت الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. حتى توفرت لنا بيئة ملائمة لإجراء دراسة نظرية للنظام المحاسبي المالي الجديد ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية سنحاول من خلالها الإجابة على التساؤلات التالية:

* ما هو الإطار النظري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية؟

* هل يستجيب المخطط المحاسبي الوطني لمتطلبات التوجه الاقتصادي في الجزائر؟

* ما هو النظام المحاسبي المالي الجديد الذي اعتمدته الجزائر ؟

***الفرضيات:**

وللإجابة عن التساؤلات السابقة فإننا نعتمد مبدئيا على الفرضيات التالية:

* في إطار التعديلات المحاسبية التي شهدتها جل دول العالم، انتهجت الجزائر نظام جديد يدعى بالنظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية حيث تغيير هذه المعايير كنتيجة لتطور علم المحاسبة.

* يحتوي المخطط المحاسبي الوطني على نقائص، وهذا ما استجوب تغييرات وإصلاحات محاسبية جديدة بالتأقلم مع التغيرات الاقتصادية الراهنة.

* يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد خطوة مهمة نحو عمليات التنسيق المحاسبي الدولي، وأحد أهم العوامل لجلب الاستثمارات الأجنبية للدول، وبالتالي تنمية الاقتصاد الوطني الجزائري.

***المنهج المستخدم:**

لقد اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهجين الوصفي والتحليلي، ذلك لأنهما المنهجين المناسبين لدراستنا والذان يسمحان بعرض الموضوع بشكل منظم وكذا القيام بالوصف والتحليل والتفسير بشكل علمي.

* دوافع اختيار الموضوع:

اخترنا دراسة هذا الموضوع وذلك لميلنا للمواضيع المحاسبية وخاصة ما تعلق بها بالنظام المحاسبي والمالي الجديد وأثر تطبيق هذا النظام على المؤسسات بشتى أنواعها بالإضافة إلى حداثة هذا الموضوع .

* أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في عملية اكتشاف قصور ومحدودية المخطط المحاسبي الوطني ودراسة نظرية للنظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية وما لهذا النظام من دور فعال في تنمية الاقتصاد الوطني. إضافة إلى ذلك فإن هذا الموضوع له علاقة كبيرة بالمحاسبة وللإحاطة به تسهل لنا كباحثين إلى فهم معمق لهذا النظام والاندماج لهذه المهنة مستقبلا.

* أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى نزع الغموض حول هذا المشروع الجديد وتوفير المادة العلمية للدارسين لهذا العلم، وكذلك من خلال إبراز التطور التاريخي المحاسبي والكشف عن المعايير المحاسبية الدولية والهيئات القائمة عليها.

* خطة الدراسة:

إرتئينا في دراستنا هذه الإجابة عن الإشكالية السابقة وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة، وذلك بتقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول بدءا بالمقدمة العامة والتي تتضمن العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة، من التمهيد إلى الإشكالية إلى الفرضيات... الخ.

حيث قمنا بالتطرق في الفصل الأول إلى عرض الإطار العام للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية وهذا بإعطاء نبذة عن تطور الفكر المحاسبي وماهية علم المحاسبة وكذا دراسة عامة لمعايير المحاسبة الدولية. أما الفصل الثاني فقد كرس لدراسة المخطط المحاسبي الوطني والدوافع التي أدت إلى الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد حيث قمنا في بادئ الأمر بدراسة الإطار النظري والتقني للمخطط المحاسبي الوطني ثم تطرقنا فيما بعد إلى الدوافع التي أدت إلى الانتقال إلى النظام المالي الجديد. أما الفصل الثالث فهو موجه لعرض النظام المالي الجديد حيث تطرقنا للإطار التصوري للنظام الجديد ومجالات تطبيقه، وكذا بدراسة فلسفة، تحديات وآثار هذا النظام.

كما أنهينا هذا الموضوع بخاتمة تضمنت أهم النتائج المتوصل إليها.

*** صعوبات الدراسة:**

من خلال قيامنا بهذه الدراسة

واجهتنا العديد من الصعوبات من بينها قلة المراجع و المصادر و الدراسات المنشورة حول هذا الموضوع نظرا لحدثته و كذا الصورة الإجمالية و الغير المفصلة التي ظهر فيها هذا النظام ،بالإضافة إلى أن الموضوع شائك ومعقد يتطلب الكثير من الوقت للإلمام بشتى جوانبه.

مَقَرَامَةٌ حَتَامَةٌ
أَوْ شَرَامَةٌ عَالَمَةٌ

الْفَصْلُ الْوَلَدُ
حَمْدُ اللَّهِ سُبْحَانَ

تمهيد

لا شك أن الدارس لتخصص المحاسبة يجد نفسه، على الرغم من التقليد الذي تتميز به إجراءاتها، في دوامة مستمرة من الاجتهادات والمناقشات بالمؤسسة لاسيما وهي متجددة على الدوام، بحكم طبيعة التجدد المتواصل للوقائع الاقتصادية.

وبالتالي فإن علم المحاسبة يهدف بدوره إلى إشباع حاجة الإنسان وتحقيق رغباته الإنسانية وذلك من خلال جمع وتقييد وضبط واحتساب وتقييم وتنظيم جميع الحركات المالية معبرة عنها بمصطلح نقدي.

كما تعد المحاسبة نظاما من أنظمة المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتحقق بين مختلف الأعوان الاقتصاديين.

ومن خلال ذلك يترتب علينا الإجابة عن التساؤلات الأساسية والضرورية والتي أدرجناها ضمن هذا الفصل والتي كانت متعلقة بنشأة علم المحاسبة وتطورها التاريخي، ماهية المحاسبة، من خلال التطرق إلى مفاهيمها وإيضاح مبادئها وأهم وظائفها وكذا المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها ومن هذا المنطلق قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كانت كالآتي:

المبحث الأول: نشأة المحاسبة وتطورها.

المبحث الثاني: ماهية علم المحاسبة.

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: نشأة المحاسبة وتطورها

لقد مرت الحركة التجارية بمراحل عدة، تبعا للتطور الحضارة الإنسانية وتوسع الأعمال، فقد كان أفراد المجتمع في العهود البدائية يعيشون على عمليات الصيد والحصول على المواد الغذائية بطريقة جماعية، ومن ثم ظهر عهد التخصص في الحرف والمهن ومعها بدأت الحاجات تبرز ليتبادل الناس إنتاجهم مع بعضهم، وظهر نظام المقايضة وبعد ذلك ظهرت وحدات القياس، واختراع الطباعة، وبداء الإنسان يدون ماله وما عليه بطريقة تتناسب مع ثقافته وحجم معاملاته، وبذلك ظهرت مجموعة من الطرق لإثبات العمليات الحسابية وبخاصة بعد اختفاء نظام المقايضة وظهور النقود، ومن ثم ظهر التعامل الأجل وتعددت الجهات التي يتعامل معها التاجر حيث وجد نفسه مضطرا إلى تسجيل العمليات التي تتم بينه وبين الآخر واستمر التطور في طبيعة الأعمال التجارية، وفي الداخل والخارج مما أدى إلى ضرورة وجود وسيلة منظمة لإثبات هذه العمليات بأنواعها المختلفة في حينها ظهر أول كتاب ميز بين كلمة المحاسبة ومعنى الحساب الرياضي وذلك على يد عالم رياضيات إيطالي يدعى "لوقا باتشيليو" حيث ألف كتاب في عام 1494 ميلادي وضع فيه أساس المحاسبة العلمية، وبين أنه علم له قواعده ومبادئه، وبين فيه طريقة تسجيل العمليات التجارية ذات الطابع المالي وتصنيفها وتلخيصها واستخراج نتائج عمل المشروع وبيان مركزه المالي، وذلك طبقا لنظرية القيد الثنائي "القيد المزدوج" واخذ علم المحاسبة يتطور بعد ذلك بشكل سريع حيث ألف العالم الإنجليزي "هيلو ولدكاسل" في عام 1543م كتاب آخر في مسك الدفاتر، وفي عام 1518م أسس أول معهد للمحاسبة في مدينة البندقية في إيطاليا¹.

المطلب الأول: لمحة عن النشأة والبعد التاريخي للمحاسبة.²

إن البحث في تواريخ محددة لنشأة المحاسبة هو أمر من غاية الصعوبة، ولكل بالمقابل وبما لا يقبل الشك أن المحاسبة: - قديمة في الوجود بل تمتد في القدم مع قدم الحضارات العريقة في كسور وبابل ومصر، وغيرها من الحضارات القديمة.

- أنها لم تقتصر على حضارة معينة بل عمت كافة الحضارات على وجه المعمورة.

أولا: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى.³

يرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الأشوريين إلى حوالي 3500 قبل الميلاد من خلال مسك سجلات محاسبة عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة ويرجع البعض هذا التاريخ إلى شريعة حمورابي في بابل ويربط البعض الممارسة المحاسبية المنتظمة بنظام العد السداسي والخط المسماري الذي استخدم في

¹ - حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999، ص 14.

² - عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2003، ص 3.

³ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2007، ص 11-13 .

سورية 2900 قبل الميلاد إذ أن للنظام العد السداسي الفضل الكبير في تطور الحساب، وكان متفوقا على الأنظمة السائدة قبله مما أسهم في تطور المحاسبة وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر، كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسني الجفاف، وقد كانت إدارة مخازن المعابد وبيوتات ثروة الفراعنة تخزن الحبوب للمواطنين، مما دفع المحاسبين إلى تطور محاسبة تفصيلية ونظام شامل لتسجيل علاقات مع الغير في هذا النظام الذي أصبح أكثر سهولة باختراع ورقة البردي.

وقد استخدم اليونان والرومان سجلات محاسبة تفصيلية لتسجيل الديون والالتزامات للمنشأة الحرفية التي كانت منتشرة في عهدهم وقد وضع اليونان في أثينا أول نظام للمدفوعات الحكومية في 418-415 قبل الميلاد وعلى الرغم من ذلك شهد عصر الإمبراطورية الرومانية بدايات الإفصاح، حيث أعلن أحد معامل التخمير عن كمية الإنتاج خلال فترة معينة، بالإضافة إلى مختلف عناصر التكاليف، وقد أعلن ذلك على بوابة المصنع.

وقد أدى استخدام النظام العشري من قبل الهنود والعرب إلى قفزة نوعية كبيرة بفضل ما قدمه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة وقد عرض المازندراني دفترًا استخدمه العرب والمسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر والإيرادات في الجانب الأيمن مما يشبه سجلات القيد المزدوج.

ما الإقطاعات الكبيرة التي كانت سائدة في العصور الوسطى، والتي كانت تابعة للأديرة أو للإقطاعيين فقد كانت تتألف عادة من مئات مزارع العبيد الذين كان عليهم أن يوردوا عشر محصولهم إلى الإقطاعي، بالإضافة إلى ما يفرض عليهم من أعمال يقومون بها بالسخرة، فقد كان يتم تسجيل تلك التوريدات والإنجازات على دفاتر من ورق الرقوق، وهكذا كانت المحاسبة تقتصر على هذا الحد من التطور.

أما في المدن، فقد ساد مبدأ الاكتفاء الذاتي في الحرف كما كانت أساليب العمل تقليدية تحددها هيئة الحرفة (مثلا لا يجوز أن يزيد عدد العاملين في الورشة على أربعة أشخاص ولم يكن هناك فاصل بين البيت والورشة، لذلك فالمحاسبة لم تكن ضرورية، وبالإضافة لم يكن الكثير من الناس يعرف الكتابة التي كانت تنحسر وسائلها في ورق الرقوق غالي الثمن.

ومع ذلك يري الأستاذ **Litt Leton** أن الحاجة إلى المحاسبة ظهرت نتيجة ظهور المعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لتقييم هذه المعاملات، دون أن يعطي وزنا يذكر للمحاسبة الكمية.

ونحن نعتقد أن النظام المحاسبي الكمي لا يقبل التجميع والتلخيص بدون وحدة النقود التي تمثل معادلا عاما للسلع والخدمات، إلا أن النظام الكمي حدد علاقات كثيرة بين الأطراف وجعل المحاسبة تحافظ على دورها عبر العصور، وتلي الحاجات التي تطلبها الظروف الاقتصادية في كل عصر.

ثانياً: المحاسبة في عصر التجارة.¹

مع بزوغ عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة، مما أتاح وجود الأرضية الملائمة للظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره.

لم تكن المحاسبة المزدوجة طريقة محاسبة معقدة وإنما هي طريقة رياضية، ولقد مهد لظهور تلك المحاسبة انتشار استخدام نظام الأرقام الهندي للمواضع عدداً وصفرًا، حيث عرفت لأول مرة في أوروبا من خلال كتاب للرياضيات للكاتب الروسي "ليوناردو فيبوناتسي بيسانو"، وفي الواقع مضت قرون عديدة أزاح نظام الأرقام الهندي علامات الأرقام الرومانية بالكامل، فحتى القرن الخامس عشر كان التسجيل في الدفاتر التجارية يتم باستخدام نظام الأرقام الرماني والهندي معاً.

حيث كان النظام الرقمي الروماني فقط هو الذي يتمتع بقوة إثبات أما النظام الرقمي الهندي فقد كان يستخدم من أجل الحساب، وإن أول دفتر تجاري استخدم فيه النظام الرقمي الهندي بالكامل بأوروبا كان في فيينا 1436/1439 وهذا يبرز صعوبة الانتقال في التفكير لدى معلمي الحرف الذين انتقلوا إلى المشروعات والذين استغرقوا مئات السنين من أجل تطور المحاسبة واستخدامها.

إن أقدم دفاتر تجارية إيطالية كانت في بداية القرن الثالث عشر، حيث كانت تتألف من عدة صفحات من ورق الرقوق وكانت تتم غالباً بكتابات غير موحدة ودون أي نظام ترتيب، وإن أول كتابات في المحاسبة كانت في فلورنسا (1211) باسم (بدايات المحاسبة بواسطة الحسابات).

هذه الحسابات كانت تفتح من أجل تسجيل علاقات الديون فقط، وكذلك فقد نشأت الحسابات المدينة والدائنة متداخلة بعضها مع بعض وكان يتم ترصيد القيود بشكل غير دوري، حيث كان يتم إلغاء القيود الجزائية ببساطة من خلال القيود المكملة.

في نهاية القرن الثالث عشر ظهرت بعض الحسابات النوعية وقد اتسع استخدامها، هذا بالإضافة إلى البدء بمقابلة الحسابات المدينة مع الدائنة وظهور شكل الحساب "T" ومع تركز التجارة اتسع نطاق استخدام الدفاتر التجارية بسرعة كبيرة والتي أصبحت تتألف في بداية القرن الرابع عشر من دفاتر ثخينة، ذلك التطور لم يكن ممكناً دون الانتشار الهائل لصناعة الورق في القرنين الثالث عشر والرابع عشر.

وفي رأينا أن الصيارفة الإيطاليين هم الذين اكتشفوا طريقة القيد المزدوج وطبقوها قبل التجار وقبل أن يكتب عنها "لوقا باشيليو" وأية ذلك أن تطبيق هذه الطريقة في الرقابة النقدية أكثر سهولة وأعظم فائدة من تطبيقها على الحسابات الأخرى.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 13-14.

ففي البداية كان لبد للصرافة من فتح حساب للمودعين وحسابات مساعدة لكل مودع على حدة لإظهار أرصدة المودعين لدى هذا الصراف الذي كان يأخذ عمولة مقابل إيداع أموال الغير وحمايتها، من أجل دفعها في الوقت المناسب لبد من سجل يظهر رصيد أي مودع من هؤلاء في أي وقت.

وكذلك لبد من لهذا الصراف من فتح حساب المدينين لتسجيل السلف التي يقدمها المصرف والفائدة المترتبة على ذلك لمعرفة الأرصدة المستحقة والمطالبة بتسديدها واستلامها، وكذلك من المستحسن أن يفتح حسابا مساعدا لكل مدين على حدة بشكل تساوي معه مجموع الحسابات المدينة مع حساب المدينين العام.

ثالثا: المحاسبة عقب الثورة الصناعية.¹

تمثل الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، وقد كان لها بالغ الأثر في الفكر المحاسبي إذا لم يعد المشروع الصغير الذي يملكه تاجر فرد، أو عدد من الشركات المتضامنين كافيا لمسيرة التطور الذي اقتضته الثورة الصناعية، فإن الأموال الكثيرة التي نشأة الحاجة إليها من أجل الحصول على الآلات الحديثة باهظة التكاليف اقتضت اللجوء إلى الشركات المساهمة التي تباع أسهمها إلى كافة الممولين في المجتمع بهدف الحصول على مل أمكن من الأموال.

إن هؤلاء المساهمين يكاد لا يعرف بعضهم بعضا في كثير من الأحوال، غير قادرين على التفرغ لشؤون إدارة الشركة المساهمة، وليس لدى الكثير منهم الخبرة والدراية بالقيام بهذا الدور، وليس من العملي أن يجتمع هؤلاء المساهمون والمالكون لجميع أسهم الشركات والذين قد يصل عددهم إلى الآلاف أو مئات الآلاف، أحيانا يقف على قرارات يتخذونها في الوقت المناسب، مما يظهر هؤلاء المساهمين إلى انتخاب هيئة إدارة مستقلة تقوم بتسيير المشروع لمصلحة أصحابه.

وإن انفصال الملكية عن الإدارة، جعل المشروع شخصية معنوية مستقلة، تقوده وتولى إدارته هيئة من الإداريين المختصين الذين ترتبط مصالحهم وسمعتهم بمستقبل المشروع.

وسنقوم في ما يلي بدراسة أهم نتائج الثورة الصناعية على الفكر المحاسبي هي:

1- بدء الاهتمام بمحاسبة التكاليف:²

من نتائج الثورة الصناعية، حيابة أصول رأس مالية طويلة الأجل، وزيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلعة الرأس مالية، والاهتمام بتحديد تكاليف المنتوجات عن طريق تخصيص تكاليف المشروع إلى دورات محاسبية

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 21.

² - نفس المرجع، ص ص 21-22.

مختلفة، واحتساب تكاليف الاستهلاك الخاص بالأصول الثابتة طويلة الأجل، على الدورات المحاسبية المختلفة، وعلى المنتجات المختلفة.

2- نظرية الوكالة:¹

تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم، وتعمل بوحى من القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية للمساهمين في اجتماعها الدوري وهي ترغب في إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها وقد كان هذا النجاح يقاس بمدى قدرة الإدارة على تعظيم الأرباح المعلن عنها في قوائمها المالية.

وكي يتمكن رقم صافي الربح من التعبير عن كفاية الإدارة وتسيير دفة المشروع كانت الإدارة تحرص على تمسك بالتكلفة التاريخية وتبقي الأصول جميعها مسجلة بالقيمة التي تم شرائها فيها، حتى ولو اختلفت الأسعار عند إعداد القوائم المالية، وذلك لكي تبقي الأرباح النقدية بعيدة عن تأثير تغير الأسعار المالية التي تؤثر برقم الربح ولو تم الخروج عن التكلفة التاريخية، فقد ظلت الأصول مسجلة بالأسعار التاريخية نفسها وقد أعلنت الإدارة عن أرباح تعود لنشاطها في الأعمال المعتادة لمشروع دون تدخل تغيرات الأسعار.

3- نشوء الإفصاح:²

كان لتعداد الأطراف المستفيدة من المشروع، وبخاصة كثيرة عدد المساهمين أصحاب المشروع، وتوكيلهم الإدارة بتسيير المشروع لمصلحتهم، دور عظيم في نشوء الإفصاح الذي تجلي في البداية في الإعلان عن ميزانية المشروع التي تلص مركزه المالي في فترة معينة غالباً ما تكون نهاية السنة المالية بحيث يثبت فيها حساب رأس المال (حقوق أصحاب المشروع).

حيث لا يمكن زيادته من الناحية القانونية أما الزيادات الجديدة الناجمة على أرباح المشروع خلال العام فتعد أرباح مجموعة، منها ما يخص هذا العام ومنها ما يخص الأعوام الماضية، ويمكن أن تعرض بشكل إجمالي مطروحة منها التوزيعات التي تمت خلال عام.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص22.

² - نفس المرجع، ص23.

4- آثار أزمة 1930:¹

كان لأزمة الكساد التي أصابت النظام الرأسمالي في عام 1930 آثار مباشرة في السوق المالية، وما تتضمنه من أسهم وسندات للشركات المساهمة، فقد أدت الأرباح المتراكمة إلى مزيد من الإقبال على شراء الأسهم والسندات للشركات القائمة أو الجديدة وبالتالي إلى مزيد من شراء الآلات والاختراعات الحديثة غالية الثمن، مما جعل العرض أكبر من الطلب وآل إلى الكساد التدريجي التي تفاقم في عام 1929-1930م.

وإن المنافسة الضاربة بين الشركات المختلفة أدت إلى إفلاس الكثير من المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم لحساب المشروعات الضخمة التي أخذت تسيطر على الأسواق، مما دفع إدارة المشروعات التي تقف على هاوية الإفلاس إلى الاقتراض لمحاولة درء الإفلاس، وخوفاً من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع في إفلاسها، وغالباً ما كان يتم التظليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، أما المساهمون أو المقرضون الذين كان مصالحهم تتضرر جراء الأخذ بهذه البيانات فكانوا يلجؤون إلى القضاء لمساءلة المحاسب والمراجع والإدارة، وكثيراً ما كانت أحكام القضاء تصدر ضد المراجع أو المحاسب أو الإدارة دفاعاً عن مصالح المجتمع المالي ضد الغش والتلاعب.

5- التوحيد على المستوى الدولي:²

لم تقتصر محاولات توحيد الممارسة المالية على المستوى القطري، إذا كانت الاتحادات الإقليمية والتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات الأثر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين، مستخدمين آخرين على نطاق دولي ومن أولى المحاولات لتلبية هذا الهدف انعقاد مؤتمر المحاسبين في باريس عام 1951 بهدف تنمية الاتحاد الاقتصادي الأوروبي.

وتولد عنه دليل للحسابات قابل للاستخدام على نطاق دولي، وقد قام الاتحاد الأوروبي لجماعة المحللين الماليين منذ عام 1993 بمحاولة توحيد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية الشائعة الاستخدام بين المحللين الماليين لتسهيل استخدام المؤشرات والنسب المالية لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 26.

² - نفس المرجع، ص 34.

المطلب الثاني: مراحل تطور الفكر المحاسبي.

المتبع لتطور الفكر المحاسبي يستطيع التعرف على دور المحاسبة إذا نظر إلى الماضي والحاضر وتطلع إلى المستقبل، وفي هذا المجال يوضح Kohler أن المحاسبة في طريقها الوحيد قد أثرت كثيراً على شكل النشاط الإنساني حيث تمتد جذورها إلى الماضي وتصل إلى الحاضر، كما أنها تؤثر في مستقبل كل منا¹.

كما يمكن عرض ملخص مراحل تطور الفكر المحاسبي في اتجاه تكوين نظرية عامة للمحاسبة فيما يلي:

المرحلة الأولى: (ما قبل عام 1494م)².

تتميز هذه المرحلة بضعف الجانب الفكري، وإن شهدت تطورات أساسية في ممارسة مهنة المحاسبة، والجذور الأولى للمهنة بدأت خلال هذه المرحلة نتيجة لاستخدام النقود، وظهور المنشآت الفردية ونشأة الائتمان، وازدياد حركة التجارة داخل وبين الدول، والحاجة إلى المحافظة على رأس المال المملوك ملكية مشتركة وخاصة لأصحاب المنشآت.

لذلك يطلق عادة على هذه المرحلة مرحلة "إمساك الدفاتر" book-keeping حيث تم التركيز فيها على كيفية إثبات العمليات وتبويبها في دفاتر خاصة بذلك، على أساس استخدام بعض الطرق المحاسبية ووحدة النقد في مثل هذا التسجيل والاعتماد على القيد المفرد البسيط.

والتاريخ يحدثنا بأن مصر كان لها فضل السبق في هذه المرحلة لظهور حكومة منظمة فيها قبل الميلاد، وهنا يوضح Adlof J.H. Enthoven.

وفي عصر انتشار التجارة وقيام إيطاليا بدور بارز في مجال التبادل التجاري كان طبيعياً أن تتقدم المحاسبة كمهنة ثم كعلم في مثل هذا المناخ.

وفي عام 1202م بدأ انتقال واستخدام الأرقام العربية والطرق الحسابية في أوروبا خاصة في كتاب Leonardo of Pisa، وقد انتشر النظام العربي بسرعة وحل محل الأرقام الرومانية.

المرحلة الثانية: (1495 وحتى عام 1800م)³.

تتميز هذه المرحلة بظهور القيد المزدوج وبصفة خاصة عندما أصدر Luca Pacioli كتابه السابق الإشارة إليه، وفي هذه المرحلة انتقلت حركة التجارة في المجال الدولي إلى إنجلترا، وبدأ يظهر دورها في قيادة هذه الحركة.

¹ - محمود السيد الناعى، دروس في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، سنة 1987، ص 27.

² - نفس المرجع، ص 29.

³ - نفس المرجع، ص ص 30-31.

وبين عام 1522م وحتى 1528 ظهرت سجلات لحسابات التكاليف في إنجلترا، وعلى الرغم من تأثر الممارسة في إنجلترا في بادئ الأمر بما كان معمولاً به في إيطاليا، إلا أنه ما لبث أن ظهر أول تطبيق لما عرف بعد ذلك بالطريقة الإنجليزية في المحاسبة في عام 1543م بواسطة كتاب لـ Hugh old castle أستاذ الرياضيات الإنجليزي، وفي عام 1547م صدرت ترجمة له وتحليل ثم تلا ذلك صدور كتب أخرى أعوام 1553، 1567، 1588م.

وفي هذه المرحلة يرجع البعض أول تطبيق وظهور قواعد مفهومه لامساك الدفاتر لكتاب CHARLES SNELL والذي نشر عام 1701م متضمناً لـ 70 قاعدة، ثم أصدر كتاباً آخر عام 1718م متضمناً لـ 69 قاعدة لامساك الدفاتر.

وإن كان التركيز في مثل هذه القواعد على كيفية تطبيق القاعدة دون تحديد المنطق الذي تحتويه، حتى أن بعض الكتاب في هذه المرحلة مثل Beele كتب: I am already able to answer the same by rote, but the reyson there of lunderstqnd not.

ويرى البعض أن الفترة من 1500م وحتى 1800م هي فترة التحضير الأساسي لظهور نظرية المحاسبة، ولم تشهد هذه الفترة كتابات أساسية في مجال النظرية، حتى أن Peragallo أشار إلى أنه منذ كتاب باسيليوس وحتى بداية القرن التاسع عشر لم تكن هناك كتابات في مجال النظرية.

المرحلة الثالثة: (1801-1955م)¹.

وتتميز هذه المرحلة بظهور الثورة الصناعية في أوروبا، وظهور المنشآت الكبيرة، وانتشار السكك الحديدية، وظهور ضرائب الدخل في صورة تشريعات منظمة، مما كان لذلك أثره الواضح على بداية التحول من إمساك الدفاتر إلى المحاسبة، ويشير Littleton إلى هذه المرحلة بقوله: "The nineteenth centery saw book-keeping transformed into accounting".

كما تتميز هذه المرحلة بظهور الشخصية المعنوية للشركات، بعد أن انفصلت الملكية عن الإدارة، مما كان له أثره المباشر على تغيير النظرة إلى طبيعة معادلة الميزانية، وطبيعة كل من الأصول والالتزامات.

كما تتميز هذه المرحلة بظهور الولايات المتحدة الأمريكية على مسرح المحاسبة بعد مصر وإيطاليا وإنجلترا فقد شهد عام 1841م كتاباً لمؤلف أمريكي يدعى Thomas Jones وقد كان لظهور بعض المجالات العلمية في هذه المرحلة ومؤلفات كل من Kestes & Hatfi eld- ckarles E. Spra – gue أثره في وضع النبتة الأولى لنظرية علمية في المحاسبة.

¹ - محمود السيد الناعى، مرجع سابق، ص ص 31-32.

ويعتبر W.A. Paton من الرواد الأوائل الذين كان لهم الفضل في تبين الإطار العلمي للمحاسبة، في كتابه الذي نشر عام 1922م تحت عنوان "نظرية المحاسبة" حيث ساهم بصفة خاصة في تحديد طبيعة الوحدة المحاسبية Accounting Entity ثم توالى بعد ذلك الكتابات العلمية في مجال النظرية المحاسبية عن طريق Sanders و Moore و Hatfield عام 1938، ومن بين الكتابات البارزة في هذا المجال كتابات Gilman عام 1939م عن "Accounting Concepts of Profit" ثم ظهر عام 1940م كتاب Paton & Littleton بعنوان "An Introduction to Corporate Accounting Standards" وقد أعيد طبع هذا الكتاب أكثر من 16 مرة، وقد وصف حديثاً بأنه أعظم إضافة علمية للمحاسبة في القرن العشرين.

المرحلة الرابعة: (1956-1970م)¹.

تتميز هذه المرحلة بظهور المنظمات المهنية والأقسام العلمية المهمة بأمر المهنة، بجانب ظهور كثير من الدراسات حول نظرية المحاسبة، ثم ظهرت كتابات أخرى متميزة في هذه المرحلة والتي اهتمت بمشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد منها:

- دراسة للمعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين عام 1965.
- دراسة للجمعية الأمريكية للمحاسبة A.A.A. في عام 1966.
- دراسة Chambers في عام 1966 والتي بدأها بسلسلة مقالات ابتداء من 1955.
- دراسة Ijiri في عام 1967.

وتتميز هذه المرحلة بظهور المدخل المعياري في عرض نظرية للمحاسبة بجانب المدخل الوصفي والتفسيري السابق عليه، ومن هذا المدخل ما ظهر عام 1960 في كتابات Carl Nelson ثم دراسة Sprouse & Montiz في عام 1962، وكتابات Edwards & Bell في عام 1961 المتعلقة بأرباح وخسائر حيازة الأصول، ودراسة للمعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين AICPA في عام 1963.

¹ - محمود السيد الناعى، مرجع سابق، ص ص 33-34.

المرحلة الخامسة: (1971 وحتى الآن)¹.

يمكن وصف هذه المرحلة بأنها مرحلة التقدم السريع في مجال المحاسبة، نتيجة لاستخدام أساليب بحوث العمليات، والأساليب الإحصائية، والحاسب الآلي، والعلوم السلوكية، ومدخل النظم، والمعايير الدولية للمحاسبة والشركات متعددة الجنسيات، مما كان من نتيجته اتساع مجال الدراسة في نظرية المحاسبة، وتطور الأساليب المستخدمة في القياس والتوصيل.

وتتميز هذه المرحلة باتخاذ المنهج العلمي في صياغة نظريات محددة في مجالات معينة في طريق التعارف على نظرية عامة للمحاسبة بعد تحديد المشكلة وتحديد البيانات المناسبة ووضع الفروض واختبار صحة هذه الفروض وقد وصف Caplan هذه المرحلة بأنها:

"Movement from dogma to Science" وقد عدد البعض المجالات الأساسية للأبحاث المحاسبية فيما يلي:

- دراسات متعلقة بالفترة المحاسبية. the accounting period
- دراسات مرتبطة بمدى صلاحية المعلومات المحاسبية the relevance of accounting information
- دراسات متعلقة بالأهمية النسبية the materiality concept
- دراسات متعلقة بموضوعية المقاييس المحاسبية the objectivity of accounting measures
- دراسات تختص بمدى الثبات في التطبيق المحاسبي accounting consistency
- دراسات مرتبطة بمدى توافر بدائل محاسبية the existence of accounting alternatives
- دراسات مرتبطة بقيمة متطلبات الإفصاح المحاسبي the value of disclosure requirements
- دراسات مرتبطة باستخدام التقارير المحاسبية the use of accounting reports

¹ - محمود السيد الناعى، مرجع سابق، ص ص 34-35.

المطلب الثالث: الاتجاهات العلمية المحاسبية.

يمكن تقسيم آراء المهنيين بالمحاسبة حول اتجاهاتها العلمية إلى ثلاث اتجاهات رئيسية وهي:¹

الاتجاه الأول: يعد أصحاب هذا الاتجاه أن المحاسبة هي فن من الفنون يخدمها إجراءات التطبيق العلمي ويعارضون عدها علما له مجاله وأحداثه وفروضه ومفاهيمه ومبادئه.

لذلك هم يرون أن البحث النظري في فلسفة المحاسبة ما هو إلا مضيعة للوقت ولا يفيد في تطوير المحاسبة لاعتقادهم أن تطورها يتم بفعل عوامل اقتصادية وقانونية وإدارية لا تملك المحاسبة إلا أن تلي حاجتها، وأن مبادئ المحاسبة ما هي إلا تعليمات للممارسة العملية السائدة في مرحلة من المراحل.

الاتجاه الثاني: يمثل أصحاب الرأي القائل أن المحاسبة، علم يتكون من مستويات متعددة من التجديدات والتعميمات، وأنه لابد من متابعة البحث من أجل تطوير نظرية المحاسبة.

الاتجاه الثالث: وهو الذي يأخذ موقف وسطيا بين الاتجاهين السابقين حيث يرى بعض المحاسبين أن المحاسبة فن وعلم في آن واحد.

وفي الواقع، لا يمكن الفصل بين العلم والفن، وفي المنظور التاريخي لتطور العلوم فكل علم ولد من فن مقابل له وإن القول إن مجالا من مجالات المعرفة علم، لا يعني القضاء على الإبداع الفني الذي يساهم في تطوير العلم في المستقبل، وإن المحاسبة قد ولدت نتيجة الفن والممارسة العملية، وقد تطورت تاريخيا نتيجة الممارسة العملية، ولكن هذا لا ينفي أبدا عدها في الوقت الحاضر علما مستقلا.

ولإثبات الطبيعة العلمية للمحاسبة وتحديد مستوى تطويرها العلمي لابد من الرجوع إلى المنطق ونظرية المعرفة.

فقد نشأة جميع العلوم في أحضان الفلسفة، وقد أخذت العلوم طريقها إلى الاستقلال عن الفلسفة. مما يتناسب مع درجات التقدم الاجتماعي وللحاجات المختلفة للتطبيق العملي فقد ولد علم الهندسة من المساحة، والعلم الميكانيكي من صناعة الآلات، وعلم التشريح من الطب، وعلم المحاسبة من الرياضيات.

وعلي أن الهالة الكبيرة التي أحاطت بمفهوم العلم عبر العصور جعلت تعريف العلم مليئا بالالتباس والخلافات في وجهات النظر.

فمنهم من عد الفلسفة علما ومنهم من عد الدين علما أو علوما كإعطاء عناوين لكتب تبحث في هذه الأمور كإحياء علوم الدين.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 61-62.

وعد الآخرون أن الميتافيزيقا ومما مثلها من الماورائيات علما مع أنها تمت إلى العلم بصله. ويعود السبب في ذلك إلى المنطق التي ينطق منه واضح التعريف فأصحاب المدارس العقلية يرون بأن العلم يقدم حقائق مطلقة ومثلا عاليا وقيما تقدم الخير للإنسانية أما أصحاب المدارس التجريبية فيعتقدون بأن العلم هو الذي يستند إلى التجربة العملية ويقدم خدمة محققه للإنسانية لأنها معززة بالبحث والاختبار دون الاكتفاء بالتأمل الفلسفي وإن تطور التجربة العملية لتلي حاجات الحضارة الإنسانية المتنامية، جعل مجالات معرفية جديد تخرج من رحم مجالات أخرى وتشق طريقها المستقل، فحين وضع "Patan" محاولته الأولى لنظرية المحاسبة بذل مجهودا كبيرا لتحرير المحاسبة من علم الاقتصاد في عام 1916، وكانت نظريته تلك تشمل جميع فروع المحاسبة إلا أن "Mautz and sharaf" في عام 1961م عندما وضع أول محاولة نظرية لمراجعة الحسابات بين أن علاقة المراجعة بالمحاسبة ليست علاقة الابن بأبيه بل هي علاقة زملاء.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة.

لقد تطورت المحاسبة مثل الطب والقانون وغيرها من مجالات المعرفة الأخرى التي تنطوي على نشاط بشري يستجيب باستمرار لاحتياجات المجتمع سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية.

فمع تطور المجتمع تزايد الأنشطة في قطاع الأعمال ويتسع نطاقها.

وتتعدد عملياتها وهذه بدوره يؤدي تلقائي إلى تطور مفاهيم المحاسبة وأساليبها للوفاء باحتياجات المتزايدة للمعلومات المحاسبية.

وبدون هذه المعلومات يصعب اتخاذ القرارات سواء أكانت لأغراض التخطيط أو التقييم أو الرقابة¹.

حيث بدأ تسجيل العمليات بشكل بدائي وكان التسجيل لا يشمل كل العمليات المالية وأغلب مكان يحتفظ به التاجر هو حسابات المدينين والدائنين يحفظها في سجلات خاصة مبسطة يستطيع بواسطتها حفظ حقوقه وحقوقهم².

المطلب الأول: تعريف المحاسبة وأهدافها.

يجد الدارسون لعلم المحاسبة تعريفات متعددة ومتنوعة لهذا العلم وسنحاول أن نورد بعض التعاريف التي توضع وتبين مفهوم المحاسبة ثم نخرج بتعريف شامل متفق عليه.

أولاً: تعاريف المحاسبة.

* **التعريف الأول:** المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لفرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية تلك الفترة.³

* **التعريف الثاني:** المحاسبة هي تقنية وعلم بشمل مجموعة من المبادئ والأسس تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية، وهي وسيلة لمعرفة نتجه أعمال المؤسسة اعتماداً على مستندات ممررة لها. وتطبيقاً تهدف المحاسبة إلى جمع وتقييم وتقييد واحتساب وتنظيم الحركات، معبرة بمصطلح نقدي.⁴

¹ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مبادئ المحاسبة المالية، دار المعرفة الجامعية، مصر، سنة 1999، ص 9.

² - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، يطلب من: ميس الريم للخدمات المحاسبية والضريبة خلوي 07/95345533 الطبعة الأولى، سنة 2008، ص ص 15-16.

³ - خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية سنة 2003، ص 9.

⁴ - إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق المخطط المحاسبي الوطني 1975، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999، ص 4.

* **التعريف الثالث:** المحاسبة علم يشمل وظائف تتعلق بتسجيل وتصنيف وتلخيص وتحليل وتفسير وإنتاج معلومات مالية، تغطي عمليات وأحداث ذات صبغة مالية، وتطلبها إدارة المشروع على شكل تقارير متنوعة تستعملها في اتخاذ القرارات.¹

* **التعريف الرابع:** يقوم تعريف المحاسبة على اعتبارها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية.

وبعضها ما يتفق مع المفهوم الحديث لتعريف المحاسبة ومنه تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) الذي يصف المحاسبة على أنها عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات المالية للأطراف ذات العلاقة. بحيث تمكنهم من الحكم عن الأمور المالية واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.²

* **التعريف الخامس:** المحاسبة فن إظهار وتقديم النتائج. نظام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجه من بيانات، ألها لغة الاتصال وكل لغة لها قواعدها الأساسية.

تسجل العمليات المحاسبية وتقدم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموماً.³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة بأنها:

هي عبارة عن علم يهتم بضبط العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وفقاً لقواعد دقيقة والهدف منها:

هو معرفة النتائج بالتدرج ونتيجة الدورة المالية وما عليها من ديون مترتبة عليها وما لها من حقوق حسب المستندات الرسمية لإثبات التسجيلات المختلفة.

ثانياً: أهداف المحاسبة.

من التعريفات السابقة التي مر ذكرها، نستطيع التوصل إلى أن أهداف المحاسبة هي:

1- تجميع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وتبويبها، وتصنيفها على شكل حسابات يسهل الرجوع إليها، والاستفادة منها في إدارة المشروع، لغايات التخطيط والرقابة والإشراف، بما يسهل عمل الإدارة في تسيير أعمالها اليومية.

2- تلخيص البيانات المالية السابقة، وعرضها في صورة تقارير مالية دورية وغير دورية أو على شكل مذكرات تفسيرية، أو إحصاءات، من أجل خدمة الإدارة في تنفيذ أعمالها.

¹ - خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة (1)، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، سنة 2010، ص 8.

² - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

³ - محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة، سنة 2005، ص 36.

- 3- تحديد علاقة المنشأة بالأطراف المختلفة ذات الصلة بها من مدينين، ودائنين، وأصحاب رؤوس الأموال، والمصلحة الضريبية، وغيرهم مما يؤدي إلى ضبط عمل المنشأة ويسهل إجراءاتها.
- 4- تحقيق المزايا التالية لإدارة المشروع¹:
 - أ- تحديد تكلفة الإنتاج والمخزون.
 - ب- تحديد أسعار بيع السلع وتقديم الخدمات.
 - ج- تحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة للمشروع.
 - د- تقييم نتيجة نشاط المشروع.
- 5- اختيار وتأسيس النظام المحاسبي الملائم لطبيعة عمل المشروع وكذلك اختيار السجلات التي يستعملها المشروع لإثبات عملياته وفقاً للمبادئ المحاسبية.
- 6- العمل على إعداد الحسابات الختامية للتوصل إلى نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة خلال السنة وذلك وفقاً للأصول المحاسبية المتفق عليها.
- 7- بيان الأصول التي يمتلكها المشروع في نهاية السنة المالية والالتزامات التي يجب عليه سدادها وذلك من أجل تحديد المركز المالي للمشروع.
- 8- تقديم البيانات المالية لإدارة المشروع أو غيرها من الحسابات التي تحتاجها كالدائنين والمساهمين والحكومات.
- 9- المساعدة في عملية الرقابة الداخلية وذلك لحماية أموال المنشأة وممتلكاتها الأخرى.
- 10- تحليل وتفسير وتوصل المعلومات المالية إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.²

¹ - خالد أمين عبد الله، صابيل رمضان، مرجع سابق، ص 10.

² - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 18.

المطلب الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية.¹

تعتبر المحاسبة نظاماً للمعلومات بين مختلف الأعوان الاقتصاديين كما يمكن تعريف الفروض المحاسبية بأنها جمل إخبارية مسلم بها لا تتضارب أو تتناقض فيما بينها وهي متطلب ضروري لاشتقاق المبادئ المحاسبية وتعتمد المحاسبة على المبادئ المقبولة في الغالب من قبل الجميع، سواء كانوا مختصين في المحاسبة أو غيرها.

أولاً: الفروض المحاسبية.

وعموماً فإن أغلب الفروض المحاسبة قبولاً هي:

1- فرض الوحدة المحاسبية المستقلة (الاستقلالية):

ومعنى الوحدة المحاسبة المستقلة أنه بعد إتمام عملية تسجيل المنشأة لدى وزارة الصناعة والتجارة فإنه يصبح لها شخصية مستقلة عن مالكيها أو عن المنشأة الأخرى، مما يعني أن هناك استقلال مالي للمؤسسة عن مالكيها بحيث يصبح للمنشأة كافة حقوق مزاولة أعمالها التجارية كالبيع والشراء وحق التقاضي وتصبح أصولها ومصاريفها وخصومها وإيراداتها منفصلة عن أصول ومصاريف وخصوم وإيرادات مالكيها. بمعنى أنه يصبح للمنشأة شخصية معنوية اعتبارية مستقلة عن مالكيها وكأنها شخص طبيعي تام الأهلية.

لذا يتم فتح حساب المسحوبات لتسجيل أي أصول يأخذها مالك المنشأة لاستخدامه الشخصي أو أي مصاريف تدفعها المنشأة عنه أو عن أسرته.

أما استقلال الوحدة الاقتصادية عن الوحدات الأخرى فيتضح من مزاولة كل وحدة نشاطها إعداد قوائمها المالية. معزل عن الوحدات الاقتصادية الأخرى.

2- فرض استمرارية المشروع:²

تقوم التطبيقات المحاسبية على افتراض أن المشروع سوف يستمر في متابعة نشاطه الأساسي لفترة زمنية طويلة نسبياً بهدف تحقيق وتحصيل حقوقه والوفاء بالتزاماته وتعكس هذه التوقعات الحالة العادية للمشروع.

وبالتالي بأن أسلوب التقويم المعتمد في القوائم المالية يتم اختباره استناداً إلى فرض الاستمرارية.

ويعني فرض الاستمرارية إحدى الصيغتين التاليتين:

أ- لا يتوقع تصفية المشروع في المستقبل المنظور.

¹ - رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، سنة 2001 ص 35-36.

² - الفروض والمبادئ المحاسبية: www.brooonzyah.net/vb/t3548.htm/08:30/22/07/2011

ب- إن المشروع سيستمر في ممارسة نشاطه العادي لمدة غير محددة زمنياً.

3- فرض الفترة المحاسبية:

عادة تحدد مدتها بسنة ميلادية واحدة تبدأ في 1/1 من كل عام و تنتهي في 12/31 ل نفس العام و يتم قياس الربح و المركز المالي في نهاية الدورة المحاسبية أو في نهاية العام .

4- فرض التوازن المحاسبي :

و يعني هذا الافتراض أن كافة العمليات المحاسبية تنطلق من توازن تام بين طرفي القيد المحاسبي الطرف المدين و الطرف الدائن ، مما يجعل المجموع الجبري لأي قيد محاسبي يساوي الصفر ، و يجب أن تتوازن الميزانية و ميزان المراجعة و يساعد الغرض في إمكانية كشف الأخطاء الناتجة عن عدم التوازن .¹

5- فرض وحدة القياس النقدي:

تهتم المحاسبة بإثبات العمليات الحديثة و القابلة للقياس بالوحدة النقدية حيث تعتمد المحاسبة على وحدة النقد الوطني أساساً لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي تهم المحاسبة ، فمثلاً الجمهورية العربية السورية تعتبر الليرة السورية وحدة النقد الوطني ، و باقي العملات قابلة للقياس بالوحدة النقدية الوطنية ، و يعتبر المحاسبون ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدية ، و بالتالي يتجاهلون ارتفاع المستوى العام للأسعار .²

ومن عيوب هذه الفرضية أنها تعتمد ثبات قيمة الوحدة النقدية بين فترة زمنية وأخرى، وهذا ما أثبتته السنوات الأخيرة من تذبذب في القوة الشرائية لوحدة النقود. وكذلك فإنها تفيدنا عند إعداد التقارير حيث تعتمد دون سواها من وحدات القياس الأخرى كوحدات لقياس الوزن أو الطول أو اعتماد العدد.³

¹ 22:14، 2011/08/23 elrachedia.ahlamontada.net/t503-topic

² 18:27، 2011/08/23 www.accuarab.com/acc/showthread.php?t=2300

³ حمزة بشير أبو عاصي ، مرجع سابق ، ص 26 .

ثانيا: المبادئ المحاسبية.

1- مبدأ الاستمرارية:¹

توجد على مستوى المؤسسة وسائل مادية وبشرية والتي تجمع قصد خلق نشاط يتواصل في الزمن إذ أن المؤسسة مطالبة باستمرار نشاطها إلا في حالة الضرورة القصوى أو الحدث الاستثنائي. وبالتالي لابد من الأخذ بمبدأ سيرورة الاستغلال خاصة وإن هذا المذهب يستعمل كأساس لقواعد التقييم، على سبيل المثال فإن السلع الاستثمارية تستعملها المؤسسة كأداة عمل خلال عدة سنوات.

2- مبدأ دورية النتائج:²

بما أن نشاط المؤسسة يتواصل عبر الزمن يصبح من الضروري معرفة بصورة منظمة ودورية نتائج دورة استغلالها إذا فإن الحياة الاقتصادية للمؤسسة قسمت إلى فترات متساوية أو متغيرة.

لكن، وعلى أساس القوانين الضريبية الحالية، فإن المؤسسات مطالبة بإعداد وضعيتها المحاسبية على الأقل كل 12 شهرا.

وتمثل السنة أو الفترة 12 شهرا السنة المالية. وتطابق دورة الاستغلال في أكثر الحالات السنة المدنية أي التي تبدأ في 1 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر لكن وفي خلال الفترة القانونية يكون من الأفضل تحديد النتائج بصورة دورية أسرع.

3- مبدأ استقلالية الدورات:³

بما أن النشاط متواصل وحياة المؤسسة مقسمة إلى فترات متساوية، من الضروري ربط التدفقات التي قد تبرز على عدة فترات بالفترة التي نشأة فيها وبالتالي يمكن مقارنة كل فترة بالفترات الأخرى. بما أن كل فترة تحتوي فقط على التدفقات التي تجد أساسها في هذه الفترة. الأعباء المحملة في تاريخ اختتام الدورة (أو في آخر الفترة) والتي يرجع أصلها إلى عمليات أنجزت خلال هذه الدورة المالية لابد أن تعود إلى هذه الأخيرة، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات.

¹ - ترجمة نواصر محمد فتحي، طيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1994، ص 49.

² - نفس المرجع، ص 50.

³ - نفس المرجع، نفس الصفحة.

4- مبدأ كيان الوحدة الاقتصادية:¹

إن إنشاء وحدة اقتصادية يعني خلق شخصية معنوية لها وإن هذه الشخصية تكون مستقلة عن شخصية مالكي المشروع. وإن تصرفات مالكي المشروع بأموالهم الخاصة لا تأثر ولا تعكس على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وفي حالة تعامل مالك الوحدة بصفقة مع الوحدة التي يملكها فإنه يعامل معاملة الزبائن الآخرين فعلى سبيل المثال إذا اشترى أحد المالكين بضاعة فإنه يقوم بتسديد ما اشتراه وتظهر نتيجة هذه العملية بسجلات بنفس الصيغة كما لو تمت البيع إلى شخص خارجي.

5- مبدأ الحيطة والحذر:²

ويتضمن هذا المبدأ أن يأخذ في الحسبان كل الخسائر المحتملة و ذلك من خلال الاحتياط للخسائر المتوقع حدوثها مستقبلاً، سواء أكانت مؤكدة أو محتملة حتى لا يهتز المركز المالي للمنشأة .

6- مبدأ الفترة المحاسبية:³

وهي الفترة الزمنية التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية أساساً لتحديد نتائج العمليات التي تقوم بها وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة، وغالباً ما تكون سنة في أي تاريخ تحدده الوحدة.

وتنتهي بانتهاء الشهر الثاني عشر فمثلاً قد تبدأ في 1/1/ وتنتهي في 31/12/ من نفس العام.

إن هذه المبادئ هي المبادئ الأساسية إلا أن هذا لا يمنع من وجود مبادئ أخرى مثل مبدأ الأهمية النسبية الموضوعية... الخ.

7- مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات:⁴

ويعني مقابلة تكلفة المبيعات والنفقات العائدة للدورة المالية بالمبيعات والإيرادات العائدة لها وفقاً علاقة سببية مع تحديد نقطة زمنية فاصلة للمحاسبة من حيث البداية والنهاية عند معالجة كل من المخزون السلعي والمصروفات والنفقات والالتزامات.

وبالتالي فالنفقات التي لا تخص الدورة المالية الحالية يجب عدم إدخالها في قائمة الدخل لها العام بل يجب إظهارها في المركز المالي باعتبارها نفقات مقدمة ومستحقة يجب مراعاة أساس الاستحقاق. أما بالنسبة للنفقات التي لا يمكن تخصيصها لإيراد بشكل مباشر فإنه وفقاً لطبيعتها:

¹ - خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص10.

² - حسام الدين حسين، مبادئ المحاسبة المالية، مكتبة ناسي دمياط، بدون بلد نشر، سنة 2004/2005، ص 19.

³ - خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص11.

⁴ - www.jps-dir.com/forum/forum-posts-a.sp?TID:2726&PN:1.08:57/22/07/2011

- أ- يتم تحميلها على قائمة الدخل في مرحلة لاحقة.
- ب- يتم اعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة توزع على السنوات المستفيدة (مصاريف التأمين)
- ج- يتم اعتبارها نفقات رأس مالية تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت المعني.
- 8- مبدأ الإفصاح العام :

هناك إجماع في المحاسبة بأن يجب أن يكون إفصاح تام و منصف و كافٍ للمعلومات المحاسبية، فالإفصاح التام يتطلب بأن يتم تصميم و إعداد الكشوف المالية بحيث تصور بشكل دقيق الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المنشأة في الفترة السابقة و أن تحتوي على معل و مات كافية مما يؤدي بها إلى أن تكون نافعة و ليست مظلمة الوسط ، و بشكل أكثر وضوحا ، أن مبدأ الإفصاح يعني ضمنا بأن لم يتم حذف أو إخفاء معلومات تشكل اهتمام جوهري من وجهة نظر المستثمر¹

المطلب الثالث: وظائف وفروع علم المحاسبة.

نتيجة التطور الاقتصادي و الحضاري و تشعب العمل المحاسبي بدأ المحاسبون يقسمون المحاسبة إلى حقول يعالج كل فرع منها ناحية معينة، حيث أن الغرض الرئيسي العلم المحاسبة هو إعداد البيانات المالية للمشروعات وتقديمها للوفاء باحتياجات الإدارة والمستثمرين.

كما أن للمحاسبة عدة وظائف كانت ناتجة من خلال تشعب المحاسبة وظهور عدة فروع لها.

أولاً: وظائف علم المحاسبة.²

يرى الأستاذ Maurice. Mobnity أن وظيفة المحاسبة تتمثل في الآتي:

- 1- قياس الموارد الاقتصادية التي في حوزة الشركات.
- 2- قياس الالتزامات وحقوق الملكية التي تقع على عاتق هذه الشركات.
- 3- قياس التغيرات في الموارد والالتزامات وحقوق الملكية نتيجة لقيام المشروع بالوظائف الإنتاجية وذلك لتحديد الربح أو الخسارة.
- 4- تخصيص الربح والخسارة وتحديد المراكز المالية على فترات زمنية محددة.
- 5- التعبير عما سبق بأسلوب نقدي.

ويرى Patan and Littleton أن الغرض الرئيسي لعلم المحاسبة هو إعداد البيانات المالية التي تتعلق بالمشروعات وتقديمها للوفاء باحتياجات الإدارة والمستثمرين و الجمهور.

¹ - Ahmed Rihai-Belkaoui ، Accounting theory ، تعريب، "رياض العبد الله" ، مراجعة، "طلال الجاوي"، الجزء الأول ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة العربية ، سنة 2009 ، ص 343 ..

² - محمد أحمد خليل، مقدمة في علم المحاسبة، دار الجامعات المصرية للنشر، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة ، بدون سنة، ص ص22-23.

مما سبق يتضح أن وظيفة علم المحاسبة تنقسم إلى شقين أساسيين:

الشق الأول: ويمثل المحاسبة المالية القانونية الخارجية والذي سوف يؤدي إلى تسجيل عمليات التبادل التي يقوم بها المشروع على أساس نقدي وكذلك تسجيل ممتلكات المشروع ومصادر تمويلها وتسجيل المديونية والدائنة والهدف الأساسي من وراء هذا التسجيل لعمليات التبادل الفعلية هو:

أ. إعداد قائمة الدخل لبيان الربح أو الخسارة في نهاية الفترة المالية، حيث تتخذ هذه القائمة أساساً لتوزيع الربح وفرض الضرائب.

ب. إعداد قائمة المركز المالي لبيان ممتلكات المشروع ومصادر تمويل هذه الممتلكات وتتخذ هذه القائمة المحاسبية أساساً لبيان مدى محافظة الإدارة على رأس المال المستثمر وكذلك لبيان مدى مساهمتها في تدعيم المركز المالي للمشروع.

ولتوثيق أهداف المحاسبة المالية، كان لزاماً على المحاسب أن يقوم بالآتي:

1. إعداد دفاتر محاسبية للتسجيل¹.
2. التسجيل اليومي من واقع المستخدمات للعمليات المالية التي حدثت فعلاً (دفتر اليومية)
3. ترحيل العمليات إلى الحسابات الخاصة بها لبيان أثر هذه العمليات على الحسابات (دفتر الأستاذ)
4. إعداد تقارير في نهاية الفترة المحاسبية من واقع الحسابات لبيان نتيجة الربح أو الخسارة "قائمة الدخل" وبيان المركز المالي "الميزانية العمومية".
5. نشر القوائم السابقة لإبلاغ المعلومات التي تتعلق بالمشروع إلى الأطراف الذين لهم مصالح بالمشروع.

الشق الثاني: أما الشق الثاني من وظيفة علم المحاسبة فهو يتمثل في إعداد البيانات المحاسبية للأغراض الإدارية. ولذلك تسمى محاسبة داخلية هدفها إعداد البيانات المالية التي تساعد الإدارة على القيام بوظيفتي التخطيط والرقابة وتقوم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لهذه المهام.

ثانياً: فروع المحاسبة (مجالات المحاسبة).²

ظهرت فروع المحاسبة نتيجة لاستخدام المحاسبة من قبل جهات متعددة وللتنوع الأغراض التي تسعى إلى تحقيقها هذه الجهات ومن هذه الفروع:

- 1- **محاسبة التكاليف:** تهتم هذه المحاسبة بتحليل وتتبع وقياس عناصر التكاليف (المواد والأجور والمصروفات) لتحديد كلفة المواد المنتجة كما أنها تعتبر إحدى أدوات الرقابة الإدارية التي تقدم البيانات إلى المستويات الإدارية في الوقت المناسب.

¹ - محمد أحمد خليل، مرجع سابق، ص 23-24.

² - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 19.

2- **المحاسبة الإدارية:** وتهتم في تهيئة البيانات المالية بطريقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة لإدارة المشروع.

3- **تدقيق الحسابات:**¹ يهتم هذا الفرع من المحاسبة في فحص أنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المحاسبية والمدونة في الدفاتر والسجلات المالية، لتقديم التقارير التي تتضمن الآراء الفنية المحايدة عن مدى صحة هذه المعلومات ودقتها ودرجة الاعتماد عليها، وتمثيلها لنتيجة عمل المشروع من ربح أو خسارة، ومدى مطابقتها للمركز المالي للمشروع.

4- **المحاسبة التقديرية:**² إن المحاسبة التقديرية تهدف إلى تنبؤ الأحداث التي ستحدث خلال الفترات المقبلة وتعد هذه المحاسبة تقديرية لأنها تسمح بإسقاط النتائج ووضع المؤسسة خلال فترة مرجعية. كما أنها تسمح بمقارنة التنبؤات مع النتائج المحققة.

حيث تبدأ من حيث ينتهي عمل المحاسب في تقييم البيانات الحتمية للمشروع وتعتمد على مجموعة من النظريات والمبادئ والمعايير التي تنظم فحص البيانات المنظمة في الدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من صحة ودرجة الاعتماد عليها.³

5- **المحاسبة الضريبية:**⁴ يهتم هذا الفرع من المحاسبة بإعداد القوائم المالية وعرض البيانات المحاسبية اللازمة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق أحكام النصوص القانونية للضرائب وقد تشعبت قوانين الضرائب وتعددت مما أدى إلى تخصص بعض المحاسبين في هذا الحقل لتقديم الآراء في القضايا الضريبية.

6- **محاسبة الفنادق:**⁵ يختص هذا الفرع بتسجيل و تبويب المعاملات المالية و الاقتصادية للمنشأة الفندقية وصولاً إلى تحديد نتائج الأعمال لها من أرباح أو خسائر خلال الفترة المالية ، و كذلك إظهار المركز المالي لهذه المنشأة في ضوء طبيعتها الخدمية ، و بها يؤدي إلى زيادة قدرتها على اتخاذ قرارات سليمة في المستقبل .

7- **المحاسبة الحكومية:**⁶ عرف (كهولر) المحاسبة الحكومية بأنها المبادئ و التقاليد و الإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن الخليات و المحافظات و الوحدات و الحكومية و القومية ، و اتصفت هذه المحاسبة في الماضي : بالتسجيل في السجلات و القوائم المالية لحسابات الموازنة ، و مراعاة القيود القانونية والإدارية الم فروضة على "الإنفاق" و التسجيل الالتزامات .

¹ - حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق ، ص19.

² - ترجمة نواصر محمد فتحي، طيبي نور الدين، مرجع سابق، ص19.

³ - عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص10.

⁴ - حمزة بشير أبو عاصي ، مرجع سابق ، ص19.

⁵ - حسام الدين حسين ، مرجع سابق ، ص 9 .

⁶ - محمد فضل مسعد ، وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ، بدون سنة ، ص 13 .

8- المحاسبة المالية¹: و تختص بقياس و تجميع البيانات المتعلقة بنتائج نشاط وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية محددة و تحويلها إلى معلومات إجمالية تقرر عن نتائج هذه الوحدة ، و تفيد في تحديد المركز المالي لها ، في نهاية الفترة ، و توصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر.

¹ - محمد عباس بدوي ، عبد الوهاب نصر علي ، المحاسبة المالية (مدخل نظم المعلومات) الجزء الأول ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، ص 5 .

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية.

في ظل التطورات المتسارعة في مجال الأعمال والتجارة العالمية التي يشهدها العالم في القرن الحادي والعشرين، أصبح علم المحاسبة من العلوم الأساسية التي لها دور هام وبارز نظرا لما يوفر من معلومات مالية وغير مالية تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المنشأة في اتخاذ القرارات.

وتعتبر معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية من أكثر المجالات انتشارا في العالم وتطبيقا نظرا للقبول العام لهذه المعايير في العديد من الدول.

كما يمكن تعريف المعيار المحاسبي¹ بأن مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد و قياس و عرض ، و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية و تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها ، و يرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها ، مثل معيار الإيرادات أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأوراق المالية أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها مثل معيار الأمور الطارئة و الأحداث اللاحقة في تاريخ الميزانية العمومية .

المطلب الأول: مقدمة حول المعايير المحاسبية الدولية.²

أولا: الكيان القانوني للجنة معايير المحاسبة الدولية وأهدافها.

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية مستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التوصل المالي حول العالم لقد شكلت اللجنة في 1973م نتيجة لاتفاق هيئات محاسبة مهنية من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية ومنذ عام 1983م ضمت عضوية معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب كما أن هناك الكثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير لجنة المحاسبة الدولية وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في كثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

إن أهداف اللجنة كما جاءت في دستورها هي:

- 1- إعداد ونشر، لأجل الصالح العام، معايير محاسبية تراعي عند تقديم قوائم مالية وتشجيع القبول بها والعمل بموجبها على مستوى العالم.
- 2- العمل على تطوير شكل عام على تطوير وتوافق الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

¹ www.brooonzyah.net/vb/t4319.html 22:57، 2011/08/24

² - طارق عبد العال حماد، موسعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، عرض القوائم المالية(1)، الدار الجامعية، مصر، سنة 2004، ص18.

ثانياً: تطوير معايير المحاسبة الدولية.¹

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنظمات أخرى وأفراد ومنظمي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية وتضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسات محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة، وتتضمن الإجراءات كذلك من خلال التشاور مع المجموعة الاستشارية والهيئات الأعضاء في اللجنة وهيئات وضع المعايير ومجموعات مهتمة أخرى وأفراد على مستوى العالم، إن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى مستخدمي ومعدّي القوائم المالية، إن إجراء تطوير معيار محاسبي دولي هي كما يلي:

- أ- يؤلف المجلس لجنة توجيهية يرأس كل واحد منها ممثل في المجلس وتظم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل. ويمكن أن تتضمن اللجان التوجيهية ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعات الاستشارية أو خبراء في موضوع معين.
- ب- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية.
- ت- تدرس اللجنة التوجيهية كذلك المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية، بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة والملائمة في الظروف المختلفة.
- و بعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المشمولة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس.
- ج- بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت تقوم عادة اللجنة التوجيهية بإعداد ونشر المسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى والغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تتصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها.
- وتتطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة 3 أشهر عادة.
- أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيما يمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولاً.
- د- تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ وتضع القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح وتكون هذه القائمة متوفرة للعمامة عند الطالب إلا أنها لا تنشر رسمياً.
- هـ- تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار للمصادقة عليها من قبل المجلس وبعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس تنشر.

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 18-20.

وتدعي الأطراف المهمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاث أشهر على الأقل.

و- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس، وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاث أرباع المجلس على الأقل.

خلال هذه الإجراءات، قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو أن من المفضل إصدار ورقة للمناقشة للتعليق عليها. كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحد قبل تطور معيار محاسبي دولي.

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه.

بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

فمن معايير التدقيق مثلاً قيام المدقق بجمع وتقييم أدلة الإثبات تمهيداً لإبداء رأيه بالقوائم المالية، ومن الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار هي إرسال مصادقات إيجابية أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون.

كما يمثل الإفصاح العادل أحد معايير المحاسبة، لكن الإجراء التنفيذي هو كتابة ملاحظة على متن الميزانية حول الدعاوى المرفوعة ضد الشركة ولم يصدر فيها حكم.

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) التي بدأ العمل بها منذ عام 1932م.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت منذ بداية القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأولي في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضواً أما عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 360 عضواً منهم 350 عضواً من الولايات المتحدة وسبعة من كندا واثنان من إنجلترا وواحد من هولندا، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

وكانت أمستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في عام 1926 وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة وكندا وأمريكا اللاتينية، وكانت نسبة المشاركين من الدولة المضييفة هولندا كبيرة.

أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك في عام 1929 حيث قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية هي:

– الاستهلاك والمستثمر.

– الاستهلاك وإعادة التقييم.

– السنة التجارية أو الطبيعية.

وانعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933 وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.

وقد بلغ عدد المشاركين في المؤتمر العالمي الخامس 320 وفدا فضلا عن 250 مشاركا من باقي أنحاء العالم ونسبة كبيرة من ألمانيا التي استضافت المؤتمر في عاصمتها برلين في عام 1938.

وبعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس في عام 1952 حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

ومع المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين الذي عقد في أمستردام في أيلول عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمرات وآخر بخمس سنوات وبقيت على هذا النحو حتى يومنا هذا.

وقد شارك في المؤتمر السابع 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائر من الخارج و1200 عضوا عن البلد المضيف هولندا.

وعادة نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام 1962 وحضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.

أما باريس فقد كانت مقر المؤتمر التاسع في 1967 تلاه المؤتمر العاشر في 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

أما المؤتمر الحادي عشر فقد استضافته ألمانيا الاتحادية في 1977 وقد حضره مندوبون عن أكثر من مائة دولة من دول العالم. تلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك عام 1982 والثالث عشر في طوكيو 1987.

وكان موضوع المؤتمر الدولي الرابع عشر للمحاسبين، دور المحاسبين في اقتصاد شامل الذي عقد في عام 1922، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث استضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية هي:

- مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA).
- جمعية المحاسبين الإداريين (IMA).
- جمعية المراجعين الداخليين (IIA).

أما المؤتمر الخامس عشر فقد عقد في باريس في عام 1997 وعقد المؤتمر السادس عشر في عام 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنوانا تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

وقد عقد المؤتمر السابع عشر في اسطنبول في تركيا في نوفمبر 2006 وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

ثالثا: إنجازات لجنة المعايير المحاسبية الدولية.¹

أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي تتعامل مع مواضيع تؤثر في القوائم المالية لمنشآت الأعمال.

كما أصدر المجلس إطار لإعداد وعرض القوائم المالية ليساعده في:

- أ. تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية وفي مراجعة المعايير المحاسبية الدولية الصادرة.
- ب. تشجيع اتساع التعليمات، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة الحسابية المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية.

إن معايير المحاسبية الدولية قد فعلت الكثير من أجل تحسين وزيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم، ويتم استخدامها فيما يلي:

1. كأساس للمتطلبات الوطنية المحاسبية في كثير من البلدان.

¹ - طارق عبد العال حمادة، مرجع سابق، ص 22-24.

2. كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلبات خاصة بها (بما في ذلك بلدان صناعية رئيسية وعدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين وبلدان عديدة أخرى في آسيا وأوروبا).

3. في بورصات الأسهم والسلطات المنظمة التي تسمح لشركات الأجنبية والمحلية بعرض قوائمها المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية.

4. من قبل الهيئات التي هي أعلى من الهيئات الوطنية مثل المفوضية الأوروبية التي أعلنت في 1995 م اعتمادها الكبير على اللجنة لإعطاء نماذج تفي بحاجات أسواق رأس المال.

5. من قبل عدد متزايد من الشركات نفسها. تنظر المنظمة للجات الأوراق المالية (الإيسكوا) إلى اللجنة لتوفير معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل متبادل لاستخدام في عروض الأوراق المالية متعددة الجنسيات وعروضات دولية أخرى.

إن عددا من أسواق الأسهم تطلب أو تسمح لمصدري الأوراق المالية الأجانب بعرض قوائمهم المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية.

لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن حقيقة أن قوائمهم المالية تتطابق مع معايير المحاسبة الدولية.

وفي عام 1993 وافقت (الإيسكوا) على قائمة من المعايير الأساسية لاستخدام في القوائم المالية للشركات المتعاملة بالعروض والإدراج عبر الحدود.

إن معايير المحاسبة الدولية تتعامل مع حل هذه المعايير الأساسية، وقامت الإيسكوا بالموافقة على المعيار المحاسبي الدولي السابع، قوائم التدفقات النقدية.

وفي عام 1995 وافقت اللجنة الفنية للإيسكوا على أن الإتمام الناجح لخطة عمل المجلس الحالية ستعني أن معايير المحاسبة الدولية تتضمن مجموعة متكاملة من المعايير الأساسية.

إن إتمام مجموعة شاملة مع المعايير الأساسية المقبولة للجنة الفنية سوف تسمح للجنة بإقتراح المصادقة على المعايير المحاسبية الدولية لغايات جمع رأس المال والإدراج عبر الحدود في كافة الأسواق المالية، ومن المخطط أن تنتهي خطة العمل في عام 1998.

لقد أنجزت اللجنة الدولية لمعيار المحاسبة الدولية خلال عام 1998 آخر مشاريعها الرئيسية في برامج أعمالها لتطوير المعايير المحاسبية الدولية.

ويعبر هذا الانجاز إنجاز تاريخي هام لمعدي ومستخدمي البيانات المالية.

وقد أبرزت الأحداث التي شهدتها الأسواق المالية مؤخرًا الحاجة الماسة والعاجلة لإجراء تحسينات علم المحاسبة ومما يتعلق به النطاق العام.

وفي أكتوبر من عام 1998 طلبت الدول الصناعية السبع من المنظمة الدولية للجهات الأوراق المالية أن تجري من حين إلى آخر تقيما لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: أهم الهيئات القائمة على إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

وسنعرض في هذا المطلب أهم منظمات إعداد المعايير المحاسبة الدولية هي:

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB).¹

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وابتداء من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضواً من 104 بلدان يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.

وقد حدد دستور اللجنة أهدافها بما يلي:

1- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.

2- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وتحصل اللجنة على إيرادات من بيع منشوراتها كما تتلقى دعماً مالياً من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المحاسبية والشركات والمؤسسات ومنشآت التدقيق الكبرى. وتدار أعمال اللجنة من قبل مجلس يمثل ثلاث عشرة دولة يعينهم الاتحاد الدولي، بالإضافة إلى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعية المحللين الماليين واتحاد الشركات المسيطرة الصناعية في سويسرا والجمعية الدولية لمعايير المدراء الماليين وهيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا FASB.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى ، سنة 2008 ص ص 106-107.

وقد أسست اللجنة في عام 1995 المجلس 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 عموماً، عن طريق.

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

ويعمل المجلس في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات الممثلة وأعضاء المجموعة الاستشارية وغيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، مما يضمن جعل معايير المحاسبة الدولية معايير عالية الجودة.

وتشمل إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

- 1- يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يرأسها 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 الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.
- 2- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيداً وتأخذ 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 وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزاً بالنقاط الرئيسية.
- 3- بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بياناً تمهيدياً بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة العرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة¹.
- 4- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسمياً.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 107-108.

5- تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد 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.

6- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعتها من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر مشاورات إضافية أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

ومن حين لآخر قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس فيما إذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار، أما التنقيحات الثانوية فقد يأمر المجلس اللجنة التوجيهية بإعداد مسودة العرض دون أن تنشر بياناً تمهيدياً بالمبادئ.

وفي بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتشابهة، يتم تصميم إحدى المعالجات على أنها المعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها.

وتمنع سياسة اللجنة الحالية إصدار تفسيرات لمعاييرها المحاسبية الدولية، كما تمنع الهيئة الإدارية من تقديم أية إرشادات حول معنى المعايير.

وقد أصدرت هيئة اللجنة IASC 41 معياراً محاسبياً دولياً قبل أن تتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معياراً. كما أصدرت العديد من التفسيرات والتي بلغت 33 تفسيراً حتى عام 2001.

وقد أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك في آذار 2001.

يقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية حيث اعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة وقد أخذت على عاتقها مسؤولية تعديلها وتطوير وتفسير المعايير.

وقد ظهر مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) والتي بدأ المجلس بإصدارها بهذا الاسم لكي يتم تمييزها عن المعايير الدولية السابقة¹.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 109-110.

وقد بدأت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية، وتقوم بإعداد مرجع عام للمعايير الدولية ابتداء من عام 2006.

ثانيا: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

– المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.

– معايير دولية لرقابة الجودة.

– قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.

– معايير التأهيل الدولية.

– معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل: البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

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

2- لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

3- لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد¹.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص ص 110-111.

4- لجنة القطاع العام: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية. بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.
 - وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم.
 - تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.
- ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

ثالثاً: لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC).

وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

ويتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد IFAC وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

وتتضمن IAPC ابتداءً من 1994 أعضاء من 13 دولة وهي: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية¹.

وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة IAPC باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة IAPC بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة، وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافقت على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماعاً للجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 111-112.

تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية 4/3 المقررة. وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الإنجليزية ويعطي وقت كاف لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة وقد أصدرت اللجنة حتى عام 1999 أربعاً وثلاثين معياراً.

المطلب الثالث: المفهوم والأهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية وأسباب وجودها.

أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.¹

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة **standard** الإنجليزية و تعني القاعدة المحاسبية و يميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي ، و يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضح ، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته ، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين .

ثانياً: أهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية.²

يجب الاعتراف بأن عملية التوحيد والتوافق المحاسبي لا تزال تكتنفها الكثير من الصعوبات، وأن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلى غاية مثلي تتمثل في معايير دولية موحدة، ومما لا شك فيه أن توفر نظام محاسبي دولي موحد سيحقق أهداف نذكر منها:

* قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف.

* استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة.

* اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية.

* زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية.

¹ — www.alexcham.org/pdf/ 18:34، 2011/08/25

² — شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الأول ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، سنة 2008 ، ص 124-125.

* تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار من ثم تخفيض تكلفة رأس المال.

* سهولة إجراءات عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل بدائل وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال نتيجة صوب الشركات الفعالة فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

كما تكمن أهمية هذه المعايير في:¹

- تحديد و قياس الأحداث المالية للمنشأة .
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمى القوائم المالية .
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس .
- اتخاذ القرار المناسب .

ثالثاً: أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية.²

إن أسباب وجود معايير دولية وخصوصاً في المجال المحاسبي والمالي يمكن إجمالها في العناصر التالية:

* الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة، مثل معالجة مشكلة عقود الإيجار، تمويل وتقويم مخزون سلعي، بالإضافة إلى وجود اختلافات في شكل ومضمون قوائم مالية.

* انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.

* تسهيل عملية قراءات القوائم المالية الموحدة.

* ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي.

* تخفيض التكاليف.

* تدعيم المرور إلى الأسواق المالية.

* تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الاقتصاديين.

* من أجل تفكير عقلائي وتفكير بفاعلية أكبر.

¹ - 18:34، 2011/08/25 www.alexcham.org/pdf/

² - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 126-127.

إن الحلول النموذجية التي تطرحها عملية المعايير لحل المشاكل المتكررة تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة في إطار توحيد طرائق العمل، بهدف تفادي التناقضات والاختلافات وحذف كل الأشكال والأخطار المحتملة في عملية التصنيع أو الأخطار بالنسبة للموردين.

كما أن الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى:¹

- الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية.
 - ظهور وتضاعف مفهوم التضخم الذي أصبح من العوامل المهمة في احتسابها ومهما ضم المعايير الدولية.
 - العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية.
 - ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.
- وفيما يلي عرض لأهم المعايير المحاسبية الدولية.

الجدول رقم (1-1): يوضح المعايير المحاسبية الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ آخر تعديل	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
1	عرض القوائم المالية	1975/01/01	2007/1/1	SIC18 SIC27 SIC29	حل المعيار محل التفسير SIC18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
2	المخزون	1975/10/01	2005/1/1	SIC1	حل المعيار محل التفسير SIC1 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
3	القوائم المالية الموحدة	1977/1/1	1989	/	حل محل المعيار IAS27/ IAS28 منذ 1989
4	محاسبة الامتلاك	/	1989	/	حل محل المعايير IAS3 IAS28 / IAS16 التي صدرت أو روجعت عام 1998
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/1/1	1999	/	حل محل المعيار IAS1 منذ عام 1997
6	المحاسبة عن الاستجابة للتغيرات في الأسعار	/	1997	/	حل محل المعيار IAS15
7	قوائم التدفقات النقدية	1978/10/1	2005/1/1	/	كانت تسمى القائمة بقائمة التغيرات في المركز المالي لغاية 1992
8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي	1978/2/1	2005/1/1	SIC2 SIC18	حل المعيار محل التفسيرين SIC2/ SIC18 خلال مراجعة المعيار سنة 2008
9	المحاسبة عن نشاطات البحث والتطوير	/	1999/7/1	/	حل محل المعيار IAS38 منذ عام 1999/07/01
10	الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية	1980/1/1	2005/1/1	/	/

11	عقود البناء	1980/1/1	1995/1/1	/	/
12	ضرائب الدخل	1979/7/1	2001/1/1	/SIC25 SIC21	/
13	عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة	/	/	/	حل محله المعيار IAS1
14	الإبلاغ القطاعي	1983/1/1	1998/07/1	/	حل محله المعيار IFRS8 ابتداء من 2009/1/1
15	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار	1978/1/1	2005/1/1	/	تم سحب المعيار خلال المراجعة سنة 2003 اعتباراً من 2005/1/1
16	الممتلكات المنشآت والمعدات	1983/1/1	2005/1/1	SIC6/SI C14/SIC 23.	تم دمج التفسيرات SIC6/SIC14/SIC23 خلال المراجعة التي تمت له سنة 2003 وذلك اعتباراً من 2005/1/1.
17	الإيجارات	1984/1/1	2005/1/1	/SIC27 SIC15	هناك تفسيرات أخرى لم تقم IFRIC بإضافتها إلى جدولها.
18	الإيراد	1984/1/1	2002/1/1	/SIC31 SIC27	/
19	منافع الموظفين	1985/1/1	/12/16 2004	/	/
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1984/1/1	1994	SIC10	/
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	1985/1/1	2005/1/1	SIC7/SI C11 SIC19/S IC30.	
22	اندماج الأعمال	1985/1/1	/03/31 2004	SIC9/SI C22/SIC 28	حل محله المعيار IFRS3 وتفسيراته
23	تكاليف الاقتراض	1986/1/1	1995/1/1	SIC2	حل المعيار محل التفسير SIC2. بموجب مراجعة المعيار سنة 2003
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986/1/1	2005/1/1	/	/
25	المحاسبة عن الاستثمارات	/	2001	/	حل محله المعيار IAS39/IAS40 اعتباراً من 2001
26	المحاسبة والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة	1987/1/1	1994	/	/
27	القوائم المالية المنفردة والموحدة	1990/1/1	2005/1/1	SIC12	حل محل المعيار محل التفسير SIC33 خلال المراجعة سنة 2003
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة	1990/1/1	2005/1/1	/	حل المعيار محل التفسيرات SIC3/SIC20/SIC33
29	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	1990/1/1	1994	/	حل المعيار 21 محل التفسيرات SIC19 تحت المعيارين IAS21/IAS29 والتفسير SIC30
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المماثلة	1991/1/1	/08/18 2005	/	حل محله المعيار IFRS7 منذ 2005/8/18

31	الحقوق في العقود المشتركة	1992/1/1	2005/1/1	SIC13	/
32	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	1996/1/1	08/18 2005	SIC5/SI C16/SIC 17	حل المعيار محل التفسيرات SIC5/SIC16/SIC17 خلال مراجعة المعيار سنة 2003 ومحل المعيار IFRIS حل المعيار IAS32 فيما يتعلق بالإفصاح فقط
33	عائد السهم	1999/1/1	2005/1/1	SIC24	حل المعيار محل التفسير SIC24 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
34	الإبلاغ المالي المؤقت	1999/7/1	/	/	/
35	العمليات غير المستمرة	1999/7/1	2005/1/1	/	حل محل المعيار IRFS5 منذ 2005/1/1
36	الانخفاض في قيمة الأصول	1999/7/1	2004/4/1	/	/
37	المخصصات الالتزامات الطارئة الأصول المحتملة	1999/7/1	/	IFRIC6	/
38	الأصول غير الملموسة	1980/1/1	2004/4/1	SIC6/SI C32	تاريخ آخر سريان هو للتعديلات التي تمت على المعيار IAS36 ويعتبر تاريخ آخر سريان للأصول غير الملموسة المقتناة في الأعمال وفق المعيار IFRS3 وحل المعيار IAS16 محل التفسير SIC6 وحل المعيار محل التفسير SIC33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	1980/1/1	08/18 2005	SIC33	حل المعيار محل التفسير SIC33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
40	الممتلكات المستثمرة	2001/1/1	2005/1/1	/	/
41	الزراعة	2003/1/1	/	/	/

المصدر: سعيد قاسمي، فرحات عباس، "النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنظيمه مع المعايير المحاسبية الدولية"، الملتقى الدولي الأول حول "النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق"، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي ص ص 5-8.

جدول رقم (1-2): يوضح معايير التقارير المالية الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ آخر تعديل	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
1	تبني معايير التقارير المالية للمرة الأولى.	2004/1/1	2004/1/1	SIC8	حل تحت التفسير IAS8
2	الدفع المرتكزة على الأسهم	2005/1/1	2005/1/1	/	/
3	اندماج الأعمال	2004/03/31	2004/4/1	/	حل محل المعيار IAS22
4	عقود التأمين	2005/1/1	2005/1/1	/	/
5	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة	2005/1/1	2005/1/1	/	حل محل المعيار IAS35
6	اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية	2006/1/1	2006/1/1	/	/
7	الأدوات المالية: الإفصاح	2007/1/1	2007/1/1	/	/
8	القطاعات التشغيلية	2006/11/30	2009/1/1	/	حل محل المعيار IAS14

المصدر: سعيد قاسمي، فرحات عباس، مرجع سابق، ص 9.

الجدول رقم (1-3): يوضح ملخص المعايير المحاسبية الدولية IAS

رقم المعيار	اسم المعيار	الهدف من المعيار
01	عرض البيانات المالية	بيان أساس عرض القوائم المالية.
02	المخزونات	عرض المعالجة المحاسبية للمخزونات وفقا لمدخل التكلفة التاريخية
03	توحيد البيانات	ألغي وحل محله المعيارين رقم (28،27)
04	محاسبة الاستهلاك	ألغي وتم احتوائه ضمن المعايير رقم (38،22،16)
05	المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم	ألغي وحل محله المعيار رقم (1)
06	المعالجة المحاسبية لتغيير الأسعار	ألغي وتم احتوائه ضمن المعايير رقم (15)
07	قائمة التدفقات النقدية	يهتم بقائمة التدفقات النقدية ويعرض شكلا لقائمة التدفقات النقدية
08	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	يهتم بعرض النتيجة من الأنشطة العادية وغير العادية في قائمة الدخل ويحدد تعريف للأخطاء الأساسية والسياسات المحاسبية.
09	محاسبة أنشطة البحث والتطوير	ألغي وتم ضمن المعيار رقم (38)
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	يعرض المعالجة المحاسبية لكل من الخسائر والأرباح الطارئة وكيفية قياسها، وكذلك الأحداث اللاحقة ومستوى الإفصاح المطلوب
11	عقود الإنشاء	يعرض المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء.
12	ضرائب الدخل	يصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ويحدد تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية.
13	عرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة	ألغي وتم إدماجه ضمن المعيار رقم (1).
14	التقارير المالية للقطاعات	وضع مبادئ لتقديم التقارير المالية حسب القطاع.
15	المعلومات التي تعكس آثار التغيير في الأسعار	الإفصاح عن مبلغ التعديل أو المبلغ المعدل للاستهلاك وكذلك بالنسبة لتكلفة المبيعات وتعديلات البنود النقدية.
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	يصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها.
17	عقود الإيجار	يتضمن تعريف واضح لعقد الإيجار ولأنواعه ويوضح شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق عرضها في القوائم المالية.
18	الإيراد	يعرف الإيراد وبقياسه من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى.
19	تكلفة منافع الموظفين	بيان المحاسبة والإفصاح وعلى شروط الاعتراف والقياس عن منافع الموظفين.
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	يعرف المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح.
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.	يطبق على المعاملات الأجنبية وينص على شروط الاعتراف الأولي وبفروقات الصرف والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها.
22	اندماج الأعمال	وصف العمليات المحاسبية لعمليات الاندماج المشروعات وتم احتوائه ضمن المعايير الدولية للتقارير المالية ومعياري رقم (3).
23	تكاليف الاقتراض	عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث يعترف بها على أنها مصروف.
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	يحدد الطرف ذا العلاقة بأنه إذا كان أحد الأطراف قادرا على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم عليهم في صنع القرار.
25	محاسبة الاستثمارات	ألغي وتم ضمن المعيارين رقم (40،39).

26	الحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد	يهتم ببرامج المساهمات والمنافع المحددة ويعرض طريقة احتساب القيمة الحالية الاكتوارية وشروط الإفصاح.
27	القوائم المالية الموحدة	يهتم بعرض القوائم المالية ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.
28	الحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	يعرض طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقهما.
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	يطالب المؤسسات التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم.
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.	تقدم مستوى ملائم من الإفصاح عن البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.
31	الحصص في المشاريع المشتركة	يهتم بالحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة وتعرف بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لرقابة المشتركة.
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	يعرض شروطاً معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها لزيادة فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية ضمن المركز المالي وخارج المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمؤسسة.
33	حصة السهم من الأرباح	وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح.
34	التقارير المالية المرحلية	بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة.
35	العمليات المتوقعة	وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات الخاصة بالعمليات المتوقعة مما يزيد من قدرة مستخدمي البيانات المالية على إجراء التوقعات للتدفقات النقدية للمشروع وقدرته على تحقيق الأرباح ومركزه المالي.
		وذلك بفضل المعلومات الخاصة بالعمليات المتوقعة عن العمليات المستمرة.
36	انخفاض قيمة الموجودات	يعرض المعالجة المحاسبية لانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها، كما يعرض مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض.
37	المخصصات، الالتزامات والموجودات الطارئة	ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات والموجودات المحتملة.
38	الموجودات غير الملموسة	يعرض المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر، وينص كذلك على الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط المطلوبة فيه.
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية في البيانات المالية لمشاريع الأعمال وقياسها والإفصاح عنها.
40	الاستثمارات العقارية	وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها.
41	الزراعة	بيان المعالجة وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح التعلق به.

المصدر: 17:40، 2011/03/27www.4shared.com

جدول رقم (1-4): يوضح ملخص عن معايير التقارير المالية IFRS

رقم المعيار	اسم المعيار	الهدف من المعيار
01	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	عرض إجراءات التي يجب على المؤسسة إتباعها عندما تبني معايير التقارير المالية الدولية أول مرة كأساس قوائمها المالية.
02	الدفع على أساس الأسهم	تعتمد المتطلبات المحاسبية على كيفية معالجة هذه العملية، هل مقابل إصدار حقوق ملكية أو مقابل سداد نقدي أو بأي منهما.
03	اندماج الأعمال	يطبق على كافة دمج الشركات ما عدا توحيد الشركات تحت السيطرة العامة أو دمج الوحدات المشتركة أو اندماج بالاتفاق تعاقدية بدون تبادل حصص الملكية أو تشكيل المشروعات المشتركة.
04	عقود التأمين	ورد فيه تعريف عقد التأمين، والمعالجة المحاسبية الواجب إتباعها والإفصاح المطلوب.
05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	تحديد تصنيف كعمليات غير مستمرة بالوقت الذي تقابل العمليات غير المستمرة شرط الحيازة من أجل البيع، أما نتائج العمليات فقد طالب بعرضها كمبلغ مستقل في قائمة الدخل.
06	استكشاف وتقييم المواد الطبيعية	يسمح للشركات بتطوير سياسة محاسبية عن أصول الاستكشاف والتقييم، وكذلك تطبيق اختبار انخفاض القيمة على الأصول عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن القيمة المسجلة يمكن أن تزيد على قيمتها القابلة للاسترداد.
		ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تحدّد المبالغ المعترف بها.
07	الأدوات المالية، الإفصاح	تقدم إفصاحات عن البيانات المالية والذي يؤدي بدوره إلى تقديم أهمية الأدوات المالية.
08	القطاعات التشغيلية	تقدم تقرير مفصل مستوفي كامل الشروط اللازمة لمستخدمي البيانات المالية عن الأداء المالي للقطاعات التشغيلية.

المصدر: 17:40، 2011/03/27www.4shared.com

المطلب الرابع: المزايا والخصائص التي تنفرد بها المعايير المحاسبية الدولية.

أولاً: المزايا¹

إن التحدث عن مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية يتطلب على الأقل الإطلاع على تجارب عملية في حال تبني هذه المعايير ولكن هذا لا يمنعنا من عرض بعض المزايا التي تم الوقوف عليها من خلال التجارب الأوروبية في هذا المجال ، الدراسة التي قامت بها مؤسسة (MAZARS) المختصة في التدقيق والمحاسبة في عام 2003 ، والمتمثلة أساساً في:

- فرصة لتطوير التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بالتسيير المحاسبي والضريبي وكذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة.

¹ - التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية <http://bensaidamine.yolasite.com/resources/> 2011/08/27 13:26

- تطوير نظام المعلومات المالية في المؤسسة من خلال التحسين المستمر للمعلومات التي يتطلبها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- إعادة الثقة بالنسبة للمستثمرين وهو ما يسمح بتدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة.
- الشفافية والفعالية في حسابات المؤسسة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة المالية لها ومن ثم اتخاذ القرارات الإستراتيجية اللازمة .
- إمكانية المقارنة بين القوائم المالية، خاصة بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة.
- تحسين تنافسية ونمو المؤسسات.
- تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية ومن ثم التخفيض من التكاليف والحصول على رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات.
- الابتعاد عن تقييم الأصول القائم أو الظاهر والتقرب من الحقيقة الاقتصادية الحالية.

ثانيا : الخصائص التي تنفرد بها المعايير المحاسبية الدولية.¹

بعد أن تم التطرق إلى أهمية وجود معايير محاسبية دولية، لا بد من معرفة الخصائص الأساسية الواجب توفرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها: وهي كالآتي :

أ - الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي : فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ .

ب - الملاءمة : باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق .

ج - المرونة : بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة .

د - الواقعية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

فضلا عن الخصائص المذكورة سابقا يمكن إضافة الخصائص الآتية :

¹ - <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/08/26.pdf> 12:34، 2011/08/27

هـ - المفهومية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

و - الحيادية : يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين .

ز - الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية : بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

خلاصة

يمكن القول أن النظام المحاسبي هو تنظيم وتدقيق آليات معينة لجمع وتبويب وتسجيل كل مجريات الأحداث المتوجهة لنشاط المؤسسة في علاقتها مع نفسها أو مع الغير.

كما أن تنظيم الأداء المحاسبي هو في حد ذاته تكريس لنظام معلومات فعال وهذا لا يتأتى إلا من خلال مجموعة من الوثائق المحاسبية المختلفة التي تمسك وفق إجراءات معينة ومتميزة وهذا ما حاولنا توضيحه بشيء من التبسيط والتدقيق في آن واحد.

إضافة إلى الدور الرئيسي والبارز والمتمثل في إعطاء صورة تمكن من معرفة درجة القدرة الاقتصادية والمالية للمؤسسات.

ويمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسبة تتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية وكذلك إعداد قوائم مالية.

الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.

الفصل الثاني
في بيان ما في

تمهيد

الحاسبة هي عبارة عن تقنية كمية لمعالجة البيانات الناتجة، عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما.

وقد شهدت المحاسبة هي الأخرى تطورا ملحوظا كباقي العلوم الأخرى، وذلك نتيجة لخصائص معينة طرأت على المعاملات وخصوصا بعد التطور الاقتصادي والصناعي، الذي أحدث تغيرا كبيرا في هيكل المؤسسات الموجودة مما استوجب استخدام سجلات محاسبية لتسجيل هذه العمليات، تتمثل هذه السجلات في المخطط المحاسبي وقد عرف هذا المخطط عدة مراحل تاريخية منذ تبنيه من النظام المحاسبي الفرنسي، الذي كان سائدا آنذاك إلى أن تم وضع المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975م.

ومع الاتجاه المتنامي للعولمة، أظهر المخطط المحاسبي الوطني عدة قصور ومحدودية، حيث لم يتكيف هذا المخطط مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، مما أدى بالدول إلى انتهاج مشروع المخطط المحاسبي المالي الجديد، حيث أصبح تبني المعايير المحاسبية الدولية إلزاميا بالنسبة للتقرير المالي للمؤسسات المتعاملة مع دول الاتحاد الأوروبي، كما سمحت لوائح هذا الاتحاد بالنسبة لبعض الدول الأعضاء به، تبني تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة لهذه المؤسسات سنة 2007 كأقصى مدة، ومن هذا المنطلق جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كانت كالآتي:

المبحث الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الثاني: الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الثالث: دوافع الانتقال إلى نظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الأول: دراسة المخطط المحاسبي الوطني نظريا .

المطلب الأول: نشأة وتطور وتعريف المخطط المحاسبي الوطني¹.

أولا: نشأة وتطور المخطط المحاسبي الوطني.

لقد بدأت أول محاولة للتغيير المخطط في سنة 1964 م، لكنها اقتصرَت على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر.

وعليه فلا يمكننا اعتبار هذه العملية (تغيير أسماء الحسابات) كمحاولة لتغيير المخطط بالمعنى الحقيقي للكلمة.

تعود أولى محاولات تكييف المخطط المحاسبي العام الذي كان ساريا العمل به في الجزائر تاريخيا إلى سنة 1969 أين كلفة السلطات السياسية وزارة المالية بانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاه 6 أشهر، حسب ما ورد في قانون المالية 1970 (الفقرة 19)، فقد انطلق القائمون على تصميم المخطط المحاسبي في بادئ الأمر بانتقاء المخطط المحاسبي عام 1957 وتنطوي هذه الخطوة في الأصل على الانتقادات التي وجهها الفرنسيون أنفسهم لهذا المخطط، كون الجزائر إلى غاية 1975 كانت تابعة في نظامها المحاسبي للمخطط الفرنسي الصادر 1957 وذلك بالحكم الاستعمار الفرنسي للجزائر، فالمخطط الفرنسي 1957 كان يجب على احتياجات الاقتصاد الليبرالي المنظم بواسطة السوق هذه النظرة لم تجب على احتياجات ومتطلبات الاقتصاد الاشتراكي وسياسة التخطيط، التي انتهجتها الجزائر فتم في شهر نوفمبر من 1973 تبني المخطط الجديد من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة، تلاه صدور الأمر رقم 35/75 الصادر بتاريخ 75/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الشركات الاقتصادية المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضرية، على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 75/06/23 عن وزارة المالية، إلا أن ما طبع عمل هذه اللجنة وأنقص من فعاليتها هو ضعف الطاقم المكون لها والمكون من خبراء ومختصين وعددهم أربعة والاكتفاء بمؤلاء المختصين في مجال المحاسبة، دون اشتراك المختصين في الاقتصاد والمالية والباحثين في هذه الميادين، إذ على العكس من ذلك تمت الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بالإضافة إلى خبير تشيكو سلوفاكي ساهم في إرساء الخطوط العريضة للمخطط المحاسبي الوطني لبلاده والمعتمد من 1966/1/1 وتحديد طبيعة المقادير المحاسبية ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الاشتراكي.

إنما يؤكد تأثير التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال على أعمال لجنة التوحيد التي توجهت بمخطط روعي عند إعدادده الإجابة على الاحتياجات المحاسبية الوطنية، التخطيط الوطني ومراقبة التحصيل الجبائي فيما يلي:

¹ - الأسود مسعود وآخرون، " الإصلاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية " ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التدبير تخصص مالية، المركز الجامعي بالوادي، الموسم الجامعي 2010/2009، ص ص 4-5.

- إهمال دور المؤسسات الاقتصادية باعتبارها المنتج الأساسي للمعلومات المحاسبية لإسهام في تصميم وإرساء هذا المخطط بالاقتراحات خاصة إذا تعلق الأمر بالإجابة على احتياجات التسيير الداخلي لهذه المؤسسات.
- تصميم مخطط محاسبي وطني لا يقوم على الجميع والمزاوجة بين المحاسبة العامة للمؤسسة والمحاسبة التحليلية، والاكتفاء بتبني الأولي على أن يترك تنظيم وتبني الثانية وتكييفها على حسب احتياجات كل مؤسسة.
- وقد حدثت عدة تعديلات على هذا المخطط نذكر منها:

- الأمر 1850/F/DE/CE/89/04 / بتاريخ 24 ماي 1984 متعلق بمحاسبة العمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات.
- الأمر 635 /F/DC/CE/90/046 / بتاريخ 11 مارس 1990 المتعلق بمشاركة العمال في أرباح الشركات، حيث ركز على التسجيل المحاسبي لهذه العملية.
- الأمر 001/95 / بتاريخ 02 أكتوبر 1995 المتعلق بمحاسبة أموال المساهمات، الذي يعطي أسلوباً أو صيغة التسجيل المحاسبي والعمليات المتعلقة بأموال المساهمة العينية.
- الأمر 518/MF/DGV / بتاريخ 21 أبريل 1997 المتعلق بالتسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم الخاص بالحساب رقم 15 مع وجوب الإشارة إلى وجود 5 مخططات محاسبة قطاعية المتعلقة بـ:
 - 1- القطاع الزراعي الصادر سنة 1987.
 - 2- قطاع التأمينات الصادر سنة 1987.
 - 3- قطاع البناء والأشغال العمومية الصادر سنة 1988.
 - 4- القطاع السياحي الصادر سنة 1989.
 - 5- القطاع البنكي الصادر سنة 1992.¹

ثانياً: تعريف المخطط المحاسبي الوطني.

المخطط المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من الحسابات، تمثل العمليات المنجزة من طرف المؤسسة، وتتضمن هذه المجموعة حسابات ذمة المؤسسة وتسييرها ونتائجها².

وهو عبارة عن قائمة حسابات من 1 إلى 8 مع شرح.

- الأصناف وبعض الحسابات.

- حركة التقييم وطرق تقييم الأصول.

¹ - الأسود مسعود وآخرون، مرجع سابق، ص 6.

² - إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص 38.

- نماذج الوثائق الشاملة والوثائق الملحق بها التي يجب أن تحظر في نهاية كل دورة، وترسل إلى الجهات المعنية وهو يتضمن إدراج مقاييس تسيرية من نوع آخر من أجل التسيير الحسن للمؤسسة والمراقبة عليها، كما يمكن من تحديد مفاهيم ومؤشرات جديدة تربط محاسبة المؤسسات الخاصة بالمحاسبة الوطنية، وذلك بأخذ عين الاعتبار النقاط الآتية.

- حسابات مستعملي المعلومات المحاسبية.

- تثبيت وتسهيل مفردات لغة المحاسبة وتهيئة مستند مرجعي.

- تلبية حاجات المخططات الوطنية وإعداد وسائل التنبؤ واتخاذ القرارات.

- تقديم معلومات معمقة ومعبرة واضحة وذات طابع اقتصادي للمحاسبة الوطنية¹.

المطلب الثاني: خاصيات وأقسام المخطط المحاسبي الوطني.

أولا: خاصيات المخطط المحاسبي الوطني.

يطبق المخطط المحاسبي للمحاسبة على جميع المؤسسات كما جاء في المادتين (1) و(2) من الأمر الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975.

● **المادة الأولى:** إلزامية المخطط الوطني للمحاسبة بالنسبة.

- للمنظمات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي.

- شركة الاقتصاد المختلط.

- المؤسسات مهما كان شكلها والخاضعة لنظام الضريبة حسب الفائدة الحقيقية، يمكن أن يوسع المخطط الوطني للمحاسبة ليشمل مؤسسات أخرى غير المذكورة أعلاه.

● **المادة الثانية:** يطبق المخطط الوطني للمحاسبة بفعل قرار من وزارة المالية لقطاعات نشاطات خاصة (نشاطات ذات صيغة تتميز عن النشاطات الأخرى)².

¹ - عثمانى عبد العليم وآخرون، "النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، المركز الجامعي بالوادي، الموسم الجامعي 2009/2010، ص 10.

² - بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2005 ص 45.

ثانيا: أقسام المخطط المحاسبي الوطني.

يحتوي المخطط المحاسبي الوطني على ثمانية (8) مجموعات تسمى في المحاسبة أقسام، مرقمة من (1) إلى (8) وهي:

1-الأموال الخاصة.

2-الاستثمارات.

3-المخزونات.

4-الدائنية.

5-الديون.

6-التكاليف (الأعباء).

7-الإيرادات (المنتجات).

8-النتائج.

وكل قسم من هذه الأقسام له تركيب خاص يتجاوب مع انشغالات معينة، وفي حدود قرار 23 جوان 1975م، والمتعلق بطرق تطبيق المخطط المحاسبي.

- القسم الأول: يتضمن الوسائل المالية موضعية أو متروكة في متناول المؤسسة بصفة دائمة، من طرف الممتلكين.

- القسم الثاني: يتضمن الوسائل المادية الموجودة تحت تصرف المؤسسة للاستغلال.

- القسم الثالث: المخزونات وتمثل في مجموعة البضاعة والمواد المخزنة والمنتجات الجاهزة والنصف جاهزة مواد أولية، بضاعة لإعادة بيعها أو تصنيعها.

- القسم الرابع: الدائنية هي أموال المؤسسة الواردة من الأموال الخاصة أو دائنية المؤسسة اتجاه أعوان اقتصاديون آخرون (عملاء مثلا).

- القسم الخامس: الديون يشمل مجموعة المبالغ الموجودة على ذمة المؤسسة اتجاه أعوان اقتصاديون آخرون (الموردين مثلا).

- القسم السادس: التكاليف و كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة أثناء دورة الاستغلال، سواء تعلق الأمر بالاستهلاكات أو مصاريف الاستهلاك، المؤونات نتيجة من الاستغلال.

- **القسم السابع:** الإيرادات (المنتوجات) مقابل التكاليف توجد الإيرادات والتي ثمة الاستغلال مترجمة على شكل إنتاج ممتلكات أو خدمات مقدمة ومفوترة للعملاء.

- **القسم الثامن:** النتائج و تمثل النتائج الفرق بين الإيرادات والتكاليف وتظهر بعد كل عملية استغلال¹.

المطلب الثالث: أهداف المخطط المحاسبي الوطني.

يهدف كل مخطط محاسبي وطني إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات وآليات سيرها وطرق التقييم، ثم إعطاء نماذج الوثائق الشاملة (التمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركات الذمة) في بعض الأحيان ملاحظتها التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية، كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني. وهذا من أجل تسهيل:

- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى، تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.

- مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات .

- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.

- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيطية.

- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات.

- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم².

¹ - إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص ص 38-39.

² - محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 42-43.

المبحث الثاني: دراسة المخطط المحاسبي الوطني عمليا .

المطلب الأول: دراسة حسابات الميزانية.

حسابات الميزانية (COMPTES DE BILAN) ¹.

تفتح حسابات الميزانية وتزيد في الجهة التي تسجل فيها الميزانية وتتناقص في الجهة المعاكسة وتنقسم هذه الحسابات إلى حسابين هما كالأتي:

أولا: حسابات الموجودات (COMPTES D'ACTIF).

إن حسابات الموجودات، التي تمثل الوسائل اللازمة لمزاولة النشاط التجاري أو الصناعي، تفتح وتزيد في الطرف الأيمن (لأنها تسجل في الطرف الأيمن من الميزانية) وتتناقص في الطرف الأيسر.

الشكل رقم (1.2) : يوضح حسابات الموجودات

مبالغ		بيان	تاريخ
مدین	دائن		
زيادة	نقصان		
[+]	[-]		

المصدر: شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2002، ص 29.

ثانيا: حسابات المطالبات (COMPTES DU PASSIF).

تفتح حسابات المطالبات، التي تمثل منشأ الأموال المستخدمة وتزيد في الجهة التي تسجل فيها في الميزانية (الجهة اليسرى) وتتناقص في الجهة اليمنى.

الشكل رقم (2،2) : يوضح حسابات المطالبات

مبالغ		بيان	تاريخ
مدین	دائن		
نقصان	زيادة		
[-]	[+]		

المصدر: شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2002، ص 29.

¹ - شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2002، ص ص 28-29.

مثال:

تتكون الميزانية الإفتتاحية لمؤسسة فردية مما يلي:

أموال في الصندوق	20000.00 دج
بضاعة	30000.00 دج
الموردون	30000.00 دج

وقد قام صاحب هذه المؤسسة بالعمليات التالية:

- 1- تحويل مبلغ من الصندوق إلى البنك بقيمة 10000.00 دج.
- 2- دفع إلى الموردين شيكا بقيمة 5000.00 دج.
- 3- اشترى بضاعة على الحساب بقيمة 5000.00 دج.

الإجابة:

حساب البضاعة

رصيد [1]	30000.00
رصيد مدین [3]	5000.00
35000.00	35000.00

حساب الموردون

رصيد [1]	30000.00
رصيد الدائن [2]	1000.00
5000.00 [3]	34000.00
35000.00	35000.00

حساب الصندوق

رصيد [1]	20000.00
رصيد مدین [1]	10000.00
20000.00	20000.00

حساب البنك

1000.00 [2]	10000.00 [1]
9000.00 رصيد مدين	
10000.00	10000.00

المطلب الثاني: دراسة حسابات التسيير.

أولاً: حسابات التسيير (COMPTES DE GESTION).¹

1- حساب الإيرادات.

تفتح حسابات الإيرادات وتترايد في الجهة اليسرى وتتناقص في الجهة اليمنى أي ينطبق عليها ما ينطبق على المطالب.

الشكل رقم (2،3) : يوضح حسابات الإيرادات

تاريخ	بيان	مبالغ
		مدین
		دائن
		زيادة
		[+]
		نقصان
		[-]

المصدر: شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2002، ص 31.

2- حسابات المصاريف

ينطبق على حسابات المصاريف ما ينطبق على الموجودات أي أن حساباتها تفتح وتترايد في الجهة اليمنى وتتناقص في الجهة اليسرى.

الشكل رقم (2،4) : يوضح حسابات المصاريف

تاريخ	بيان	مبالغ
		مدین
		دائن
		زيادة
		[+]
		نقصان
		[-]

المصدر: شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2002، ص 31.

¹ - شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص 31.

مثال:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

1- دفعت نقدا فاتورة هاتف بقيمة 150.00 دج.

2- قبضت نقدا مبلغ 700.00 دج مقابل خدمات أدتها إلى الغير.

فإذا كان رصيد حساب الصندوق في أول المدة 800.00 دج، فسجل العمليات السابقة في حساباتها، ثم قم بعملية الترصيد.

الإجابة:

حساب الصندوق

رصيد [1] 800.00	[1] 150.00
(2) 700.00	رصيد مدين 1350.00
1500.00	1500.00

حساب البريد

[1] 150.00	رصيد مدين 150.00
150.00	150.00

حساب أداء الخدمات

رصيد دائن 700.00	[2] 700.00
700.00	700.00

ثانيا: حسابات النتائج (comptes de résultat) ¹.

بعد الانتهاء من المراحل المحاسبية الثلاث (التسجيل في اليومية الترحيل إلى دفتر الأستاذ، إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد)، يستطيع المحاسب إعداد حسابات النتائج وبالتالي حساب نتيجة الدورة (النتيجة الصافية) التي يتوصل إليها بعد المرور بنتائج جزئية ضرورية للتسيير.

ويفرق المخطط المحاسبي الوطني بين النتائج التالية:

80- الهامش الإجمالي.

¹ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 203.

81- القيمة المضافة.

83- نتيجة الاستغلال.

84- النتيجة خارج الاستغلال.

88- نتيجة الدورة.

89- التنازلات ما بين الوحدات.

تتميز حسابات النتائج- باستثناء الحساب 89 - عن حسابات الأصناف الأخرى في أنها لا تستعمل إلا في نهاية الدورة، بهدف حساب مختلف النتائج ابتداء من الهامش الإجمالي إلى صافي النتيجة.

يتم الحصول على النتائج المختلفة بعد تحويل أرصدة حسابات الصنف 6 وحسابات الصنف 7 إلى مختلف حسابات الصنف 8.

يحول رصيد كل حساب من حسابات النتائج، هو بدوره، إلى حسابات النتيجة الموالي له على الترتيب، أي ابتداء من حساب الهامش الإجمالي، ما عدا رصيد نتيجة الدورة الذي يظهر بالميزانية الختامية.

المطلب الثالث: الدفاتر المحاسبية و المستندات .

أولاً: الدفاتر المحاسبية¹.

تقوم المؤسسة بتسجيل العمليات المحاسبية في دفاتر مدعمة بوثائق ومستندات إثباتية، تحمل معلومات يسمح من خلالها التسجيل في الدفاتر اليومية (مثلاً: الفاتورة، مذكرة إدخال وإخراج من المخازن... إلخ).

1- دفتر اليومية: هو دفتر إجباري يسجل فيه كل العمليات المحاسبية، حسب التسلسل التاريخي ووفقاً لقوانين ومبادئ ينص عليها المخطط الوطني المحاسبي، يستعمل دفتر اليومية كأداة إثبات عند أي نزاع في المحكمة بين المؤسسة وعملائها.

شكل اليومية: تشمل اليومية المعلومات التالية:

رقم الحساب (المدين والدائن)، اسم الحساب (المدين والدائن)، المبلغ (المدين والدائن)، تاريخ العملية والبيان (شرح العملية) وتأخذ الشكل التالي:

¹ - حواس صلاح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والطباعة، الجزائر، سنة 2008، ص ص 14-20 .

تاريخ العملية				
المبلغ المدين	المبلغ الدائن	ر.حـ/المدين	ر.حـ/الدائن	
xxxx		من حساب المدين	x	
	xxxx	الى حـ/الحساب الدائن	x	
		البيان (شرح العملية)		

ملاحظة: تسجل العملية المحاسبية في اليومية طبقاً لمبدأ القيد المزدوج، اعتماداً على ميكانيزم التسجيل في الحساب فمثلاً عند التسجيل في الحساب نطرح سؤال عن الحساب نفسه إذا زاد أو نقص، ومنه نضع المبلغ في الجانب المدين أو الدائن للحساب لكن في اليومية وبعد طرح السؤال بنفس الصيغة، نضع اسم الحساب نفسه في الجانب المدين (من حـ/المدين)، أو في الجانب الدائن (إلى حـ/الدائن).

والمثال التالي يوضح تسجيل هذه العملية:

مثال 1: بتاريخ 01/10 تم الحيازة على معدات نقل بـ 30000 الدفع بشيك بنكي.

عند التسجيل في اليومية نطرح السؤال كالتالي:

هل زادت المعدات في المؤسسة أو نقصت عند شرائها؟

– **الجواب:** طبعاً زادت، فنضعها في الجانب المدين أي (من حـ/معدات النقل)، لأن حسابات الأصول تزيد من الجانب المدين.

ثم نسأل عن البنك لما دفعنا منه هل زاد أم نقص؟

– **الجواب:** نقص، إذن فنضعه في الجانب الدائن أي (إلى حـ/البنك)، لأن الأصول تنقص من الجانب الدائن فالتسجيل يكون على الشكل التالي:

1/10				
	30000	من حـ/معدات النقل		
		إلى حـ/البنك		244
30000		الحيازة على معدات النقل بشيك بنكي	485	
		رقم...		

مثال 2: بتاريخ 01/20 سددت المؤسسة مبلغ 20000 للمورد بشيك بنكي.

– **نطرح السؤال:** عندما تسدد المؤسسة للمورد فهل ديونها اتجاه المورد تنقص أو لا؟

– **الجواب:** نعم تنقص ديونها، فنضع المورد في الجانب المدين (أي من حـ/المورد)، لأنه يعتبر من حسابات الخصوم، وهذه الأخيرة تنقص من الجانب المدين، ثم نسأل عن البنك، لما سددت المؤسسة منه، هل نقص أم زاد؟

نقص فنضعه في الجانب الدائن (أي إلى حـ/البنك)، لأنه يعتبر من حسابات الأصول، وهذه الأخيرة تنقص من الجانب الدائن والتسجيل يكون على الشكل التالي:

1/20

20000	20000	من حـ/المورد	530
20000		إلى حـ/البنك	485
		تسديد للمورد بشيك بنكي رقم..	

2- دفتر الأستاذ:

يتم تسجيل العمليات المحاسبية حسب النظام الكلاسيكي في اليومية العامة، وبعدها ترحل إلى دفتر الحساب، حيث تقوم المؤسسة بفتح كل الحسابات الأزمة لتحليل التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية أو من عناصر حسابات التسيير والنتائج يتضمن هذا الدفتر جميع حسابات الأصناف الثمانية الضرورية. التسجيل المحاسبي يتم أو لا في اليومية، ثم ترحل الحسابات إلى دفتر الأستاذ، ومنه يحسب رصيد كل حساب حيث:

- إذا كان مجموع المدين لأي حساب < من مجموعة الدائن يستلزم الرصيد مدين، لكن يسجل في الجانب الدائن من أجل التوازن، مع كتابة (ر.م) أمام الرصيد.
 - إذا كان مجموع المدين لأي حساب > من مجموعة الدائن يستلزم الرصيد دائن، لكن يسجل مثال: في الجانب المدين من أجل التوازن، مع كتابة (د.د).
- لدينا حـ/البنك والمورد على الشكل التالي:

م 485 بنك د

نلاحظ مج المدين (90000) < من مج الدائن (20000)

يستلزم: الرصيد مدين (20000-90000)

70000 =

20000	50000
70000 ر.م	40000
	90000

م 530 مورد د

نلاحظ مج المدين (15000) > من مج الدائن (100000)

يستلزم: الرصيد دائن (15000-100000) = 85000

40000

850000 د.د

60000	15000
40000	
100000	

مثال: بتاريخ 2004/01/05 تأسست شركة بعناصر الأصول والخصوم التالية:

أراضي 30000، مباني 40000، معدات وأدوات 20000، معدات النقل 25000، بضاعة 15000، مواد ولوازم 20000، زبائن 10000، بنك 40000، ح ج ب 30000، صندوق 15000، أموال جماعية 45000، دائنوا الاستثمار 45000، موردون 30000، قروض بنكية 25000.

وخلال شهر جانفي قامت الشركة بالعمليات التالية:

01/06 الحيابة على آلة إنتاجية بـ 10000 الدفع $\frac{1}{2}$ بشيك بنكي، والباقي على الحساب.

01/10 تمويل الصندوق بمبلغ 5000 بشيك بريدي.

01/14 قرض مبلغ 10000 من بنك التنمية، ووضعه في بنك الشركة.

01/18 سدد الزبائن مبلغ 4000 بشيك بنكي.

01/24 تسديد $\frac{1}{2}$ ديون الاستثمار بشيك بنكي.

01/28 الحيابة على مباني بـ 20000، التسديد $\frac{1}{2}$ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

المطلوب:

1- إعداد الميزانية الافتتاحية.

2- تسجيل العمليات في اليومية.

3- ترحيل الحسابات إلى دفاتر الأستاذ وحساب أرصدها.

الحل:

1- إعداد الميزانية الافتتاحية.

الأصول	2004/01/05	الخصوم
2. الاستثمارات		1. الأموال الخاصة
22 أراضي	30000	10 أموال جماعية 145000
240 مباني	40000	
243 معدات وأدوات	20000	
244 معدات النقل	25000	
		5. ديون
3. المخزونات		521 قروض بنكية 25000
30 بضاعة	15000	522 ديون الاستثمار 45000
31 مواد ولوازم	20000	530 موردون 30000
4. الحقوق		
470 زبائن	10000	
485 بنك	40000	
486 ح ج ب	30000	
487 صندوق	15000	
المجموع	245000	المجموع 245000

2- التسجيل في اليومية:

1/05	من حـ/المذكورين	
30000	أراضي	22
40000	مباني	240
20000	معدات وأدوات	243
25000	معدات النقل	244
15000	بضاعة	30
20000	مواد ولوازم	31
10000	زبائن	470
40000	بنك	485
30000	ح.ج.ب	486
15000	صندوق	487

145000		إلى حـ/المذكورين	10	
25000		أموال جماعية	521	
45000		قروض بنكية	522	
30000		دائنو الاستثمار	530	
		موردون		
		ترحيل أرصدة أول مدة		

1/06

5000	10000	م و أدوات	485	243
5000		البنك	522	
		دائنو الاستثمار		

1/10

5000	5000	الصندوق	486	487
		ح.ج.ب		

1/14

10000	10000	البنك	521	485
		قروض بنكية		

1/18

4000	4000	البنك	470	485
		الزبائن		

1/24

25000	25000	دائنو الاستثمار	485	522
		البنك		

1/28

10000	20000	مباني	485	240
10000		البنك	522	
		دائنو الاستثمار		

3- الترحيل إلى دفتر الأستاذ:

ح/1- الأموال الخاصة:

م 10 أموال جماعية د

145000	145000
	ر.د

ح/2 الاستثمارات:

م 240 مباني د

60000	40000
ر.م	20000

م 22 أراضي د

30000	30000
ر.م	

م 244 معدات النقل د

25000	25000
ر.م	

م 243 معدات وأدوات د

15000	15000
ر.م	

ح/3 المخزونات:

م 31 مواد ولوازم د

20000	20000
ر.م	

م 30 بضاعة د

15000	15000
ر.م	

ح/4 الحقوق:

م 485 بنك د		م 470 زبائن د	
5000	40000	4000	10000
25000	10000		
10000	4000		
14000		6000	
م.ر		م.ر	

م 487 الصندوق د		م 486 ح.ج.ب د	
20000	15000	5000	30000
	5000	25000	
م.ر		م.ر	

ح/5 الديون:

م 530 مورد د		م 522 دائنو الاستثمار د		م 521 قروض بنكية د	
30000		45000	25000	25000	
	30000	5000	35000	10000	35000
	م.ر	10000	م.ر		م.ر

3-ميزان المراجعة:

تعريف: ميزان المراجعة أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات، كما يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء، سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ ويتم إعداده على مرحلتين:

ميزان المراجعة قبل الجرد: ويتم اعداده قبل اجراء بعض الخطوات المحاسبية ،اي بمجرد الانتهاء من التسجيل اليومي في اليومية ثم الترحيل الى دفتر الاستاذ،ومنه الى ميزان المراجعة قبل الجرد.

ميزان المراجعة بعد الجرد: بعد التسجيل في اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، تقوم المؤسسة بخطوة أخرى ضرورية تتمثل في إجراء قيود التسوية، وتصحيح القيود الخاطئة وإجراء جرد لمجموع موجودات المؤسسة، فقد يكون فرق بين ما هو مسجل في دفاتر المؤسسة وما هو موجود فعلا، يتم تسوية الفروقات الموجودة، ثم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، ويعتمد عليه في إعداد الميزانية الختامية.

إذا توفرت شروط المساواة بين مجموع الأرصدة لميزان المراجعة، لا يعني بالضرورة عدم وجود أخطاء.

ملاحظة: عند إعداد ميزان المراجعة لابد من التأكد مما يلي:

الجاميع: مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة.

الأرصدة: مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة.

كما يتم ترحيل كل الحسابات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة بما فيها الحسابات المرصدة.

* **الترتيب:** من الصنف الأول إلى الصنف السابع، منها المرصدة وغير المرصدة.

تمرين: بعد التسجيل في اليومية، وترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ، ثم حساب أرصدها حصلنا على ما يلي:

حـ/1 الأموال الخاصة:

م	10 أموال جماعية	د
	50000	50000
		ر.د

حـ/2 الاستثمارات:

م	243 م وأدوات	د	م	245 تجهيزات المكتب	د
	20000	20000		10000	10000
		ر.م		ر.م	

حـ/3 المخزونات:

م	30 بضاعة	د
	5000	7500
	2000	
	500	ر.م
	7500	

حـ/4 الحقوق:

م	485 بنك	د	م	487 الصندوق	د
	500			1500	5000
	200			500	500
				3500	
	18700	ر.م		5500	ر.م
	20000				

حـ/5 الديون:

م	52 دائنو الاستثمار	د	م	530 مورد	د
	10000	10000		2000	800
				1200	
		ر.د			

حـ/6 التكاليف:

م	62 الخدمات	د
	1500	2000
	500	
	2000	ر.م

ح/7 الإيرادات:

م 770 إيرادات د

500	500
	ر.د

المطلوب: إعداد ميزان المراجعة.

ميزان المراجعة:

الأرصدة		المجاميع		اسم الحساب	ر.ح
د	م	د	م		
50000	—	5000 0	—	أموال الاستغلال	110
—	20000	—	20000	معدات وأدوات	243
—	10000	—	10000	تجهيزات مكتب	245
—	7500	—	7500	بضاعة	30
—	18700	1300	20000	البنك	485
—	3500	2000	5500	الصندوق	487
10000	—	0000	—	دائنو الاستثمار	52
1200	—	2000	800	مورد	530
—	2000	—	2000	خدمات	62
500	—	500	—	إيرادات مالية	770
61700	61700	65800	65800	المجموع	

ثانيا: المستندات الشاملة¹.

- الوثائق الشاملة: وتتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج و جدول حركات عناصر الذمة.

وهي تسهل فهم محتوياتها بمجرد الإطلاع على أشكالها.

الوثائق الشاملة وهي:

- الميزانية هي الصورة الفوتوغرافية لوضعية المؤسسة في زمن ما، ويمكن رسمها حسب الشكل (1،2)

- جدول حسابات النتائج جدول تحليلي يجمع بين حسابات التسيير من نفقات وإيرادات وبمقارنة مرحلية لحسابات النفقات بحسابات الإيرادات التي تسايرها نحصل على نتائج جزئيا (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال) إلى أن نحصل على النتيجة الصافية (نتيجة الدورة).

يعتبر هذا الجدول ذو أهمية كبرى بالنسبة لكل محلل على مستوى المؤسسة أو على مستوى الاقتصاد الوطني ويمكن رسم الجدول حسب الشكل (2،2)

- جدول حركات عناصر الذمة.

الجدول رقم (1،2) : ميزانية جاء بها المخطط المحاسبي الوطني

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	إهلاكات أو مؤونات	المبلغ الصافي	الجماليات الجزئية	رقم الحساب	الخصوم	الجماليات الجزئية
20	الاستثمارات					10	الأموال الخاصة	
21						12		
	المجموع 2						المجموع 1	
30	المخزون					52	الديون	
31						53		
	المجموع 3						المجموع 5	
42	الحقوق					88	نتيجة الدورة	
43								
	المجموع 4						المجموع العام	
	المجموع العام							

المصدر: محمد يوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة، سنة 2005، ص 48.

¹ - محمد يوتين، مرجع سابق، ص 46-47.

الجدول رقم (2،2) : يمثل جدول حسابات النتائج

له	منه	اسم الحساب	رقم الحساب
		مبيعات البضائع	70
		بضائع مستهلكة	60
		الهامش الإجمالي	80
		الهامش الإجمالي	80
		إنتاج مباع	71
		إنتاج مخزون	72
		إنتاج المؤسسة لنفسها	73
		خدمات مقدمة	74
		تحويل أعباء الإنتاج	75
		مواد ولوازم مستهلكة	61
		خدمات	62
		المجموع	
		القيمة المضافة	81
		القيمة المضافة	81
		إيرادات متنوعة	77
		تحويل أعباء الاستغلال	78
		نفقات المستخدمين	63
		نفقات المستخدمين	64
		ضرائب ورسوم	65
		نفقات مالية	66
		نفقات متنوعة	68
		مخصصات	
		المجموع	
		نتيجة الاستغلال	83
		إيرادات خارج الاستغلال	79
		أعباء خارج الاستغلال	69
		النتيجة خارج الاستغلال	84
		نتيجة الاستغلال	83
		النتيجة خارج الاستغلال	84
		النتيجة الإجمالية للدورة	880
		الضريبة على الأرباح	889
		نتيجة الدورة	88

المصدر: محمد بوتنين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة، سنة 2005، ص 49.

– جدول حركات عناصر الذمة:

يظهر هذا الجدول جليا التغيرات التي طرأت على كل عنصر من عناصر الذمة (كل حساب من الحسابات الرئيسية للأصول والخصوم) وذلك بإظهار رصيد أول المدة لكل حساب والحركات التي تعرض لها خلال الدورة ليحصل في الأخير على رصيد نهاية الدورة.

يرسم جدول حركات عناصر الذمة حسب الشكل (2،3).

الجدول رقم (2،3) : يمثل حركات الذمة

رقم الحساب	اسم الحساب	رصيد بداية الدورة	حركات الدورة			رصيد نهاية الدورة
			منه	له	الرصيد	
20 21	الاستثمارات نفقات التأسيس قيم غير مادية					
	المجموع أ					
22	أراضي					
	المجموع ب					
24 25 28	تجهيزات الإنتاج تجهيزات اجتماعية استثمارات قيد الإنشاء					
	المجموع ج					
30 31 32 33 34 35 36 37	المخزون بضائع مواد ولوازم منتجات 1/2 مصنوعة منتجات واشغال قيد الانجاز منتجات تامة الصنع نفاية وبقايا مخزون خارج المؤسسة					
	المجموع د					
42 43 44 45 46 47	الحقوق حقوق الاستثمارات حقوق المخزون حقوق على الشركاء والشركات تسبيقات الحساب تسبيقات الاستغلال					

48	حقوق على الزبائن				
49	أموال جاهزة				
	حسابات الخصوم المدينة				
	المجموع هـ				
رقم الحساب	اسم الحساب	رصيد بداية الدورة	حركات الدورة	رصيد نهاية الدورة	
			منه	له	الرصيد
					الدورة
10 أو 11	مصادر خاصة				
12	أموال جماعية أو شخصية				
13	علاوات إصدار				
	احتياطات				
	المجموع و				
18	مصادر التمويل الذاتي				
19	نتائج قيد التوزيع				
209	مؤونة الخسائر والأعباء				
29	تغطية نفقات التأسيس				
30	اهتلاكات الاستثمارات				
49	مؤونة تدني المخزون				
	مؤونة تدني الحقوق				
	المجموع ز				
	المجموع و+ز				
52	الديون				
53	ديون الاستثمارات				
54	ديون المخزون				
55	ديون تجاه الشركاء والشركات				
57	ديون الاستغلال				
58	تسبيقات تجارية				
50	ديون مالية				
	حسابات الأصول الدائنة				
	المجموع ح				
	المجموع العام				

المصدر: محمد بوتنين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة، سنة 2005، ص 51.

المبحث الثالث: دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

لقد تم إنشاء المخطط المحاسبي الوطني منذ عام 1976 ليغطي المعلومات الاقتصادية على المستويين الجزئي و الكلي حيث وضع لتماشى و مصالح الاقتصاد الاشتراكي الذي تتبعه الجزائر خلال هذه المرحلة .

و تكمن مطالب هذا النظام في تيسير اتخاذ القرارات والزيادة من فعالية تسيير المؤسسات الاشتراكية كما يؤدي إلى إعداد آلية تسييرية حيوية تسمح باتخاذ القرارات ومراجعة تنفيذها على أرض الواقع .

وبالتالي وضع أسس جديدة لتقديرات التسيير ، ولأن المخطط المحاسبي الوطني أعد ضمن ظروف لا تلي متطلبات اقتصاد السوق لذلك تبنت الجزائر نظاما محاسبيا جديدا هو نظام المحاسبة المالية.

وهذا ما أظهر قصور ومحدودية ومشاكل النظام المحاسبي القديم.

المطلب الأول: قصور محدودية وعيوب النظام المحاسبي القائم(القديم).¹

لقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 بداية من جانفي 1976 إجباريا في المؤسسات والذي وضع آنذاك ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق، لذلك فقد أصبح المحاسبي الوطني(PCN) لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وأن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع بداية تسعينات القرن العشرين وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية الخوصصة، مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات.

ويتجلى قصور المخطط المحاسبي الوطني في الأوجه التالية:

1- إهمال دور المؤسسات الاقتصادية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية.

2- تركيز هذا المخطط على المحاسبة العامة وإهمال دور المحاسبة التحليلية.

3- على مستوى القوائم المالية، تم اعتماد تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها بحيث وحسب البعض، فإن هذا التصنيف يظهر مؤشرات غير صالحة لتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها، على عكس التصنيف الوظيفي(Par Fonction) أو التصنيف حسب الاتجاه(Par destination) المعمول به في البلدان

¹ - عبد الرزاق حواس، عرابة الحاج، مهدي نزية، "دوافع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب، تطبيقات وأفاق يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، بدون صفحة.

الانجلوسكسونية مثل الولايات المتحدة بريطانيا وكندا، والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية المالية والإدارية، دون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية.

4- تركيز المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات الصناعية والتجارية مع إهمال للأنشطة الاقتصادية الأخرى، كالبنوك، القطاع الفلاحي، شركات التأمين والأشغال العمومية.

5- اعتماد المخطط المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الاقتناء..). رغم أن هذا المبدأ معمول به في أغلب الأنظمة المحاسبية في العالم وكما هو معروف فإن مبدأ التكلفة التاريخية يقر بتسجيل مختلف عناصر القوائم المالية على أساس تكلفة الاقتناء أو تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحة النقد المستعملة في القياس المحاسبي.

هذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية على وضعية المؤسسة، وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرار غير بطرائق أكثر عقلانية تتماشى مع الاقتصاد التضخمي.

6- أهمل المخطط المحاسبي التبيويب (التصنيف) الوظيفي عند إعداد القوائم المالية، فالتصنيف الوظيفي للقوائم المالية يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات السليمة، كذلك على مستوى القوائم المالية لا نجد بعض الجداول الهامة، مثل جدول تدفقات الخزينة رغم الأهمية البالغة التي توليها الأنظمة المحاسبية لهذا الجدول، على اعتبار أن الخزينة لها دورا هاما في نشاطات المؤسسة من خلال وظائف جدول تدفقات الخزينة والتي تتمثل في وظيفة الاستغلال ووظيفة الاستثمار ووظيفة التموين.

أولا: غياب الإطار التصوري المحاسبي.¹

ويقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلية بشكل موضوعي، في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين مقرضين وآخرين هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد الحلول المحاسبية للمشاكل المشتركة لذلك ينبغي:

- تحديد الطرائق المحاسبية المعتمدة من طرف المنظمات الدولية للمعايرة.
- إعداد معايير محاسبية تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبية الأمريكية، مقارنة إلى القوائم المالية حسب المخطط الوطني الحالي المعدة لخدمة مصالح الضرائب بالدرجة الأولى.

¹ - عبد الرزاق حواس، عرابة الحاج، ومهدي نزية، مرجع سابق، بدون صفحة.

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

ثانيا: الحاجة إلى المعلومات المحاسبية¹.

إن البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير معلومات محاسبية جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لكن حتى مستخدمي القوائم المالية ليسوا وحدة متجانسة وذلك ينبغي مراعاة كل هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية وذلك من حيث:

- طق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية التكلفة الجارية...الخ.
- إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون على بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح ونتائج المؤسسة، فالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ومن خلال جدول حسابات النتائج نجد فيه فقط نتيجة الاستغلال، ونتيجة خارج الاستغلال، وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية، وذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال ونتائج خارج الاستغلال.
- المعلومات غير المالية: كل المعلومات غير المالية يمكن أن تفيد المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج، علاقات المؤسسة بالغير...الخ.
- المعلومات التقديرية المستقبلية: ينبغي على المؤسسة تزويد الغير بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات المستقبلية.
- ثبات الطرق المحاسبية: حتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وذات قيمة، ينبغي اعتماد طرق محاسبية شبه ثابتة، وتكون للتقارير المالية قيمة تجانسية.

ثالثا: عيوب المخطط المحاسبي الوطني².

بالرغم من مرور عقد ونصف على تطبيق هذا المخطط في المؤسسات فإن هذه الأخيرة غير متحركة فيه إلى اليوم كما أن هناك أسئلة عديدة طرحت ولم تلق الإجابة إلى حد الآن.

- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات.
- تقييم بعض عناصر الأصول لا علاقة له بالواقع وذلك لغياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر.
- مشاكل يعني منها المحلل المالي عند اعتماده على الميزانية.
- أمر بإتباع الجرد المستمر بالنسبة للمخزون (كقاعدة للمحاسبة التحليلية) ولكن مشروع مخطط المحاسبة لم يظهر إلى الوجود إلى اليوم.

1- عبد الرزاق حواس، عرابية الحاج، مهدي نزية، مرجع سابق، بدون صفحة.

2- السعيد قاسمي، فرحات عباس، مرجع سابق، ص ص 10-11.

كما عرف المخطط المحاسبي الوطني تعديلات بعد 1999 لتزيد من مزاياه أو تنقص من عيوبه وأهم هذه التعديلات:

- إضافة بعض الحسابات الفرعية الجديدة والتي سمحت برقابة أكثر فاعلية نسبيا على صرف أموال المؤسسة كالحساب 633 استفادة الأجراء.
- إلغاء حسابي الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد على الخدمات واستبدالهما بالرسم على القيمة المضافة كي يكون أكثر تماشيا مع المؤشرات الاقتصادية العالمية.
- أخذ هذا التعديل التكنولوجيا بعين الاعتبار فستحدث حساب 2455 أجهزة الإعلام الآلي 2456 أجهزة الاتصال.
- سائر التحولات الاقتصادية إلى حد معين خلال استحداثه لمجموعة من الحسابات الاقتصادية كحساب 6980 خسائر الصرف حساب 85 نتيجة التصفية.

لكن بالرغم من هذه الإصلاحات فإن المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلاءم والظروف الدولية الراهنة والتي من بينها تحديات العولمة، فالقوائم المحاسبية الموجودة به لا تفيد المستثمرين ولا المقرضين بقدر ما تفيد مصلحة الضرائب وتلبي حاجيات المحاسبة الوطنية.

كما تجدر الإشارة إلى أنه لو أسقطنا المعايير المحاسبية الدولية على هذا المخطط لوجدنا المعايير التالية غير موجودة.

1،3،7،13،14،19،20،21،22،23،24،26،27،28،29،30،31،33،34،35،39،40،41

وبغية تنميط هذا المخطط حسب المعايير المحاسبية الدولية ظهر النظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الثاني: النقائص المرتبطة بالجانبين النظري و العملي للمخطط المحاسبي الوطني.

بعد مضي أكثر من عقدين و نصف على إنشاء المخطط المحاسبي الوطني و تنفيذه في المؤسسات الجزائرية إلا أنها غير متحركة فيه إلى يومنا هذا مما جعله غير معتمد من طرف الشركات المتعددة الجنسيات ، و هذا لاحتوائه على نقائص نظرية و تقنية ، و ستتطرق إليها في ما يلي :

أولاً: نقائص مرتبطة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني¹.

إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على الجانب النظري، من حيث الإطار المفاهيمي و المصطلحات المستعملة، الحسابات المركبة.

1-التفسير المفاهيمي: إن الإطار المفاهيمي يتلخص في العديد من التعاريف والتوضيحات، وهذا ما لا نجده في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أنه غير واضح نسبياً لأنه لم يوضح أهدافه والقواعد المحاسبية المرتبطة بتعاريف المفاهيم المحاسبية، وتنسيق الحسابات.

إن المخطط المحاسبي الوطني يقوم بوضع وعرض وتصنيف وترتيب الحسابات، حسب طبيعتها، وهذا التبويب يسهل ويعطي امتيازات لوضعي معلومات الاقتصاد الكلي، فمثلاً إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حساب القيمة المضافة والنتائج الداخلي الخام.

غير أن هدف المحاسبة على المستوى الدولي، هو تلبية حاجيات مستعملي المعلومات المحاسبية، من المستثمرين المساهمين والملاك...الخ.

وحاجاتهم الأساسية لمعرفة الذمة المالية للمؤسسة، من أجل بناء قرارات دقيقة، لكل القوائم المنجزة وفقاً للنظام المحاسبي الوطني لا تحدد فقط الذمة المالية للمنشأة.

وبالتالي وجب تعديل قوائم مالية لإجراء التحليل المالي.

كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح، ولم يتم إعطاء تعريف واضح لبعض المفاهيم، مثل الأصول والأموال الخاصة والنواتج والتكاليف...الخ.

2-اقتصار الاستعمال على المؤسسات ذات النشاط الوطني: إن الجانب التطبيقي للمخطط المحاسبي الوطني اقتصر على المؤسسات في الجزائر، أي أنه لا يشير إلى المجمعات التي من شأنها إتباع المعايير المحاسبية الدولية، إذ أنه

¹ - عثمانى عبد العليم وآخرون، مرجع سابق، ص ص 15-16.

لهذه المؤسسات فروع عدة عبر العالم، وهذا ما يستدعي مسك الدفاتر وإعداد القوائم الخاصة لكل بلد على حدى، مما يصعب عملية تجميع حساباتها.

إن المخطط المحاسبي الوطني، يقوم على أساس مراعاة الجانب الجبائي ولا يتماشى مع التغيرات الحاصلة في شكل المؤسسات وحجمها وفروعها.

ثانيا: نقائص مرتبطة بالجانب العملي للمخطط المحاسبي الوطني.

• النقائص العملية .

و تتمثل أساسا في النقاط التالية:¹

- نتيجة لعدم تفصيل الحسابات سمح للمؤسسات عند الحاجة أن تفتح حسابات فرعية داخل الحسابات التي حددها المخطط مما يعني عدم التجانس وعدم التوحيد في العمل المحاسبي .

- عدم التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية

- ارتكاز الأصناف 2،3،4 على المنظور النقدي وهذا لا يعتبر معيار للإنتاج ولا يميز بين أصول الاستغلال و خارج الاستغلال .

- إهمال التصنيف الوظيفي عند إعداد القوائم المالية ، الذي يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات

• نقائص على مستوى القوائم المالية

و تتمثل أساسا في النقاط التالية:

- الميزانية يتم إعدادها على أساس السنة الحالية وعدم إظهار نشاط السنة السابقة لغرض المقارنة .

- جدول حسابات النتائج لا يظهر أيضا نتائج النشاط السابق ،والنتيجة التي تظهر في هذا الجدول لا تبين أداء التسيير للمؤسسة لاحتوائها على المصاريف الاستثنائية.

¹ - 00:33، 2011/08/28 <http://morjan.3oloum.com/t382-topic>

• نقائص على مستوى تصنيف وتبويب الحسابات¹

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

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

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

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

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

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

- الحسابين 468 : 568 لا يمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الاهتلاكات.

- حساب 469 لا يمثل حقوق خارج الاستغلال.

¹ - <http://mouwazaf.ahlamontada.com/t1223-topic> ، 2011/08/28 ، 00:45 .

المطلب الثالث: دوافع ومراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد(NCSF)¹.

أولاً: الدوافع: لقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975م بداية من جانفي 1976م إجباريا في المؤسسات، والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه ، ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق ، لذلك فقد أصبح المخطط المحاسبي الوطني PCN لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وأن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع هذا التوجه مع بداية تسعينات القرن العشرين وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصوصية، مما أدى إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات.

هذه الشركات المتعددة الجنسيات، ورغم أن العقود المبرمة بينها وبين الشركة الوطنية للبتروك (سوناطراك) تنص على استعمال المخطط المحاسبي الوطني في العديد من العقود إلا أننا لاحظنا من خلال الممارسة الميدانية ذلك، حيث لا يستعمل المخطط المحاسبي الوطني إلا في حدود معينة، بل ومنعدمة أحيانا في بعض الشركات الدولية فمن خلال العمل الميداني ، نجد أن أغلب الشركات البترولية الدولية تستعمل المحاسبة الخاصة بها وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقارنة بين حساباتها وحسابات المخطط المحاسبي الوطني وإرسالها إلى المديرية العامة لإعداد القوائم الموحدة لمجمع سوناطراك، لكن المشكل أننا نجد من خلال العمل الميداني حيث نلاحظ أن عملية تحويل حسابات هذه الشركات إلى حسابات المخطط المحاسبي الوطني لا تتم وفقا للقواعد ومكانيزمات سير الحسابات حسب ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني، وبالتالي تكون هناك العديد من المغالطات في القوائم النهائية لمجمع سوناطراك فحسب الشركات المتعددة الجنسيات الموجودة بالجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات فإن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري PCN لا يلي حاجيات المستثمرين، زيادة على ذلك وجود جملة مشاكل في التسيير.

ويتجلى قصور المخطط المحاسبي الوطني من خلال إهمال دور المؤسسات الاقتصادية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية.

وتركيز هذا المخطط على المحاسبة العامة، وإهمال دور المحاسبة التحليلية، في حين نجد أنه، ومن خلال الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات وجود تكامل بين المحاسبة التحليلية ، والمحاسبة العامة، فالمحاسبة العامة تهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج النشاط، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة.

وعلى مستوى القوائم المالية تم اعتماد تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها، بحيث وحسب البعض فإن هذا التصنيف يظهر مؤشرات غير صالحة للتسيير.

¹ - شعيب شنوف ، مرجع سابق ، ص ص 15-16.

أو التصنيف حسب الاتجاه المعمول به في بعض البلدان مثل: الولايات المتحدة بريطانيا وكندا، والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية دون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية.

1- حتمية تعديل المخطط المحاسبي الجزائري¹:

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، وقواعد عملها، والطرائق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال إلى نهج اقتصاد السوق وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع اقتراب انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملون جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرين يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية، والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في نسخة 1975م.

2- من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق²:

إن المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات ، وذلك بتسجيلها بشكل يومي ، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة، ليتم استغلالها من طرف المؤسسة من جهة والمتعاملين معها ، ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين المقرضين ، بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالا، وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسة، لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة ، وصورة واضحة وعادلة، على الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تكون تستجيب بشكل أو بآخر 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، أن يكون الإطار التصوري المحاسبي يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق ،و ذلك أن تكون التقارير المالية المعدة ، تتميز بجملة من الخصائص ، و أن يكون النظام المحاسبي يسمح بعقلانية

¹ - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص18.

² - نفس المرجع، نفس الصفحة.

المعلومات المحاسبية، وتوحيد القوائم المالية بشكل يعط ثقة للمتعاملين مع المؤسسة، ورفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم، كما ينبغي أن تعطى الاستقلالية التامة للمحاسبين وتحدد أهداف القوائم المالية وأولوياتها وإلى من توجه هذه التقارير وما هي نوعية القوائم المالية التي يمكن إعدادها لغرض عرضها على المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، وما هو الوقت المناسب لتقديمها من أجل اتخاذ قرارات مناسبة وفي الوقت الضروري.

3- من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية:¹

ينبغي هنا الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري نسخة 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975م، وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه أو المخطط، ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل، الإنتاج وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا وذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السوق تحرير التجارة الخارجية، فتح رأس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة، هذه التحولات تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية، ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك بالنسبة للمقرضين.

كذلك المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلاءم مع الظروف الراهنة للعمولة وللمعايير المحاسبية الدولية، فالقوائم الحالية وفقا للمخطط المحاسبي الجزائري تعتبر غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين، بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، وفي هذا الإطار ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبية التي من المفروض يتم إعدادها على أساس قواعد تجارية، وبين الميزانية الجبائية.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين المقرضين، بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالا وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسة، لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية مالية دقيقة، وصورة واضحة وعادلة، على الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تكون تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.

ثانيا: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي الجديد.²

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001م، بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطن للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط الوطني نسخة 35-

¹ - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص 19-20.

² - نفس المرجع، ص ص 13-15.

75 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملون الاقتصاديون الجدد ، وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل وسنحول ذكرها باختصار شديد على الشكل التالي هي:

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

المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة.

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة:

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988م.

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999م، من طرف السلطات العمومية من قبل مرسوم وزارة رقم 42 في أكتوبر 1999م والمتمثل في تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ، ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي تتماشى والإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف.

الخيار الثالث: بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصنة شكله وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

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

خلاصة

حاولنا من خلال دراسة هذا الفصل استعراض مسار الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، كما أن تسيير عملية الانتقال تمت بطريقة جيدة وواضحة.

فمحدودية دور الفئات الفاعلة في عملية الانتقال زاد من تعقيد المشكل خاصة وأن بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد جاء في مطلع سنة 2010.

كما أن هذه المعايير المطبقة في عدة دول من العالم من بينها دول الاتحاد الأوروبي، تعمل على توفير معلومة مالية موثوق بها بفضل استنادها على إطار تصوري للمحاسبة وعلى مبادئ وقواعد محاسبية تعكس الواقع الاقتصادي للتعاملات، التي تجعل القوائم المالية المعدة توضح الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

وختاما لهذا المقال، نؤكد بأن الجزائر رغم تأخرها في مجال الإصلاح المحاسبي بصفة عامة إلا أنها قامت ببعض الجهود الرامية إلى تطبيق المعايير الدولية، وهي تحاول الإسراع إلى الانضمام إلى الفلك الأمريكي وإدماج هذه المعايير، ومن ثم تعديل وتكييف النظام المحاسبي بما يلائم القرار الاستثماري.

وتطبيق هذه الفكرة موضوع البحث والدراسة والتطوير بالتعامل بين المختصين والمحاسبة وعلم الحسابات لتستفيد منها مؤسساتنا، في ظل تحول اقتصاد السوق.

الفصل الثاني
في بيان ما في كتابنا من

تمهيد

تدل الحقائق على أن العالم يتجه نحو وجود سوق عالمية واحدة كقيام السوق الأوروبية المشتركة والاتفاقيات التجارية بين الدول المختلفة وإنشاء منظمة تجارة عالمية، وقدم أيضا فرصا للترابط وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية وانتشار الاستثمار الأجنبي المباشر والغير المباشر عبر العالم.

فمنذ الثمانينات من القرن الماضي انتهجت الجزائر عدة إصلاحات في إطار التوجه لاقتصاد السوق، فضلا عن إفرازات العولمة التي تقتضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي في إطار المعايير المحاسبية الدولية في هذا السياق أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلائم مع الظروف الجديدة ولا يستجيب لاحتياجات المستثمرين. لذلك أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي جديد يتلائم والتطورات الحديثة.

حيث أن لإصدار هذا النظام الجديد دور فعال في تطبيق معايير مفهومة ومقبولة في مختلف دول العالم، قادرة على توفير معلومات مختلفة وصادقة موجهة لمحاسبي المؤسسات الجزائرية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

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

المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الثاني: فلسفة، تحديات وآثار النظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الثالث: مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر من خلال المخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الأول: التعاريف ومجال التطبيق.

أولاً: التقديم.¹

1. لقد وضعت الجزائر نظاماً محاسبياً مالياً بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، والذي بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008.

2. ولقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون سالف الذكر في الأول من شهر جانفي سنة 2009، إلا أنه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق لـ 24 جويلية 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

3. وبهذا سيصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من شهر جانفي سنة 2010 وبدخوله حيز التنفيذ يلغي النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

ثانياً: النصوص التشريعية للنظام المالي المحاسبي الجديد.²

قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.

إن رئيس الجمهورية.

✓ بناء على الدستور، لاسيما المواد 119 و120 و122 و9 و126 و127 منه.

✓ وبمقتضى الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم.

✓ وبمقتضى الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم.

✓ وبمقتضى الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم.

¹ - مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد "SCF" المحاسبة المالية، الإطار التصوري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص 53.

² - النظام المحاسبي المالي، إعداد لجنة النشر م ص ز ع قد تم الطبع من طرف متيجة للطباعة، ص ص 8-11.

- ✓ وبمقتضى الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي.
- ✓ وبمقتضى الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم.
- ✓ وبمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.
- ✓ وبمقتضى القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ✓ وبمقتضى الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض.
- ✓ وبمقتضى القانون رقم 04-08 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004 والمتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية.
- ✓ وبعد رأي مجلس الدولة.
- ✓ وبعد مصادقة البرلمان.

يصدر القانون الآتي نصه:

المادة 1: يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.

المادة 2: تطبق أحكام هذا القانون على شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

المادة 3: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة 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.

المادة 4: تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- ✓ التعاونيات.

- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- ✓ وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

المادة 5: يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

المادة 6: يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما:

- ✓ محاسبة التعهد.
- ✓ استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم.
- ✓ الدلالة.
- ✓ التكلفة التاريخية.
- ✓ أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.

المادة 7: يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري:

- ✓ مجال التطبيق.
- ✓ المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
- ✓ الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

ثانيا: التعاريف ومجال التطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد.¹

1. يقوم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي أساسا بما يلي:

- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.
- يشكل هذا النظام مرجع لوضع معايير جديدة.
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

2. يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:

- تطوير المعايير.
- تحضير الكشوف المالية.
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

3. يتعين على محاسبة كل كيان:

- مراعاة المصطلحات والمبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي
- تطبيق الاتفاقيات والطرق والإجراءات المقيسة.
- الاستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك ومراقبة وجمع وإيصال المعلومات المراد معالجتها.
- يجب أن تسمح المحاسبة بإجراء مقارنات دورية وتقييم تطور الكيان بهدف استمرارية النشاط في المستقبل.

4. تطبق أحكام نظام المحاسبة المالية على شخص طبيعي أو معنوي على وجه الإلزام بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

5. يسمح نظام المحاسبة المالية بتخزين معطيات قاعدية عددية، ويعمل على أساس تنظيم المعلومة المالية، التي تعطي الصورة الصادقة والمعبرة عن الوضعية المالية كذا ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

6. كما أشرنا في النقطة الأولى بأنه يخضع بصفة الإلزام لأحكام المحاسبة المالية بعض الأشخاص، يمكننا حصرهم في الكيانات التالية:

أ. الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

¹ - مفيد عبد اللاوي، مرجع سابق، ص ص54-56.

ب. التعاونيات.

ج. الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، د. كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

7. على حسب التنظيمات والتشريعات سارية المفعول فإنه تستثني من تطبيق نظام المحاسبة المالية الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي تنص عليه التنظيمات، وتلزم هذه الكيانات فقط بحسب محاسبة مالية مبسطة، تسمى محاسبة الخزينة، إذ وقع اختيارها على طريقة أخرى، وتخضع إلى إعداد كشوف مالية خاصة وتشكل من:

- وضعية نهاية السنة المالية.
- حساب نتائج السنة المالية.
- جدول تغير الخزينة خلال السنة المالية.

المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد.

كخطوة أولى قامت بها الدولة الجزائرية وهي عملية إصلاح النظام المحاسبي وفق ما يتماشى مع المعايير الدولية المحاسبية الدولية وهي تجسيدها لمرسوم رئاسي رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي الجديد يحتوي في كيانه التطبيقي جزء مهم من مبادئ وقواعد المحاسبة الدولية التي من شأنها أن توحد أسس عرض القوائم المالية، وعليه يتم التغيير الجذري للثقافة المحاسبية يضم مبادئ المحاسبة الدولية التي تعتبر حاليا المرجع الدولي.

أولاً: الإطار المفاهيمي.¹

يشكل الإطار المفاهيمي وسيلة وأداة للإجابة على بعض القضايا غير المطروحة على مستوى المعايير المتاحة.

يتضمن هذا الإطار مبادئ محاسبية أساسية تعتبر ركيزة لكل مرجع محاسبي، والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هي:

✓ الفرضيات الأساسية.

¹ - جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد (Edition Janvier 2010) تم الطبع من طرف متيجة للطباعة، ص ص 17-12.

✓ الخصائص النوعية للقوائم المالية.

1. الفرضيات الأساسية للقوائم المالية:

تتكون الفرضيات الأساسية من فرعين هما:

✓ **محاسبة التعهد:** تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي.

✓ **استمرارية الاستغلال:** يتم إعداد القوائم المالية انطلاقاً من فرضيتين، الأولى أن النشاط يعتبر مستمراً والثانية أن المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور.

2. الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

- **القابلية للفهم:** تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادي والمحاسبي وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبياً.

- **الملاءمة:** يقصد بملاءمة المعلومة المالية بأنها تؤثر على القرارات التي تتخذ من طرف المسيرين، إذ تساعد على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، كما أن المعلومة تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة، عادة ما تكون "ملائمة المعلومات المالية" مرتبطة بطبيعتها، وأهميتها النسبية.

- **الموثوقة:** تكون المعلومة موثوقة حينما لا تحتوي على خطأ أو تحيز، تندرج ضمن هذه الخاصية أربع (4) خصائص أخرى وهي:

- التمثيل الصادق للمعلومة المالية.
- الواقع الاقتصادي يطغى على الواقع القانوني.
- الحيادية: يتم إعداد الوثائق المالية بكل موضوعية.
- الحيطة والحذر: الهدف من هذه الخاصية هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف.

- **القابلية للمقارنة:** يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة من حيث الزمن وأخرى من حيث الحجم.

تعني المقارنة من حيث الزمن دراسة القوائم المالية المتتالية لنفس المؤسسة بينما يقصد بالمقارنة من حيث الحجم، أخذ مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع وبحجم متقارب ثم مقارنتها.

من أجل أن تكون المعلومة المالية مفيدة، وحتى تتسم بالنوعية كما يتبناها الإطار المفاهيمي، يجب الامتثال للقيود الثلاث الآتية:

- ❖ السرعة في تحضير المعلومات.
- ❖ مراعاة الفارق الناتج من العنصرين: عنصر التكلفة وعنصر العائد.
- ❖ الموازنة بين مختلف الخصائص النوعية أي منح الاهتمام لكل خاصية دون تهميش أو تجاهل لخاصية ما.

3. مجال التطبيق: ينص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، أن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

ينص القانون المذكور أعلاه أن الكيانات الآتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية:

- ❖ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
 - ❖ التعاونيات.
 - ❖ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية الذين يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
 - ❖ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما يمكن للكيانات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

4. المبادئ المحاسبية المفروضة: يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا مفاهيمي للمحاسبة المالية، معايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها ولاسيما:

- محاسبة التعهد.

- استمرارية الاستغلال.

- قابلية الفهم.

- الدلالة.

- المصادقية.

– قابلية المقارنة.

– أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

إضافة إلى هذه المبادئ، فإن النظام المحاسبي المالي يتبنى مبادئ أخرى هي:

- ✓ مبدأ السنوية/الدورية.
- ✓ مبدأ استقلالية الدورات.
- ✓ مبدأ الكيان المستقل.
- ✓ مبدأ الأهمية النسبية.
- ✓ مبدأ الحيطة والحذر.
- ✓ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية.
- ✓ مبدأ التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية للتقييم.
- ✓ مبدأ ارتباط الميزانية الافتتاحية.
- ✓ مبدأ الصورة الصادقة/الوفية.
- ✓ مبدأ ثبات الوحدة النقدية.
- ✓ مبدأ عدم المقاصة.
- ✓ مبدأ القيد المزدوج.

5.الكشوف المالية: يجب على الكيانات التي تدخل في مجال التطبيق هذا القانون أن تعد الكشوف المالية سنوياً على الأقل، وتتمثل هذه الكشوف فيما يلي:

– الميزانية: تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية(سواء في الأصول أو الخصوم).

– جدول حساب النتائج: يلخص مختلف الأعباء والنواتج المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

– جدول تدفقات الخزينة: يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.

– جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.

– ملحق الكشف المالية: يتضمن معلومات وتوضيحات تساعد في فهم العمليات الواردة في الكشف المالية حيث أنها وضعت بطريقة منظمة تستعمل إحالات إلى المعلومة الواردة في الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.

6. مستعملي القوائم المالية: تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلوم المالية إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة، ومن أهم مستخدمي هذه التقارير:

- ❖ المسكرون، الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة، ومختلف المصالح الداخلية للمؤسسة.
- ❖ ممالي المؤسسة (المالكين، المساهمين، البنوك والمقرضين الآخرين).
- ❖ الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية والرقابية (إدارة الضرائب، الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط والهيئات الأخرى للتشريع والمراقبة).
- ❖ المتعاملين الآخرين مع الكيان كمؤسسات التأمين، الأجراء، الموردون والزملاء.
- ❖ كل الهيئات المهتمة بما فيهم الجمهور العام.

ثانيا: مضمون و مفهوم مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد.

مضمون مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد: يتضمن مايلي ¹:

إطار مرجعي يتطابق و (Financial Reporting Standards International)

ومجال تطبيق النظام المحاسبي .

– مفاهيم وقواعد تقييم الأصول ، الخصوم ، الأعباء ، المنتجات ، والمعلومات الواجب إظهارها في الكشف المالية.

– أشكال القوائم المالية من حيث الميزانية ، حساب النتائج ، جدول تغير الأموال الخاصة ، جدول تدفقات الخزينة ومدونة تفسيرية للكشف المالية .

– مدونة الحسابات .

– مفاهيم وقواعد استعمال الحسابات .

– النظام المحاسبي المطبق على الوحدات المصغرة .

وعلى العموم ، فإن النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصورة وافية ووفق المميزات والحقائق الاقتصادية كما يفرض استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي خلافا للنظام المحاسبي الساري المفعول الذي يأخذ بعين الاعتبار القيود القانونية والضريبية .

تعريف النظام المحاسبي المالي .¹

هو نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية يتم تصنيفها ، تقييمها ، و تسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

ثالثا: إيجابيات وخصائص النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات.

1- الإيجابيات ويمكن إيجاز إيجابيات هذا النظام في ما يلي :²

- يقترح حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والمعاملات .
- يجعل المعلومات المالية أكثر شفافية ، الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة .
- يمكن المؤسسات من تحسين تنظيمها الداخلي وكذا اتصالات مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية .
- يشجع الاستثمار من خلال ضمان مقروئية أفضل للحسابات المالية .
- يحفز على بروز سوق مالي و ضمان سيولة رؤوس الأموال .
- يحسن المحافظة المالية للبنوك.
- يسهل رقابة الحسابات .
- يحفز المؤسسات على تطبيق معايير محاسبية عالمية .

2- الخصائص:

ويتميز هذا النظام بعدة خصائص نذكر منها:³

- وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بوضوح الاتفاقيات و المبادئ الأساسية للمحاسبة و الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة و الأعباء وكذا المنتجات.

¹ - لعجالي نصيرة و آخرون ، " النظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في الجزائر " ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التدبير ، تخصص مالية ، المركز الجامعي بالوادي ، الموسم الجامعي 2010/2009 ، ص 57

² - <http://www.koutlattachier.com/lois.htm> 11:58، 2011/08/29

³ - <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=87297> 12:10، 2011/08/29

- توضيح قواعد تقيّم و حوسبة كل العمليات ،بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني كما هو شئן القرض الاجاري الامتيازات و العمليات التي تتم بالاشتراك .
 - وصف لختوى كل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة : الحصيلة ،حساب النتيجة،جدول تدفقات الخزينة المالية وتقديمه وفقا لمعايير الدولية .
 - وجوب تقديم حسابات موحدة و حسابات مشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار .
 - تبني القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولاسيما مسك المحاسبة عن طرق الأعلام لألي وهي ظاهرة شائعة بدون تنظيم .
 - تأسيس نظام محاسبة مبسط يركز على محاسبة خزينة خاص بالمؤسسات الصغيرة وصغار التجار والحرفيين .
 - توسيع مجال التطبيق مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني .
 - بالإضافة إلى الخصائص السابقة فإن هذا النظام يتميز بأربعة استحداثات أساسية جديدة هي¹:
 - اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصويرية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
 - إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشفوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
 - التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
 - إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.
- رابعا: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي الجديد.

1- الأهمية:

يكثسي النظام المحاسبي المالي أهمية نذكرها في ما يلي :²

مشروع النظام المحاسبي المالي كما قلنا هو عبارة عن دليل محاسبي يبين الطرق و القواعد المحاسبية التي يجب إتباعها، فيما يلي سنذكر أربعة من أهم ما قدم مشروع النظام المحاسبي المالي.

¹- وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، تعليمية وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، ص 2.

² - 12:35، 2011/08/29 <http://cubba.yoo7.com/t1394-topic>

– الأهمية الأولى تتمثل في أنه يحمل الاختيار المحاسبي الدولي، الذي يقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر بالممارسة الدولية، مما يسهل على المحاسبة العمل لمواكبة المفاهيم و المبادئ الاقتصادية الحديثة و إعطاء معلومات مفصلة تعكس الصورة الصادقة للحالة المالية للمؤسسة.

– الأهمية الثانية تتمثل في معالجته و بطريقة جد واضحة للمبادئ و القواعد المتبعة في التسجيل المحاسبي للعمليات، و تقييمها ووضع البيانات المالية و هذا ما يضع حدا لمشاكل التلاعب العمدية و غير العمدية في القواعد و يسهل أيضا التحقق من الحسابات.

– الأهمية الثالثة لها علاقة بتحمل النظام المحاسبي الجديد احتياجات المستثمرين الحاليين و المستقبليين حيث يضع بين أيديهم المعلومات المالية عن المؤسسة هذه المعلومات واضحة تسمح باتخاذ القرارات.

– الأهمية الرابعة أنه خصص للمؤسسات الصغيرة جدا إمكانية تطبيق محاسبة بسيطة.

في المطلب الموالي سنقوم بإعطاء مقارنات بين كل معيار من معايير IAS/IFRS و ما يقابلها في المخطط المحاسبي الوطني.

الأهداف:

- من أهم أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد ما يلي.¹
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية وفق المعايير المحاسبية الدولية.
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام.
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجة المختلفة.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار أن نظام (IFRS/IAS) هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- العمل على تحقيق الرشادة من خلال الوصول إلى الشفافية في معالجة ومسك والرقابة وعرض المعلومات، وهذا ما تنص عليه المادة 10 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 47. والتي تنص على: "أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها".
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.

¹ - ملئى الحوكمة – المحاسبة – للمؤسسة. sources/19.pdf. yola site.com/re. 09:37 2011/07/22 bensaïdamine.

- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.
- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، الأداء وتغيرات الوضعية المالية في المؤسسة.
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق المالي.
- نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.
- توفير ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير تركز على قواعد مشتركة.
- يسمح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وتشمل مجموع تعاملات المؤسسة بما يمكن من إعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
- يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بتدنية تكاليف تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

خامسا: بنية النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات¹.

إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية .

الصنف الأول: حسابات رأس المال.

الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية.

¹ - عزة الأزهر، "عروض ومراجعة القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية"، - حالة النظام المحاسبي الجزائري الجديد SCF - "مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد حلب، البلدة، ماي 2009، ص 210.

الصنف الرابع: حسابات الغير.

الصنف الخامس: حسابات المالية.

الصنف السادس: حسابات الأعباء.

الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

أما الأصناف 8، 9 يمكن للمؤسسات استعمالها بجرية في التسيير من خلال المحاسبة التحليلية وفي ما يلي عرض التغيرات التي طرحت على النظام المحاسبي المالي التي يمكن ملاحظتها:

- إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات.
- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول، بحيث تسجل الأموال الخاصة في الحساب 10 والحساب 11 وما يتفرع عنها، أما القروض طويلة الأجل تسجل في الحساب 16 والحساب 17 وما يتفرع عنها.
- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى قيمة معنوية 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 حسابات الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن في الصنف الرابع.
- أما النقديات فتسجل في الحسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.
- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق.
- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية.
- إضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات لما له من أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.

- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج من خلال المخطط المحاسبي السابق.

سادسا: مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد.¹

تتمثل مزايا العمل بالنظام المحاسبي الجديد فيما يلي:

- إنتاج معلومة مفصلة تعكس الصورة الوافية للوضعية المالية للمؤسسات التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة (الميزانية، حسابات والنتائج، جدول تدفقات الخزينة المالية) وتقديمه وفق المعايير الدولية.
 - توضيح المبادئ والقواعد الواجب التقيد بها عند تسجيل المعاملات وتقييمها وكذا عند إقامة القوائم المالية بغرض وضع حد للأخطار الذي يكتنفها حين تفسيرها.
 - تسهيل المراقبة والمعاينة لكافة الحسابات ومقارنتها بالسنوات السابقة.
 - إنتاج معلومات مالية حول المؤسسات المتجانسة بحيث تكون مقروءة مفصلة موجهة نحو احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين.
 - يسمح بالتكفل ببعض العمليات مثل الكراء المؤدي للبيع الامتيازات والعمليات التي تم إجراؤها بالعملة الأجنبية وغير المحددة في المخطط الوطني المحاسبي المقتبس من نظام التسيير الموجه.
 - توضع قواعد وتقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
 - سيساهم على تقريب محاسبتنا من الممارسة العالمية وهذا لتوسع مجال مقارنة المخطط المحاسبي الوطني.
 - إمكانية المؤسسات الصغيرة جدا من تطبيق نظام معلومات قائم على محاسبة مبسطة.
- أما فيما يخص العيوب التي يمكن تواجدها في النظام فلا يمكن التعرف عليها في مجملها إلا بعد الشروع في التطبيق الفعلي للنظام ومن ثم الوقوف على النقائص و العيوب التي كان من المفروض تجنبها، إلا أن هذا يعني خلو النظام حاليا من بعض العيوب بتاتا فمن بين ما يمكن أن يحسب على النظام من سلبيات و عيوب.
- **تغير الثقافة المحاسبية:** عكس النظام المحاسبي السابق المبني على تصور يأخذ بعين الاعتبار خاصة القيود القانونية والضريبية، النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصفة وفق المميزات والحقائق الاقتصادية، المعاملات والأحداث (تفوق الحقيقة الاقتصادية على الظواهر القانونية) قصد تلبية متطلبات وحاجيات المستثمرين الذين يأملون في معلومة أكثر شفافية.

¹ - عزة الأزهر، مرجع سابق، ص ص 211-212 .

هذا التصور الجديد للمحاسبة المستلهم من المحاسبة الأنجلوسكسونية يتطلب من كل الأطراف المعنية بالمعلومة المالية (معدو الحسابات، المهنيين، ومستعملي القوائم المالية) إعادة نظر عميقة تتطلب مجهودات هامة لرفع وتحسين المستوى، وإعداد برامج التكوين في المحاسبة.

- **الجوانب الجبائية:** إذا كانت المحاسبة مقيدة بإدماج القواعد الجبائية القانونية والضريبية فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون الضريبي فإذا ما تم الفصل بين المحاسبة والجبائية فإن التصريحات لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات إعتبارا للقيود الضريبية، فمثلا إهلاك أصل من منطلق القوانين المحاسبية الجديدة يعتبر توزيع مباشر لقيمتة وفقا لمدة الاستعمال (المدة الاقتصادية) للأصل في حين أن القواعد الحالية تفرض مدات محددة للإهلاك طبقا للعادات يتم على أساسها توزيع قيمة الأصل.
- **تكلفة العبور:** تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة.

سنحاول القيام بعملية المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة في الجزائر إذ كان اختبار معايير المحاسبة الدولية ضرورة شبه حتمية تملئها الظروف الدولية الراهنة.

المطلب الثالث: مدونة وسير الحسابات وعرض الكشوف المالية.

يوضح مشروع النظام المحاسبي المالي وجود قائمة حسابات إجبارية تساعد على تبني معلومات مالية مطابقة للمعايير الدولية.

أولا: مدونة وسير الحسابات.¹

1. مبادئ مخطط الحسابات: تقوم الوحدة الاقتصادية بإعداد على الأقل مخطط حسابات يلاءم هيكلها ونشاطها واحتياجاتها لمعلومات التسيير، والحساب هو أصغر وحدة يعتمد عليها لتصنيف وتسجيل الحركات المحاسبية.

تجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى "الصنف" وتوجد فئتين من أصناف الحسابات:

- أصناف حسابات الميزانية.
- أصناف حسابات التسيير.

وكل صنف يتفرع إلى حسابات والتي يرمز إليها بأرقام ذات عددين أو أكثر في إطار الترقيم العشري.

¹ - إبراهيم مبروكي، محمد ولد رامل، "الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، المركز الجامعي يحيى فارس، المدينة، السنة الجامعية 2007/2008، ص ص 95-96.

2. الإطار المحاسبي الإجباري: يمثل ملخص مخطط الحسابات الذي يعطي لكل صنف قائمة حسابات ذات رقمين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على كل الوحدات مهما كان نشاطها وحجمها باستثناء الإجراءات الخاصة المتعلقة بها.

وفي داخل هذا الإطار، يمكن للوحدات فتح كل الفروع الضرورية للحسابات لتلبية احتياجاتها، كما يقترح المشروع أيضا قائمة حسابات بثلاثة أرقام أو أكثر.

العمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف تسمى بحسابات الميزانية ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات الميزانية من ما يلي.

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال.
- الصنف الثاني: حسابات الأصول الثابتة.
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات.
- الصنف الرابع: حسابات الغير.
- الصنف الخامس: حسابات مالية.

والعمليات المتعلقة بمجدول حساب النتيجة موزعة على صنفين من الحسابات تسمى بحسابات التسيير، ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات التسيير من ما يلي:

- الصنف السادس: حسابات الأعباء.
- الصنف السابع: حسابات النواتج.

إن الأقسام (8،9) غير مستعملة في إطار هذه الحسابات، حيث يمكن للوحدات استعمالها بكل حرية من أجل متابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو حسابات خاصة محتملة ليس لها مكان ضمن أصناف الحسابات من (1 إلى 7).

سير الحسابات:

يعطي مخطط الحسابات للمؤسسة قائمة الحسابات المستعملة ويعرف محتواها ويحدد القواعد الخاصة لتسييرها بالرجوع إلى القائمة والقواعد العامة لسير الحسابات المقدمة في المعيار العام، هذه الفقرة تقدم قواعد سير كل حساب ذو رقمين.

ثانيا: نماذج الكشف المالية.¹

1. يشتمل ملحق الكشف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت تلك المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية:
 - القواعد والطرق المحاسبية المعتمد لمسك الحسابات وإعداد الكشف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير).
 - مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة.
 - المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات.
 - المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيية.
2. تكون المذكرات الملحقة بالكشف المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أبواب الحصيلة، حساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال، وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في المذكرات الملحقة.
3. إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم) بيد أن تلك الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت من الأهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشف المالية، حينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي:
 - طبيعة الحادث.
 - تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.
4. تقدم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي المعلومات الخصوصية اللازمة لمستعملي الكشف المالية من أجل:
 - فهم النتائج الماضية.
 - تقييم أخطار الوحدة ومردوديتها.

وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص، استناد إلى كشفها المالية المثبتة، معلومات تخص ما يأتي:

- مختلف أنماط المنتجات والخدمات التابعة لنشاطها.

¹ - النظام المحاسبي المالي لجنة، م.ص.ز.ع، مرجع سابق، ص 71-89.

• مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها.

5. يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية بسيطة أن تحترم في إعداد تلك الكشوف، نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء، ونفس المضمون ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية المقدمة في آخر السنة المالية.

نماذج الكشوف المالية: تشكل هذه النماذج للكشوف المالية نماذج أساسية يجب مواءمتها مع كل كيان قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم (إحداث عناوين جديدة أو عناوين فرعية، أو إلغاء عناوين غير هامة ملائمة في نظر مستعملي الكشوف المالية).

ومن خلال هذا الصدد سنوضح المعلومات القائمة في نموذج الكشوف المالية وهي كما يلي:

جدول رقم (3-1): يوضح السنة المالية المقفلة في

الأصل المالي	ملاحظة	N إجمالي	N إمتلاك رصيد	N صافي	N-1 إجمالي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء- المنتج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات مادية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات مادية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوع معادلة					
مساهمات أخرى وديون دائنة مرتبطة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة عن الأصل					
مجموع الأصول غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات ومستحقات					
ديون دائنة واستخدمات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
ديون دائنة أخرى واستخدمات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 28.

جدول رقم (3-2): يوضح السنة المالية المقفلة في

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

(1) لا يستعمل إلا في تقديم كشوف مالية مجمدة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 29.

جدول رقم (3-3): يوضح حساب النتيجة (حسب كل نوع)

الفترة من إلى

N - 1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال
			تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
			1. إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة
			الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2. استهلاك السنة المالية
			3. قيمة الاستغلال المضافة (2-1)
			أعباء العاملين
			الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى
			الأعباء العملية الأخرى
			المخصصات للاهلاكات والأرصدة
			استئناف عن خسائر القيمة والأرصدة
			5. النتيجة العملية
			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
			6. النتيجة المالية
			7. النتيجة العادية قبل الضرائب (7+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9. النتيجة غير العادية
			10. النتيجة الصافية للسنة المالية

حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية

11. النتيجة الصافية للمجموع المجمع (1)

ومنها حصة ذوي الأقلية (1)

حصة المجتمع (1)

(1) تستعمل لتقديم الكشف المالية المجددة وحدها.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 30.

الجدول رقم (3-4): يوضح حساب النتيجة (حسب الوظيفة)

الفترة من إلى

N -1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب النوع (مصاريف العاملين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات الغير عادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوع موضع المعادلة في النتائج الصافية النتيجة الصافية للمجموع المجمع (1) منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع (1)

(1) يستعمل لتقديم الكشف المالية المجددة وحدها.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 31.

جدول رقم (3-5): يوضح محتوى عناوين الحصيلة حصيللة الأصول
السنة المالية المقفلة في

الأصول	N إجمالي	N اهتلاكات/أرصدة
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807-2907
التبتيات غير المادية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
التبتيات المادية	22/21 (خارج 222)	290 (خارج 2907)
التبتيات الجارية وإنجازها	23	281-282-291-292
التبتيات المالية	265	293
السندات الموضوعية موضوع المعادلة- المؤسسات المشاركة	26 (خارج 265 و 269)	
المساهمات الأخرى والديون الدائنة الملحقة	273/272/271	
السندات الأخرى المثبتة	276/275/274	
القروض والأصول الأخرى غير الجارية		
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات والجاري إنجازها	30 إلى 38	39
الديون الدائنة- الاستخدامات المماثلة	41 (خارج 419)	491
الزبائن	409 مدين 44/43/42	496-495
المدينون الآخرون	(خارج 444 إلى 448)	
	489، 486، 46، 45	
الضرائب	447، 445، 444	
الأصول الجارية الأخرى	مدين 48	
الموجودات وما يماثلها	50 (خارج 509)	
الأصول الموظفة وغيرها من الأصول الجارية	519 وغيرها من	59
أموال الخزينة	المدينين 51/52 /	
	54.53	
مجموع الأصول الجارية		
مجموع العام للأصول		

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 32.

جدول رقم (3-6): يوضح محتوى عناوين الحصيلة حصيللة الخصوم
السنة المالية المقفلة في

N	الخصوم المالية
108-101	رؤوس الأموال الخاصة
109	رأس المال الصادر (أو حساب الاستغلال)
106-104	رأس المال غير المستعان به
105	العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المجددة) (1)
107	فارق إعادة التقييم
12	فارق المعادلة (1)
11	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)
	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
	حصة الشركة المجددة (1)
	حصة ذوي الأقلية (1)
	المجموع 1
17-16	الخصوم غير الجارية
155-134	القروض والديون المالية
229	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
15 (خارج 155) 131-132	الديون الأخرى غير الجارية
	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
	مجموع الخصوم الجارية (2)
40 (خارج 409)	الخصوم الجارية
اعتماد 447، 445، 444	الموردون والحسابات الملحقه
444، 43، 42، 419، 509 اعتماد، (خارج 444)	الضرائب
إلى 447	الديون المدينة الأخرى
48، 46، 45	خصوم
519 و غيرها، اعتماد 51 اعتماد 52	أموال الخزينة
	مجموع الخصوم الجارية (3)
	المجموع العام للخصوم

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المجددة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص 33

جدول رقم (3-7): يوضح محتوى عناوين حساب النتيجة

(حساب النوع) الفترة من إلى

N	
70	المبيعات والمنتجات الملحقة
71	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والجاري تصنيعها
72	الإنتاج المثبت
74	إعانات الاستغلال
	1. إنتاج السنة المالية
60	المشتريات المستهلكة
61 و 62	الخدمات الخارجية الاستهلاكات الأخرى
	2. استهلاك السنة المالية
	3. قيمة الاستغلال المضافة (1-2)
63	أعباء العاملين
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
	4. إجمالي فائض الاستغلال
75	المنتجات العملية الأخرى
65	الأعباء العملية الأخرى
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
78	استئناف على خسائر القيمة والمؤونات
	5. النتيجة العملية
76	المنتجات المالية
66	الأعباء المالية
	6. النتيجة المالية
	7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
692 و 693	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	مجموع منتجات الأنشطة العادية
	مجموع أعباء الأنشطة العادية
	8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	9. صافي نتيجة السنة المالية
	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
	10. صافي نتيجة المجموع المجدد (1)
	ومنها حصة ذوي الأقلية
	حصة المجمع (1)

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المجددة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 34.

جدول رقم (3-8): يوضح تدفقات أموال الخزينة
(الطريقة المباشرة) الفترة من إلى

السنة المالية-N	السنة المالية-N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند لزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
			تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تبيئات مادية أو غير مادية التحصيلات عن عمليات بيع تبيئات مادية أو غير مادية المسحوبات عن اقتناء تبيئات مالية التحصيلات عن عمليات بيع تبيئات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
			تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 35.

جدول رقم (3-9): يوضح تدفقات أموال الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من إلى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
			صافي نتيجة السنة المالية
			تصحيحات من أجل:
			الاهتلاكات والأرصدة
			تغير الضرائب المؤجلة
			تغير المخزونات
			تغير الزبائن والديون الدائنة الأخرى
			تغير الموردين والديون الأخرى
			قيمة البيع التي تزيد أو تنقص الصافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار
			مسحوبات عن شراء تقييدات
			تحصيلات عن مبيعات تقييدات
			تأثير تغيرات محيط التجميد (1)
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
			الحصص المدفوعة للمساهمين
			زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)
			إصدار قروض
			تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة عند الافتتاح
			أموال الخزينة عند الاقفال
			تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير أموال الخزينة

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 36.

جدول رقم (3-10): يوضح بيان تغير رؤوس الأموال الخاصة

ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياجات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2					
تغيير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات					
في حساب النتيجة					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1					
تغيير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات					
في حساب النتيجة					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25، ص 37.

المبحث الثاني: فلسفة، تحديات وآثار النظام المحاسبي المالي الجديد.

تعتبر الأنظمة المحاسبية من أهم الأدوات التي تسعى لتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة للأسواق المالية حيث يجب أن تتصف هذه المعلومات بالشفافية والمصدقية وسنتطرق في هذا المبحث إلى ذكر فلسفة، تحديات وأهم آثار النظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الأول: فلسفة ومكونات النظام المحاسبي المالي الجديد.

بصدور القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بدأت مرحلة جديدة من التشريع المحاسبي ومن المرجعية المحاسبية، وللوقوف على مدى إمكانية نجاح هذا النظام وتحقيق الأهداف التي جاء بها، لابد من تحليل فلسفة، وتحديد الأركان التي بني عليها.

أولاً: فلسفة النظام المحاسبي المالي الجديد.

في البداية لابد من الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها، فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار النظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة وبصفة تستدعي التناسق والتنظيم، وهذا على عكس النص السابق الذي استعمل عبارة المخطط والتي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب النظري أو التنظيمي¹.

ومن المعروف أن منهجية تطبيق أي قانون، خاصة إذا كان يمثل التشريع المحاسبي، يستدعي المرور على خمسة مراحل ومستويات هي:

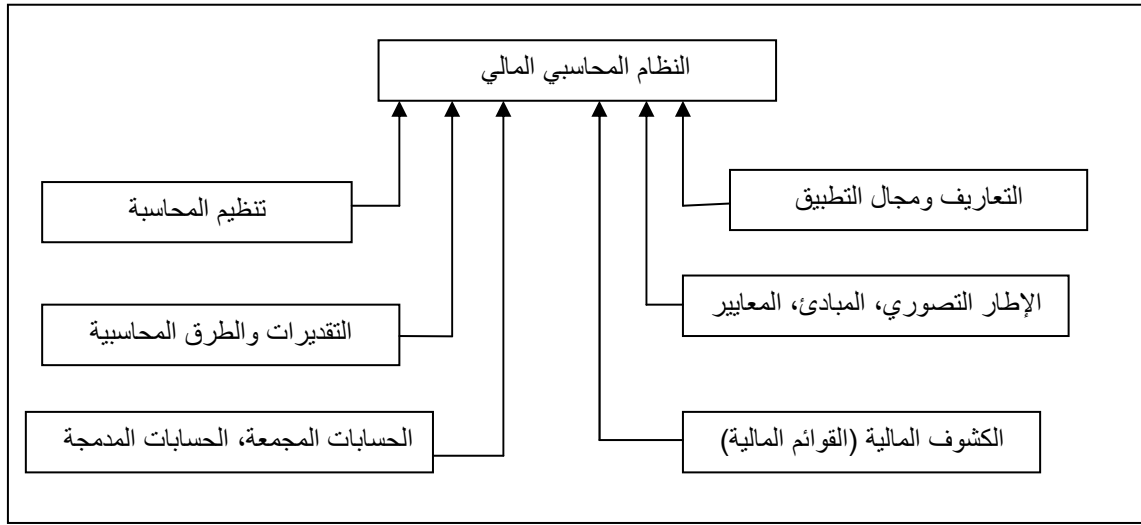
- 1- إصدار النص الإطار العام (القانون).
- 2- إصدار النص التطبيقي، والذي يشرح بعض مواد القانون (المرسوم التنفيذي).
- 3- إصدار المعايير المحاسبية، التي هي الموجه الأساسي للعمل المحاسبي.
- 4- إصدار مدونة الحسابات التي تتضمن التجانس في المعالجة المحاسبية.
- 5- إصدار توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق.

¹ - مختار مسامح، " النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل اقتصاد غير مؤهل " ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب ، تطبيقات و آفاق ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي بالوادي ، ص 11 .

ولغاية منتصف سنة 2009، صدرت المستويات الأربعة الأولى، حيث صدر القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (ج.ر. رقم 2007/74) وصدر المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم: 11/07 (ج.ر. رقم 2008/27)، والقرار الوزاري المؤرخ في: 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات (ج.ر. رقم 2009/19)

ثانيا: مكونات النظام المحاسبي المالي الجديد: حيث يمثل الشكل أركان النظام المحاسبي المالي الجديد

الشكل رقم (3-1): أركان النظام المحاسبي المالي الجديد



المصدر: مختار مسامح، " النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل اقتصاد غير مؤهل " ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب ، تطبيقات و آفاق ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي بالوادي ، ص12.

انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يتركز على الأركان الستة المشار إليها، وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق، وإذا ما أردنا أن نستخرج النقاط المهمة في كل ركن، خاصة الجديد في النظام المحاسبي، فيمكن الإشارة إلى ما يلي:

1- بالنسبة للتعريف ومجال التطبيق:

لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وسيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأس مال وعدد المستخدمين، ودون شك عند التطبيق ستحدد

هذه الكيانات انطلقا من رقم أعمالها كما هو الحال الآن بالنسبة للنظام الجبائي المبسط الذي يحدد عتبة رقم الأعمال بأقل من عشرة ملايين دينار¹.

2- بالنسبة للإطار التصوري: وهنا يجب الإشارة أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي (cadre conceptue)، وهذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق، وقد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية بدقة وهي²:

* محاسبة التعهد.

* استمرارية الاستغلال.

* قابلية الفهم.

* الدلالة.

* المصادقية.

* قابلية المقارنة.

* التكلفة التاريخية.

* أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

كما أن الإطار التصوري يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختبار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تعالج المعايير تلك الحالة.

يلاحظ على هذه المبادئ أنها متقاربة مع مبادئ الإطار المفاهيمي المعتمد من قبل هيئة المحاسبة المالية الأمريكية.

كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة، وهو تحديد كل من:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج.

- محتوى الكشف (القوائم) المالية وكيفية عرضها.

¹ - مختار مسامح، مرجع سابق، ص 12 .

² - نفس مرجع ، ص 13 .

رغم أهمية المعايير المحاسبية إلا أن القانون لم يحددها وتركها للتنظيم، وقد حددتها المادة (30) من المرسوم التنفيذي 156/08، بعدد ثمانية عشر (18) معيار، لكن نظرا لعدم ترقيمها وتسميتها في النص، فهل هي معايير محددة؟ أم ستحدد في إطار آخر.

3- تنظيم المحاسبة: لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء في هذا الجانب، لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي (المواد من 10 إلى 24 من القانون 11/07).

4- الكشف المالية: لقد حدد النص القانوني الكشوفات المالية، حتى وإن كان المصطلح لا يؤدي المعنى، والأفضل استعمال كلمة القوائم، بـ 04 قوائم وملحق، وهذه القوائم هي:

الميزانية - حساب النتائج - جدول سيولة الخزينة - جدول تغير الأموال الخاصة.

- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

إن مقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين، الأولى هي جدول تغير الأموال الخاصة بينما الجديد الفعلي هو جدول سيولة الخزينة، أما من حيث محتوى هذه الكشوف فإن النص التنفيذي هو نفسه.

5- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة (comptes consolidés) ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة (Publiqueslto lding) سنة 1996 وتم معالجة الأمر في قرار وزير المالية لسنة 1999، بمعنى أن النص الجديد اعتبر الأمر عاديا وجزء من المحاسبة المالية.

وبالتالي فوضعيات التوحيد المحاسبي لا بد أن تكون شيئا مألوفا وعاديا أما نقطة الحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، وحتى النص عرف ذلك في المادة (34) من القانون).

حيث أشار إلى أن "الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعي حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد"¹.

¹ - مختار مسامح، مرجع سابق، ص 14.

6- **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:** يمكن أن يثار نقاش بالنسبة لهذه النقطة، لأنه من المعروف بالنسبة للمخطط المحاسبي أنه يركز على ثبات الطرق (fixité des méthodes)، إلا أن القانون الجديد يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين:

الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانوني جديد (كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق القانون 11/07)

الثانية: عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

إن الحالة الثانية هذه تزيل عقده الاستثناءات التي كانت سائدة سابقا عند عدم التقيد بالتكلفة التاريخية مثلا في حالة إعادة التقييم، وهذا الترخيص الضمني لإمكانية التغيير يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح تقديم معلومات نزيهة وقانونية، وإنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

المطلب الثاني: تحديات وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات الجزائرية.¹

تم إعداد النظام المحاسبي المالي في إطار الاستجابة لإستراتيجية توحيد القواعد المحاسبية على المستوى العالمي، ويكون لدخوله حيز التطبيق أثرا على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، باعتبار أن هذه الأخيرة التي كانت تخضع للمخطط الوطني للمحاسبة، تشكل أساس تطبيقه، بما يؤدي إلى التغيير في العادات والممارسات المحاسبية السابقة والتأثير على الوظيفة المالية والمحاسبية في المؤسسات، إلا أنه من ناحية أخرى سوف يجلب لها مزيدا من الشفافية والموثوقية في حساباتها محليا ودوليا.

1- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في تكييف البيئة المحاسبية بالجزائر:

تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر سوف تكون له انعكاسات وآثار على مختلف الجوانب التي تربطها علاقة بالحاسبة، نظرا للتغيرات التي تطرأ على المفاهيم والقواعد المطبقة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة، ذلك أن تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تغييرات هامة في الممارسة المحاسبية من مخطط محاسبي إلى نظام محاسبي مستمد من النموذج الأنكلوسكسوني، وهو ما يجعل من الضروري التكيف معها وتحضير البيئة الموافقة لها، حتى تسهل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتحضير الجيد لمواجهة انعكاسات ذلك على الجوانب المعنية بهذا التأثير، والمتعلقة أساسا بمهنة الحاسبة والمؤسسات.

¹ - عزوز علي، متناوي محمد، "متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات و آفاق، يومي 17-18 جانفي، المركز الجامعي بالوادي، بدون صفحة.

أولاً: أهمية ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات الجزائرية¹.

يتوقع أن تكون هناك آثاراً إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي تتركز في العموم حول العناصر التالية:

✓ يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها، وعلى رأسها المستثمرون.

✓ يشكل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية.

✓ النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها وفقاً لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها عالمياً.

✓ يقترح النظام المحاسبي المالي حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الإيجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

✓ يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنياً ودولياً، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.

✓ يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها.

¹ - عزوز علي، متناوي محمد، مرجع سابق، بدون صفحة.

✓ يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافية للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات للاستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار.

✓ تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.

✓ يأتي النظام المحاسبي المالي الجديد لسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد.

ثانيا: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في تطوير ممارسة وتعليم المحاسبة.

تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يؤدي إلى تغييرات في القواعد والمبادئ المحاسبية والخاصة بتسجيل وتقييم عناصر القوائم المالية، وهذا ما يؤثر على المحاسبين في المؤسسات وممارسي مهنة المحاسبة، وعلى التعليم والتكوين في المحاسبة في المدارس والجامعات، بحيث يصبح من الضروري تكييف ممارسة وتعليم المحاسبة مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والقيام بتكوين المحاسبين في المؤسسات حتى يسهل تطبيق هذا الأخير في بداية سنة 2010.¹

أ.متطلبات تحضير مهنة المحاسبة.

من أجل تحضير مهنة المحاسبة لعملية تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد يتطلب القيام بما يلي:

✓ تكوين ممتهي المحاسبة، والمحاسبين وإطارات المحاسبة والمالية في المؤسسات على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية والنظام المحاسبي المالي.

✓ مباشرة تكوين وتأطير للطلبة والمتربين حول المعايير الجديدة، وتنظيم دوري لامتحانات مهنية. وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات حول الموضوع.

✓ فتح مهنة المحاسبة على المنافسة مع الممتهين الأجانب خاصة مع المكاتب الكبرى للاستشارة والتدقيق، والسماح لهذه المكاتب بالتأشير والمصادقة على الحسابات، ووضع الإستراتيجيات الواجب إتباعها من أجل وضع

¹ - عزوز علي، متناوي محمد، مرجع سابق. «بدون صفحة».

مهنة المحاسبة للتكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية، بغرض الوصول إلى الهدف المتمثل في ضمان أن الممارسين المحاسبين الجزائريين بإمكانهم تعظيم تنافسية مؤسساتنا على السوق الدولي.

✓ الانخراط والمشاركة في برامج الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي الهيئة التي تصدر المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة والتدقيق، إضافة إلى تشجيع ظهور تعاون بين مهني المحاسبة الجزائريين والدوليين لاسيما الأوروبيين، حيث أن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية.

✓ التأقلم على مستوى تعليم المحاسبة في المدارس والجامعات، والتكوين على مستوى المحاسبين المعتمدين، محافضي الحاسبات وخبراء المحاسبة.

ب. تكيف مستوى التعليم المحاسبي.

يتبع التعليم المحاسبي في الجزائر طبيعة المحاسبة كتقنية ووسيلة للإثبات، لكن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي تتغير طبيعة المحاسبة وأهدافها، بتغيرها من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، حيث تصبح أداة مفيدة في اتخاذ القرارات لمستعملي المعلومة المالية وبخاصة المستثمرين من داخل وخارج الوطن، وتصبح لها مبادئ وقواعد تسجيل وتقييم جديدة وفق إطار تصوري يستجيب لنظرة اقتصادية واقعية، وتتطلب هذه التغييرات من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي، أن تتكيف مع المستجدات في عالم المحاسبة، وتمكين الأساتذة من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة، من أجل فهم أحسن للمعايير والقوائم المالية الصادرة بها عن مختلف المؤسسات، خاصة مع وجود معطيات جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحويل، الخسارة في القيمة، الإطار التصوري، القيمة الحالية،... مما يستدعي الإلمام بها وبكل ما من شأنه تقريب وفهم هذه المعايير للدارسين للمحاسبة وممارسيها، ويمكن إبراز النقاط التالية التي يمكن الاعتماد عليها في عملية تكيف التعليم المحاسبي¹:

✓ إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام، بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية، ويمكن الاستعانة في هذا الإطار بمناهج جامعات عالمية لها خبرة في هذا المجال.

✓ تكوين المكونين والأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وتطبيقها، لكي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة للطلبة.

¹ - عزوز علي، متناوي محمد، مرجع سابق، بدون صفحة.

✓ إعادة النظر في الكتب الدراسية وتحديثها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة.

2- رهانات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المؤسسات الجزائرية.

الرهانات الأساسيان الهامان في الانتقال لتطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد يتمثلان في أنظمة المعلومات والاتصال المالي، ويمكن تغيير المرجع المحاسبي في الجزائر من إعطاء الفرصة للمؤسسات بإعادة النظر في تنظيم إنتاج المعلومات المالية وإعادة تقويم الوظيفة المحاسبية.

أولاً: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على الاتصال المالي.

المعلومة المنشورة وفق المعايير الدولية للمعلومة المالية (IFRS) تؤدي إلى تغيير طبيعة العلاقة بين المؤسسة ومستعملي قوائمها المالية، بالتركيز أساساً على المعلومة الموجهة للمستثمرين، بحيث يجب أن تحتوي المعلومات حسب المعايير الجديدة على معلومة وعناصر قوائم مالية متعددة ومفصلة وذات نوعية، مثال على ذلك المعيار الدولي للمحاسبة رقم 14 يتطلب تجزئة رقم الأعمال والنتيجة على قطاعات النشاط والمنطقة الجغرافية، بما يسمح من جهة للمحلين الماليين من إعطاء آراء أكثر وضوحاً حول المؤسسات، ومن جهة أخرى للمستثمرين، وخاصة المساهمين من أجل فهم أحسن لواقع المؤسسة.

وتختلف المعلومة المالية بين النظام المحاسبي المالي عن المخطط الوطني للمحاسبة من حيث توجهها نحو عدة مستعملين على رأسهم المستثمرين، على العكس من المخطط الذي يأتي حسبه على رأس مستعملي المعلومة المالية إدارة الضرائب والدولة بهيئتها المختلفة.

هذه الزيادة في حجم المعلومات قيد الاتصال تمثل تكلفة للمؤسسات، غير أنه بالمقابل يجب مقارنة هذه التكلفة مع علاوة الخطر الذي سيمنع من طرف المستثمرين للمؤسسة التي تقدم حساباتها باختلاف مع الطريقة السابقة، بالإضافة إلى ذلك فإن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يسمح للمؤسسات التي تطبقه بعد تهيئة بيئتها الداخلية والاستفادة من التجارب، كل هذه التغييرات من أجل هدف واحد وهو تحسين نوعية المعلومات المنشورة¹.

¹ - عزوز علي، متناوي محمد، مرجع سابق، بدون صفحة.

ثانيا: تأثير تطبيق المعايير الدولية المحاسبية على نظام المعلومات.

تغيير التطبيقات المحاسبية يقود المؤسسات للتفكير في تغيير أنظمة معلوماتها المحاسبية، للتمكن من امتلاك أنظمة معلوماتية بإمكانها من جهة تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة، ومن جهة أخرى تجميع معلومات جديدة مطلوبة من المرجع المحاسبي الدولي، بالإضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى أنه بعد الإقرار باعتماد المعايير الدولية للمعلومة المالية في الاتحاد الأوروبي، بدأت تظهر هناك البرمجيات الأولى المطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، هذه الأخيرة ساعدت بقدر كبير من الأهمية للمؤسسات، أين يكون القياس بقدر كبير من الضمان، لأنها تتوفر على مقدرة عالية للمرافقة في هذه الفترة من التحول نحو المعايير الدولية للمعلومة المالية، وبإمكان المؤسسات الجزائرية الاستفادة من المؤسسات الأوروبية في هذا المجال.

ومن الضروري لتكييف أنظمة المعلومات أن يتم إعادة النظر في إنتاج المعلومات المالية، وتغيير البرمجيات المحاسبية باحتوائها على العناصر والقواعد الجديدة مثل تناقص القيمة ومخطط الاهتلاك، معالجة المعلومات القطاعية والجمعة، بالإضافة إلى متابعة مشاريع البحث والتطوير. بما يسمح بالتمييز بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير، كما يجب كذلك إعطاء قيمة وتقدير للوظيفة المحاسبية.

ثالثا: ضرورة تفعيل بورصة الجزائر.

يشكل تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر، باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيق المعايير في الجزائر، بضرورة إعطاء الأهمية لها، والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في اتفاق الشراكة، بتفعيل دورها في الاقتصاد، وتشجيع المؤسسات على التسجيل فيها والاعتماد عليها في التمويل، وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية التي يلجأ لها المستثمرون والمؤسسات على حد سواء، في استثمار وطلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع الاستثمار الأجنبي، باعتبار أن المعلومة المقدمة تكون لها أهمية كبيرة للمستثمرين من داخل وخارج الجزائر¹.

¹ - عزوز علي، متناوي محمد، مرجع سابق، بدون صفحة.

المطلب الثالث: الآثار الجبائية والمحاسبية التي تنجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.¹

أولاً: الآثار الجبائية: إذا كانت المحاسبة في النظام السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي للقانون الجبائي وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجبائية، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتباراً للقيود الجبائية، على خلاف النظام المحاسبي الحالي هناك تكامل بين الجبائية والمحاسبة.

وهذا يتطلب بالضرورة تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية بحيث تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة، في حين في النظام الحالي النظام المحاسبي في أغلب الحالات هو الذي يخضع للنظام الجبائي حيث تتم المعالجة المحاسبية طبقاً لمتطلبات النظام الجبائي.

ومثالاً على ذلك يمكن ذكر مشكل اهتلاك الاستثمارات، ففي النظام الجديد يعتبر كتوزيع مباشر لقيمتها وفقاً لمدة الاستعمال (العمر الاقتصادي)، ويمكن للقسط السنوي للإهلاك أن يكون مخالفاً وفق للنظام المعمول به.

ثانياً: الأثر على القوائم والكشوف المالية: ينجر عن تطبيق نظام المحاسبة بعض التغييرات التي تطرأ على الكشوف والقوائم المالية والتي حددها مشروع القانون الخاص بهذا النظام وهذا توافقا مع المتغيرات المالية والمحاسبية الدولية وجعل من هذه القوائم الكشوف ذات مصداقية تمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم خاصة المستثمرين سواء الأجانب أو المحليين.

ولكن في المقابل سوف تجد المؤسسات صعوبة في الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد وصعوبة في تكييف القوائم المالية للسنوات السابقة مع القوائم المالية الجديدة مما يخلق بعض الصعوبات في المقارنة وتقييم الأداء وخاصة مع تغيير محتويات هذه القوائم من أصول وخصوم تحت مسميات أخرى وأرقام حسابات مختلفة ليس للمؤسسة فقط وإنما لكل الهيئات المعنية من مدققين، مصلحة الجبائية، بنوك ... الخ.

¹ - كتوش عاشور، " متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر "، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، الجزائر 2009، ص 299.

موجودة على الموقع : www.univ-chlef.dz/renaf/articlesrenafn06/article14.pdf ، 2011/08/29 ، 13:39

ولكي تتوافق الكشوف والقوائم المالية مع المتطلبات الدولية يجب مراعاة ما يلي:

- القوائم الضرورية التي يجب على المؤسسات - عدا الصغيرة - مسكها هي:

* الميزانية.

* حسابات النتائج.

* جدول سيولة الخزينة.

* جدول تغير الأموال الخاصة.

* ملحق بين الطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الحصيلة وحسابات النتائج.

ومن الوهلة الأولى قد يتبين أن هذه الكشوف والقوائم هي نفسها المستعملة في النظام الحالي، لكن التشابه هو في المسميات والمبدأ المستعمل فقط أما من ناحية المحتوى فتختلف كلياً عن الكشوف والقوائم المستعملة في النظام الحالي. كما يتم في النظام الجديد تحديد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم¹.

- يجب أن تعرض بصفة صادقة وشفافة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وأي تغير يطرأ على حالتها المالية، كما يجب أن تظهر هذه الكشوف كل العمليات والأحداث الناتجة عن معاملات المؤسسة اليومية وكذا آثار هذه الأحداث.

- تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المديرين وتعد في أجل أقصاه أربع أشهر من تاريخ قفل السنة المالية.

- توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة وتقييم مع السنة المالية السابقة أو أي سنة مالية أخرى سابقة.

- يجب أن يتضمن قسم من الميزانية وحسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة، المبالغ المالية الحالية ومبالغ السنة السابقة.

- عند عدم التمكن من مقارنة قيم ومبالغ السنة المالية بسبب تغير طرق التقييم يجب تكييف قيم ومبالغ السنة المالية السابقة مع القيم والمبالغ الحالية لجعل عملية المقارنة وتقييم الأداء ممكنة.

¹ - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 300.

- السنة المالية في 12 شهرا مطابقة للسنة المدنية غير أنه يمكن السماح لبعض المؤسسات من غلق الحسابات في تاريخ غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاط المؤسسة بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، وفي هذه الحالة يجب تبرير هذا الموقف.

التغييرات التي مست قائمة الميزانية في النظام الجديد.

تعتبر قائمة الميزانية أهم القوائم المالية في المؤسسة ولقد مس النظام الجديد عدة جوانب فيها:

أ - الميزانية الافتتاحية¹:

- يجب إعداد ميزانية افتتاحية مطابقة للنظام المحاسبي المالي الجديد لدورة الانتقال.
- التطبيق بأثر رجعي على هذه الميزانية والقوائم المالية المقدمة بالنظام الجديد.
- تحميل كل التعديلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد للأموال الخاصة.
- تقديم التفسيرات المفصلة في الملحق حول أثر المرور للنظام الجديد على الوضعية المالية والأداء وتدفقات الخزينة.

ب - الأصول والخصوم :

- إدخال الأصول والخصوم غير المسجلة محاسبيا في الميزانية الافتتاحية: التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب إدخال الأصول والخصوم المتوافقة لتعريف وشروط التسجيل المحاسبي ونذكر منها ما يلي:

* الأصول والخصوم الخاصة بالتمويل الإيجاري.

* مصاريف التطوير المسجلة ضمن الأعباء الاستثمارية (المصاريف الإعدادية) حسب المخطط الوطني المحاسبي تعتبر من القيم المعنوية حسب المشروع الجديد.

* أصول وخصوم الشركات غير المجمعة، باعتبار أن المعايير الدولية تأخذ بعين الاعتبار جميع المؤسسات.

* الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول والخصوم.

¹ - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص 300-301.

ويتم تحميل هذه التغيرات والترتيبات في الأموال الخاصة سواء ضمن الاحتياطات أو حساب المحول من جديد

(Report A Nouveau).

– استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة: التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب استبعاد الأصول والخصوم غير المتوافقة مع تعريف وشروط التسجيل المحاسبي ونذكر منها ما يلي:

* المصاريف الإعدادية والأعباء المؤخرة.

* مصاريف البحث المسجلة في الاستثمارات.

* مؤونات التصليحات الكبرى ومؤونات الأعباء والأخطار.

ويتم تحميل هذه التعديلات كذلك في الأموال الخاصة.

– إعادة ترتيب بعض الأصول والخصوم.

* يتم إعادة ترتيب الأصول والخصوم بنظام السيولة إلى أصول وخصوم جارية وغير جارية.

* بعض حقوق الاستثمارات يجب ترتيبها إلى فئات مختلفة من الأصول المالية.

ثالثا: أثر النظام الجديد على طرق التقييم والتسجيل المحاسبي: على عكس النظام المحاسبي السابق المبني على تصور يأخذ بعين الاعتبار خاصة القيود القانونية والضريبية، فإن النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصفة وفيه وفق المميزات والحقائق الاقتصادية، المعاملات والأحداث الأخرى استجابة لمتطلبات المستثمرين الذين يريدون ويتطلعون لمعلومات تمتاز بالشفافية والمصدقية التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة¹.

أ- قواعد عامة للتسجيل: طريقة التقييم للعناصر المسجلة في المحاسبة تركز على القواعد العامة لمبدأ التكلفة التاريخية، غير أنه يمكن إجراء مع بعض الشروط منصوص عليها في المشروع الجديد ولبعض العناصر إجراء مراجعة لهذه الطريقة بالارتكاز على القواعد التالية:

– القيمة العادلة أو القيمة الصحيحة أو التكلفة الحالية (JUSTE VALEUR).

– قيمة التحقيق أو قيمة البيع والشراء (VALE VENALE).

¹ - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 302.

– القيمة المحينة أو قيمة المنفعة (VALEUR D'UTILITE).

التكلفة التاريخية لا تأخذ في الحسبان تأثيرات تغيرات الأسعار من جهة وتطور القدرة الشرائية للنقود من جهة أخرى. وفي كل عملية إقفال للحسابات، فإن كل مؤسسة يجب أن تقدر إذا كان يوجد مؤشر بأن أصل معين يمكن أن تنقص قيمته، في حالة وجود هذا المؤشر يجب تقدير القيمة التحصيلية للأصل، حيث أن:

الخسارة أو النقص في القيمة = القيمة المحاسبية الصافية = القيمة التحصيلية (أو قيمة البيع والشراء).

* القيمة التحصيلية أو قيمة البيع والشراء: القيمة التحصيلية هي أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة المنفعة حيث أن:

– **سعر البيع:** هو المبلغ الذي من الممكن قبضه من بيع الأصل عند التعامل في إطار شروط المنافسة العادية بين أطراف لديهم ما يكفي من المعلومات والرضا، متناقصا بتكاليف الخروج.

– **قيمة المنفعة:** وهي القيمة الحالية (ACTUALISEE) للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل وخروجه في نهاية مدة المنفعة¹.

وعندما تكون القيمة التحصيلية للأصل أقل من القيمة المحاسبية الصافية من الاهتلاكات، يشكل خسارة في القيمة، والخسارة في القيمة للأصل يتم إثباتها بالانخفاض في الأصل عن طريق تسجيلها محاسبيا ضمن الأصول.

الخسارة في القيمة المحققة على الأصل خلال دورات سابقة يتم إرجاعها في الإيرادات في حساب النتيجة عندما تصبح القيمة التحصيلية لهذا الأصل أكبر من القيمة المحاسبية. بعد التسجيل الأولي كأصل فإن الأصول المادية يجب أن تسجل بتكلفتها مخفضا منها الاهتلاكات المتراكمة والخسائر في القيمة.

ب- **التغيرات التي تطرأ على طرق التقييم والتسجيل:** ومن التغيرات التي تطرأ على الطرق المحاسبية نجد أنه:

– يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشف المالية².

– يرتكز تغيير التقديرات والطرق المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بالحصول على معلومات موثوقة وذات مصداقية أكثر.

¹ - كنوش عاشور، مرجع سابق، ص 302.

² - نفس المرجع، ص 303.

- تغيير الطرق المحاسبية يخصص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخاصة المطبقة من المؤسسة بهدف إنشاء وعرض القوائم المالية.

- لا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للمؤسسة المعنية.

- تحدد طرق وكيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

- يجب إعادة النظر في تقييم بعض العناصر في الميزانية الافتتاحية وهي:

* الأصول المالية المملوكة لغرض التعاملات يجب تقييمها بالقيمة العادلة.

* مؤونات الأعباء يجب تحيينها إذا كانت لعملية التحيين أثر هام.

* الأصول والخصوم الخاصة بالضريبة المؤجلة التي تم تحيينها في القوائم المالية المجمعة يجب إعادة ردها للقيمة الاسمية.

* الأصول البيولوجية يجب أن تقيم بالقيمة العادلة.

ويتم التسجيل المحاسبي لأي عنصر من عناصر القوائم المالية من الميزانية وحساب النتيجة حسب مجلس المعايير الدولية للمحاسبة إذا تحقق الشرطان التاليان:

* يحتمل أن تكون كل المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا العنصر تعود للمؤسسة أو تصدر عنها.

* تكون لهذا العنصر تكلفة أو قيمة والتي يمكن تقديرها بطريقة موضوعية.

ويسجل محاسبيا الأصل في الميزانية عندما يحتمل أن تحصل المؤسسة على فوائد اقتصادية مستقبلية وأن تكون تكلفة الأصل أو قيمته بالإمكان قياسها بطريقة موضوعية وموثوق بها، أما الخصم فيسجل في الميزانية عندما يحتمل بأن تسوية الالتزام الذي يمثله يؤدي إلى خسارة في الفوائد الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة وإن يكون مبلغ هذا الالتزام يمكن قياسه بطريقة موضوعية.

ويسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما يكون زيادة في الفوائد الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم وإن يتم قياسها بطريقة موثوق بها، أما التكاليف فتسجل في حساب النتيجة عندما يكون

تناقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بتناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم وإن يتم تحديدها وقياسها بطريقة موضوعية وموثوق بها، ويجب تسجيل كل العمليات.

كما تأتي عملية التقييم في سياق تحديد المبالغ المالية الخاصة بعناصر القوائم المالية التي تسجل محاسبيا بعد ذلك ويتم إعادة الميزانية وحساب النتيجة، وهذا يتطلب اختيار مناسب للتقييم بين:

- **التكلفة التاريخية:** تسجل قيمة الأصول في وقت الحيازة محاسبيا بالمبلغ المالي أو ما يعادله من أجل الحصول على الأصل أو الاستثمار المعني¹.

- **التكلفة الحالية:** وتعني المبلغ الواجب دفعه الآن لنفس الأصل.

- **قيمة الإنجاز أو التحقيق:** وتعني المبلغ الممكن قبضه حاليا ببيع أصل.

- **القيمة الحالية:** وهي القيمة الحالية للمداخل الصافية المستقبلية المتولدة في الدورات العادية للنشاط.

المطلب الرابع: آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة المحاسبة.²

ويتضمن ما يلي:

أولا: متطلبات تحضير مهنة المحاسبة: من أجل تحضير مهنة المحاسبة لعملية تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة يتطلب القيام بما يلي:

- تكوين ممتهي المحاسبة والمحاسبين والإطارات المحاسبية في المؤسسات على المعايير المحاسبية الجديدة.

- مباشرة تكوين وتأطير الطلبة والمتربين حول المعايير الجديدة وتنظيم دوري لامتحانات مهنية وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات.

- فتح مهنة المحاسبة على المنافسة مع الممتهين الأجانب خاصة مع المكاتب الكبيرة للاستشارة والتدقيق، والسماح لهذه المكاتب بالتأثير والمصادقة على الحسابات، ووضع الاستراتيجيات الواجب إتباعها من أجل وضع مهنة المحاسبة للتكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية، بغرض الوصول إلى الهدف المتمثل في ضمان أن المحاسبين الجزائريين بإمكانهم تعظيم تنافسية مؤسسات الجزائرية في السوق الدولي.

¹ - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 304.

² - ملئقى الحوكمة - المحاسبية - للمؤسسة. Pdf. sources/19. Bensaidamine.yolasite.com/re. 2011/07/22 / 09:37.

- الانخراط والمشاركة في برامج الاتحاد الدولي للمحاسبين وهي الهيئة التي تصدر المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة والتدقيق، إضافة إلى تشجيع ظهور تعاون بين مهني المحاسبة الجزائريين والدوليين لاسيما الأوروبيين، حيث أن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين ولا يجب فقط أن يكون مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا العمل بكفاءة كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية.

ثانيا: **تكييف مستوى التعليم المحاسبي:** التعليم المحاسبي في الجزائر يبقى متأثر بطبيعة المحاسبة كتقنية لمجموعة من الحسابات ووسيلة للإثبات، لكن مع المعايير الدولية المحاسبية تغيرت طبيعة وتعريف المحاسبة وأهدافها، وأصبحت لها أهمية كبيرة ومقيدة في اتخاذ القرارات للمستعملين وأصبحت لها قواعد تسجيل وتقييم جديدة وفق إطار تصوري يستجيب لنظرة اقتصادية، ويستوجب هذا التغيير على ممتهي المحاسبة، القيام بتكوين خاص ليكونوا جاهزين بداية من سنة 2010، ونفس الشيء للأساتذة وهيئات التعليم والتكوين المحاسبي، ويتم ذلك العمل على زيادة الثقافة المحاسبية للمدرسين والمهنيين، وكذلك لدى المستثمرين وصناع القرار من أجل فهم أكبر المعايير الجديدة وللقوائم المالية الصادرة بها عن مختلف الشركات خاصة مع وجود معطيات جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحويل، الخسارة في القيمة، الإطار التصوري، مما يستدعي الإلمام بها وبكل ما من شأنه تقريب وفهم المعايير الدولية للمحاسبة للأجيال الدارسة للمحاسبة و ممتهيها، بتدريس الأدبيات الخاصة بمهنة المحاسبة¹.

¹ - ملئقى الحوكمة - المحاسبية - للمؤسسة. Pdf .sources/19. Bensaidamine.yolasite.com/re. 09:37 / 2011/07/22 /

المبحث الثالث: مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر من خلال المخطط المحاسبي الوطني.¹

أن هدف معايير المحاسبة الدولية هو تقريب وتوحيد وتكييف الأنظمة المحاسبية على المستوى الإقليمي والدولي وهذا قصد الاستثمار وإضفاء الشفافية في سوق رؤوس الأموال والثقة لدى المستثمرين الوطنيين والدوليين وعليه فإن المؤسسات الجزائرية بحاجة إلى نظام محاسبي يتلائم مع هذه المعايير وذلك بالتخلي تماما عن المخطط الوطني المحاسبي، وهذا الاختلاف مع معايير المحاسبة الدولية والتي سنخرج على بعضها فيما يلي:

المطلب الأول: أوجه التقارب والاختلاف بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ1975.

عند مقارنتنا محتوى المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في النظام المحاسبي الجزائري أو بالأحرى ما هو مطبق في المخطط الوطني المحاسبي بكل تعديلاته، نجد أن بعض المعايير تتطابق تماما مع ما هو موجود في نظامنا المحاسبي .

- أما بما يتعلق بإعادة تقييم الاستثمارات التي أحدثها القانون الجزائري من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12/10/1996 المحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات المالية القابلة للاهلاك الوارد في ميزانيات المؤسسات التي تحكمها قواعد القانون التجاري، حيث يسمح هذا القانون بإعادة تقييم الاستثمارات القابلة للاهلاك والهلاك المتعلق بها سواء كانت هذه الاستثمارات مهتلكة أو لم تهتك بعد (وهو ما يعرف بإعادة التقدير أو التقييم الجزئي) وهذا قصد التقليل أو تصحيح التشويهات في المعلومات المحاسبية للمؤسسات خاصة التي تم إنشاؤها منذ عدة سنوات، وهو يتطابق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، والمطبق في كل من بريطانيا وفرنسا.

- وكذلك الحال بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير (R.D) التي تسجل كمصاريف إعدادية في الصنف الثاني الاستثمارات حسب المخطط الوطني المحاسبي والتي يتم إطفائها على عدة سنوات (05 سنوات كحد أقصى)، وهو ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 09، إلا أن تطبيقه يختلف من دولة لأخرى، ففي الولايات المتحدة الأمريكية ألمانيا وفرنسا تسجل هذه النفقات كنفقات جارية تتحملها الدورة، أما بريطانيا فتسجل مصاريف التطوير كأصول ثابتة ومصاريف البحث كنفقات جارية.

- بالرغم من التقارب الموجود في المعايير المحاسبة الدولية مع ما هو مطبق في مخططنا المحاسبي الوطني إلا أنه توجد اختلافات جوهرية نقف بعضها فيما يلي:

¹ - عزة الأزر، مرجع سابق، ص 206.

- المخطط الوطني المحاسبي لا يدرج الممتلكات أو الاستثمارات التي يتم اقتنائها عن طريق عقد الإيجار ضمن الأصول الثابتة لأن شرط الملكية غير متوفر لإدراجه ضمن الاستثمارات كما في المعيار رقم 17 والمتعلق بعقد الإيجار.

- المخطط الوطني المحاسبي لا ينص على تفصيل المعلومات المتعلقة بمختلف قطاعات النشاط كعرض رقم الأعمال والأرباح حسب قطاع النشاط والمنطقة الجغرافية كما في المعيار رقم 14 والمتعلق بالمعلومات القطاعية.

- أن العيب الذي يطرأ على مخططنا المحاسبي بالنظر إلى ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية أن القوائم المالية المعدة وفقه لا تعتبر معلومات مالية واقتصادية يمكن التعويل عليها لأخذ القرارات وهذا باعتبار أن المعطيات الموجودة في الميزانية المحاسبية هي معلومات عامة وبالتالي لا بد من تحويلها إلى ميزانية مالية ليتسنى فيما بعد تحليلها ومعرفة الوضعية المالية للمؤسسة، في حين أن حسب النظام المحاسبي الموحد فإن الميزانية تعبر في حد ذاتها عن ميزانية مالية وهذا لا يتطابق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المتعلق بعرض القوائم المالية، ناهيك عن غياب مخطط التمويل أو جدول يوضح تدفقات الخزينة (المعيار رقم 07).

تكمن مقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية والدولية كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11): يوضح مقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية

المعايير المحاسبية الوطنية (مخطط محاسبي)	المعايير المحاسبية الدولية قوائم مالية
طريقة قاعدة ← مبدأ	طريقة استنتاجية مبدأ ← قاعدة
مبنى على تقنيات واضحة ↓ إطار نظري ضمني	مبنية على إطار نظري واضح ↓ معرفة تقنية ضمنية
موجه نحو الماضي يركز على التكلفة التاريخية	موجه نحو المستقبل يركز على القيمة الحقيقية للأصول والاستخدامات
نظرة تركز على الثروة ماذا تملك المؤسسة، كم حققت من أرباح؟	نظرة مالية، ما هي قيمة المؤسسة؟ ما موقع المؤسسة في السوق؟

المصدر: عزة الأزهر، مرجع سابق، ص 207.

المطلب الثاني : أوجه التشابه و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 .

أولا : أوجه التشابه : و يكمن التشابه بينهما في العناصر التالية :

- إعادة تقييم الإستثمارات أحدثها القانون الجزائري في 12/10/1996 وفق المرسوم التنفيذي 336/96 ، حيث يسمح هذا القانون بإعادة تقييم الإستثمارات ، و الإهلاكات المرتبطة بها ، و هذا يتطابق مع المعيار الدولي 16 الخاص بقواعد التسجيل و التقييم للإستثمارات المادية ، و التي تعالج بالأخص حساب تكلفة هذه الأصول و إهلاكات و إمكانية إجراء عملية إعادة التقييم

- مصاريف البحث و التطوير و التي تسجل كمصاريف إعدادية في الصنف الثاني الإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني و التي يتم إطفائها على عدة سنوات .

و هو ما ينص عليه المعيار الدولي 09 ، و تطبيقه يختلف من دولة لأخرى ، فهناك من يسجل هذه النفقات كنفقات جارية تتحملها الدورة ، وهناك من يسجل مصاريف التطوير كأصول ثابتة و مصاريف البحث كنفقات جارية .

ثانيا : أوجه الاختلاف .

بالإضافة إلى التشابه بينهما إلا أن يوجد اختلافات نذكر منها :

- عقود الإيجار المعيار الدولي (17) يدرج الممتلكات أو الإستثمارات عند المؤجر و المستأجر ضمن الأصول الثابتة ، ولا تدرج الإستثمارات المحصل عليها عن طريق الإيجار بالمخطط المحاسبي الوطني ، وذلك لعدم توفر شرط الملكية .

- المخطط المحاسبي الوطني لا ينص عن تفصيل المعلومات المتعلقة بمختلف قطاعات النشاط كعرض رقم الأعمال و الأرباح حسب قطاع النشاط و المنطقة الجغرافية كما في المعيار الدولي (14) و المتعلق بالمعلومات القطاعية .

- أما الاختلاف الأساسي هو أن المخطط المحاسبي الوطني يقدم القوائم المالية بمعلومات لا تعتبر معلومات مالية و اقتصادية و لا تمكن من معرفة الوضع المالي و قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها ، بل يتطلب الأمر الإنتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية حتى يتسنى تحليلها لمعرفة الوضعية المالية الحقيقية و إتخاذ القرارات الضرورية ، في حين أن المعيار المحاسبي الدولي (01) المتعلق بعرض القوائم المالية مباشرة ، و غياب جدول التدفقات النقدية في المخطط المحاسبي الوطني عكس ما هو الحال في المعيار المحاسبي الدولي (07).¹

¹ - لعجالي نصيرة و آخرون ، مرجع سابق ص ص ، 89-90 .

ثالثا: مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية الموضحة في جدول (3-12).

النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني	معايير المحاسبة الدولية	
خلق إطار محاسبي يتضمن القواعد والمبادئ ومجالات ومكينزمات تطبيق وسير الحسابات كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم.	لا يوجد إطار تصوري.	تهدف إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي وكيفية إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية.	الإطار المحاسبي
تتكون من الميزانية حسابات النتائج جدول تدفقات الخزينة جدول تغيرات الأموال الخاصة جداول ملحقة.	يتضمن الميزانية حسابات النتائج جداول ملحقة.	تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة جدول تغيرات الأموال الخاصة جداول ملحقة لها علاقة بالعناصر السابقة.	القوائم المالية
يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية؛ في بعض الحالات: القيمة الحالية؛ القيمة المحققة؛ القيمة العادلة	يتم بالتكلفة التاريخية	يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية؛ القيمة الحالية؛ القيمة القابلة للتحقيق؛ القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة؛ القيمة العادلة.	تقييم القوائم
تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحياة.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحياة.	حسب المعيار المحاسبي رقم 37 تقيم حسب تكلفة اقتناءها أو تكلفة إنتاجها.	القيم الثابتة المادية

الإيرادات	تعالج بـ: 1- أن تكون في فائدة المؤسسة. 2- أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد.	لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقاً لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.	لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقاً لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.
تقديم جدول تدفقات الخزينة	يقدم مدخلات ومخرجات الخزينة أي السيولة أو ما يعادلها.	لا يوجد جدول تدفقات الخزينة.	يقدم بنفس الكيفية التي يعرض بها حسب المعايير المحاسبية الدولية.
عقود الإيجار "التمويل"	تسجل في عناصر أصول الميزانية وفي عناصر الخصوم بالنسبة لالتزامات الإيجار المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية.	لا توجد أحكام ومبادئ محاسبية.	تسجل في عناصر الميزانية ويعالج بنفس الكيفية مع المعايير المحاسبية الدولية.
تكاليف البحث التطوير	تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية.	تسجل تكاليف البحث والتطوير ضمن عناصر الأصول.	تحول تكاليف البحث إلى حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية أما تكاليف التطوير تبقى ضمن الأصول لمنافع الاقتصادية المستقبلية.

المصدر: عزة الأزهر، مرجع سابق، ص 213.

المطلب الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد .

1. دراسة التثبيات .

1-تعريف : التثبيات هي أصول معنوية أو مادية أو مالية تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن السنة

2-دراسة الحسابات مع أمثلة :

تعريف : تشمل المجموعة الثانية على حسابات التثبيات المعنوية و المادية و المالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة (حتى لو لم تكن مالكة لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة إيجار التمويل) ، هذا إضافة إلى حسابات الاهتلاك و الخسائر عن قيمة التثبيات .

الحساب 20 : التثبيات المعنوية .

أ- تعريف : في المادة 121-2 عرف (ن.م.م) التثبيات المعنوية كالتالي : " التثبيات المعنوية هو أصل قابل للتحديد ، غير مادي و غير نقدي ، مراقب و مستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي .. " ومن الأمثلة عن التثبيات المعنوية المحلات التجارية ، العلامات التجارية ، برامج الإعلام الآلي ، مصاريف تطوير المناجم بهدف استغلال تجاريا ، مصاريف البحث القابلة للتثبيات ... الخ

ب- دراسة الحساب 20: بداية نلاحظ أن (ن.م.م) قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 و هذا لسنة و هذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية ، فالمصاريف الخاصة بعقد الشركة و مصاريف عقود الاستثمارات و المصاريف السابقة عن الانطلاق الفعلي للإنتاج و مصاريف التكوين لا تعتبر صولا معنوية في نظر (ن.م.م) و الذي اقترح اعتبار بعضها كمصاريف عادية (مثل المصاريف السابقة عن انطلاق الإنتاج) أو إضافتها إلى تكلفة شراء التثبيات المادية (مثل مصاريف عقود شراء تجهيزات الإنتاج ..)

من الحسابات الفرعية للحساب 20 نذكر :

203-مصاريف تطوير مثبتة : و تسجل في قيدين

¹ - عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، (المخطط المحاسبي الجديد) ، دار النشر و توزيع الكتب ، جيطلي ، برج بوعرييج ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، سنة 2011 ، ص ص 68-69 .

القيد 1 - تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (مجموعة 6) مدينا و حساب بنك أو صندوق أو دائنون دائنا . و إذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في (ن.م.م) لاعتبارها تثبيتات معنوية ، عندها نسجل القيد الثاني كالتالي ¹.

القيد 2 - يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية ، و الحساب 731 (حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا .

يذكر (ن.م.م) أن الأعباء التي سبق أن سجلت كمصاريف عادية في السنوات المالية السابق لا يمكن دمجها في تكلفة التثبيتات المعنويات في تاريخ لاحق . كما حدد (ن.م.م) في المادة 121-14 الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف البحث و التطوير أصولا معنوية ، التالي :

- أنه يمكن تقييم هذه المصاريف .
- أن الكيان ينوي و يمتلك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية و التطوير أو استعمالها أو بيعها .
- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة .

مثال : خلال السنة (ن) تطلب أحد مشاريع البحث لتطوير أحد المنتجات ، مواد أولية 5000 و أجورا سددت بشيك 10000 . سجل العملية في يومية المؤسسة .

5000 10000	5000 10000	1 601 حـ / مواد أولية (مستهلكة) 631 حـ / أجور مستخدمين 31 حـ / مواد أولية و لوازم 512 حـ / البنك مصاريف خاصة بالمشروع (ص)
-----------------------	-----------------------	--

¹ - عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص ص 69-70 .

15000	15000	203 حـ / مصاريف تطوير مثبتة 731 حـ / إنتاج مثبت لأصول معنوية تثبيت مصاريف تطوير .
-------	-------	---

الحساب 204 - برامج الإعلام الآلي : و هناك حالتان :¹

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

الحالة 2- حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة : و تسجل العملية في قيدين كالتالي :

ال قيد 1- تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 و بصورة مع جعل الحساب المناسب ، نقديات أو دائنون ... دائنا .

ال قيد 2- نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا .

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1- شراء حقوق استخدام برامج إعلام آلي 10000 على الحساب .

2- أنتجت بوسائلها الخاصة برامج إعلام آلي تطلبت مواد مستهلكة 5000 و أجورا سددت بشيك 45000 .

المطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم .

الحل :

10000	10000	1 204 حـ / برامج إعلام آلي 404 حـ / مورد - تثبيات
-------	-------	---

¹ - عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص ص 70-71 .

5000 45000	5000 45000	شراء برامج إعلام آلي
		----- 2 -----
5000 45000	5000 45000	601 حـ / مواد أولية (مستهلكة)
		631 حـ / أجور مستخدمين
5000 45000	5000 45000	31 حـ / مواد أولية و لوازم
		512 حـ / البنك
5000 45000	5000 45000	مصاريف إنجهاز برامج إعلام آلي

50000	50000	204 حـ / برامج إعلام آلي
		731 حـ / إنتاج مثبت لأصول معنوية إنتاج برامج .

الحساب 205 — امتياز ، رخص ، علامات تجارية ... لتسجيل هذه الأصول نجعل الحساب 205 مدينا و احد الحسابات بنك ، موردو التثبيات ، دائنا .

الحساب 207 : فارق الاقتناء : أرى أن يقسم هذا الحساب كالتالي :¹

الحساب 2070 — فرق الاقتناء.

الحساب 2071 — محل تجاري : بداية نشير إلى أن (ن.م.م) لم يخصص حسابا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول في المؤسسة الفردية الجزائرية ، و كذلك ما جاء في المادة 121-2 من (ن.م.م) من أن المحل التجاري هو تثبيت معنوي .

لقد عرفت المادة 78 من القانون التجاري المحل التجاري كالتالي : " تعد جزءا من المحل التجاري الموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري ، و يشمل المحل التجاري إلزاما عملاءه و شهرته . كما يشمل سائر الموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل و الاسم التجاري و الحق في الإيجار و المعدات و الآلات و البضائع و حق الملكية الصناعية و التجارية كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك "

¹ - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص 71 .

أما (ن.م.م) و في الملحق الثالث الخاص بتعريف المصطلحات المحاسبية ، فقد عرف المحل التجاري (حيث استخدم في النسخة العربية مصطلح الأموال و ليس المحل التجاري) كالتالي " العناصر المعنوية من المحل التجاري (بما فيها حق الكراء) التي لا تكون موضوع تقدير و إدراج في دفاتر المحاسبة منفصلين في الميزانية و تساهم في الإبقاء على نشاط الكيان و تطوير طاقته الكامنة " . شخصيا أرى أن هذا التعريف غير واضح ¹.

محاسبيا فإن المقصود بالمحل التجاري (Le fonds commercial) هي فقط العناصر المعنوية للمحل و بصفة خاصة ما يلي : العملاء ، الاسم التجاري ، شهر المحل ، حق الإيجار ، أما الأصول المادية من بضاعة و معدات فإنها لا تسجل في الحساب 2071 ، بل تسجل بالحسابات الخاصة بها .

الحساب 208 — تثبيات معنوية آخر .

مثال خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

- 1- شراء حق الاستغلال نموذج صناعي 10000 على حساب .
- 2- شراء محل تجاري 50000 بشيك ضم ما يلي : المباني 10000 ، أرض المحل 20000 ، المعدات 5000 ، الباقي هو قيمة العناصر المعنوية للمحل .

الحل

	10000	1	205 حـ / حقوق امتياز
		404 حـ / مورود تثبيات	شراء حقوق استغلال نموذج .
10000	10000	2	211 حـ / أراضي
	20000		213 حـ / مباني
	5000		215 حـ / معدات و ادوات
	15000		2071 حـ / محل تجاري

¹ - عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص ص 72-17 .

50000		512 حـ / البنك شراء محل تجاري
-------	--	----------------------------------

الحساب 21- التثبيتات العينية : ¹

تعريف : في المادة 221-1 عرف (ن.م.م) التثبيتات العينية (أي المادية) كالتالي : " التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج ، و تقديم الخدمات ، و الإيجار ، والاستعمال لأغراض إدارية ، و الذي تفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية " . فالتثبيتات العينية هي إذن أصول مادية (مثل التجهيزات و الأراضي و المباني ... الخ) تكون فترة استخدامها أكثر من سنة ، و هي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أو استئجارها (في حالة عقد إيجار تمويلي) .

بتاريخ شراء أو إنجاز التثبيتات العينية يتم إدراجها (تسجيلها) على أساس تكلفة شرائها أو إنتاجها .

إن تكلفة شراء الأصل تشمل كلا من سعر شرائه و أعباء نقله و تركيبه و الرسوم غير المسترجعة الخاصة به .. الخ أما في حالة الإنجاز الذاتي للتثبيتات العينية فإن تكلفتها تشمل كل التكاليف المباشرة (من مواد مستهلكة و أجور و غيرها) و غير المباشرة المتحملة لإنتاجها ، غير أن أعباء المرحلة التجريبية للتجهيزات و الأعباء العامة الإدارية لا تدمج بتكلفة شراء أو إنتاج الأصل .

إن تكلفة إزالة أو تفكيك المنشأة في نهاية فترة الاستخدام و كذلك تكلفة إعادة الموقع إلى حالته ، تضاف (لكن بصورة منفصلة) إلى تكلفة شراء أو تكلفة إنتاج التثبيت ، و هذا إذا كان شرط إزالة المنشأة ، أو إعادة تهيئة الموقع الذي أقيمت عليه المؤسسة ، يمثل إلزاما للكيان (المادة 121-5 من ن.م.م) .

إن التكاليف الموائية لعملية شراء أو إنجاز التثبيتات العينية أو المعنوية يمكن اعتبارها :

- أعباء عادية تخص السنة إذا أدت إلى الحفاظ على الأداء الحالي للتجهيزات .
- أما إذا أدت هذه الأعباء إلى رفع القيمة المحاسبية للتجهيزات ، أي إذا كان محتملا أن هذه التكاليف ستؤدي إلى زيادة المزايا الاقتصادية التي تحصل عليها المؤسسة من الأصل المعني (مثل زيادة فترة استخدام الأصل أو تكاليف الإنتاج أو رفع إنتاجية أو تحسين نوعية المنتجات)، عندها فإن هذه التكاليف تضاف

¹ - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص 72 .

إلى الأصل أو تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل . إن التثبيتات التي ليس لها نفس فترة الاستخدام (أو الانتفاع) تسجل بحساب مختلفة¹.

إن (ن.م.م) لم يذكر بصورة مفصلة للحساب 21 إذا اقتصر على إعطاء حساب لكل مجموعة من التثبيتات مثال ذلك 213 حـ / مباني (و لم يخصص حسابا شامل و غير مفصل) و عليه فإننا سنعتمد في دراستنا على الحسابات الفرعية المعطاة بالمخطط المحاسبي الفرنسي .

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

دراسة حسابات التثبيتات العينية :

211- أراضي : يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية مثال ذلك أراضي للبناء ، مقالع و مناجم ، أراضي مهياة ، أراضي أخرى .

212- عمليات تهيئة و ترتيب الأراضي .

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

2131- المباني : و يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية كالتالي :

21311 - مباني صناعية . 21315 - مباني إدارية و تجارية

21318 - مباني أخرى .

2135 - تركيبات عامة ، و تهيئات للمباني .

2138 - منشآت قاعدية : مثل الطرق و السدود و الجسور ...

215- تركيبات تقنية ، معدات و أدوات صناعية (الحسابات الفرعية الموالية أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي):

¹ - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص ص 72 - 73 .

2154 - معدات صناعية . 2155 - أدوات صناعية 2157 - تهيئات و تركيبات للمعدات و الأدوات الصناعية¹.

218 - تثبيطات أخرى عينية : (الحسابات الفرعية أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي)

2182 - معدات نقل ، 2183 - معدات مكتب ، 2184 - أثاث ، 2186 - أغلفة متداولة .

القاعدة المحاسبية للتثبيطات العينية : و هناك حالتان

الحالة 1- شراء التثبيطات من الغير : في هذه الحالة تكون حسابات التثبيطات المعنية مدينة واحد الحسابات بنك أو موردو التثبيطات (حـ/404) دائنا بتكلفة شراء التثبيطات .

الحالة 2- إنجاز التثبيطات العينية من قبل المؤسسة في هذه الحالة نسجل قيدين :

ال قيد 1- و نسجل فيه المصاريف المتحملة لإنجاز التثبيطات بصورة عادية .

ال قيد 2 - و يسجل بعد الإنجاز الكلي للأصل ، حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا و حساب إنتاج مثبت لأصول عينية (حـ/732) ، دائنا بتكلفة إنتاج الأصل .

مثال :

خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

- 1- شراء أراضي للبناء 1 مليون ، إن المصاريف الخاصة بعقد الأراضي 50.000 ، الكل سدد بشيك .
 - 2- شراء معدات صناعية 200.000 على الحساب مصاريف نقلها 5000 و تركيبها 15000 سددت بشيك .
 - 3- أنجزت مباني إدارية بوسائلها الخاصة ، تطلبت مواد أولية 50.000 و أجورا سددت بشيك 100.000
 - 4- شراء ال شاحنة 2 مليون ، رسم قابل للاسترجاع 17 % ، الكل على الحساب .
 - 5- سددت دين شراء الشاحنة عملية (4) بشيك .
- و المطلوب : سجل العمليات تبعا للجرد الدائم .

¹ - عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 73 .

الحل: 1

1050.000	1050.000	1	2110 / أراضي للبناء
		512 حـ / البنك	شراء أراضي .
	220.000	2	2154 حـ / معدات صناعية
	200.000	404 حـ / موردو التثبيتات	
20.000		512 حـ / البنك	شراء معدات
50000	50.000	3	601 حـ / مواد أولية (مستهلكة)
	100.000	631 حـ / أجور المستخدمين	
		31 حـ / مواد أولية	
	100.000	512 حـ / البنك	مصاريف إنجاز مباني إدارية .
150.000	150.000	21315 حـ / مباني إدارية	
		732 حـ / إنتاج مثبت لأصول عينية	
			إنجاز مباني إدارية
		4	
2340.000	2000.000	2182 حـ / معدات نقل	
	340.000	4456 حـ / رسم قابل للاسترجاع	
		404 حـ / موردو التثبيتات	

¹ - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص ص 73- 74 .

2340.000	2340.000	شراء شاحنة ----- 5 ----- 404 حـ / موردو التثبيات 512 حـ / البنك تسديد معدات النقل
----------	----------	--

ملاحظة : مصاريف عقد شراء الأراضي يمكن إضافتها إلى سعر الشراء أو اعتبارها مصاريف عادية و تسجل بالحساب 622 حـ / أجور و أتعاب للوسطاء ¹.

التثبيات المحصلة بعقد إيجار تمويلي : محاسبيا نعتبرها ملكا للمؤسسة المستأجرة كما نص على ذلك (ن.م.م) و تسجل بالحسابات الفرعية للحساب 21/ مع باقي التثبيات ، إن موضوع الإيجار التمويل تتم دراسته في مقياس المحاسبة المعمقة .

3- الحساب 22: تثبيات في شكل امتياز .

4- الحساب 23- تثبيات قيد الإنجاز (أو " التثبيات الجاري إنجازها " كما ورد في - ن.م.م) :

أ- تعريف : إن التثبيات قيد الإنجاز هي التثبيات المادية و المعنوية و التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة ، كما نسجل بهذا الحساب التسيقات و الأقساط المسددة لموردي التثبيات .

ب- الحسابات الفرعية للحساب 23 : إن الحسابات الفرعية الواردة في (ن.م.م) هي كالتالي :

232 - تثبيات عينية قيد الإنجاز . 237- تثبيات معنوية قيد الإنجاز.

238- تسيقات و أقساط مدفوعة على طلبات بالتثبيات .

ج- القاعدة المحاسبية :

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

¹ - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص 74 .

الحالة 1- إنجاز التثبيتات يتم من قبل الغير : في نهاية السنة يكون حساب 232 أو 237 مدينا و حساب 404 دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها . و عند استلام التجهيزات بصورة كاملة و جاهزة للاستخدام ، يرصد حساب تثبيتات قيد الإنجاز بجعله دائنا و جعل الحساب المناسب 20 أو 21 مدينا .¹

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

تسجيلات التسبيقات و أقساط التسديد : اقترح (ن.م.م) أسلوبين لتسجيل التسبيقات و أقساط التسديد كالتالي :

1- تسجيل التسبيقات و الأقساط بالحساب 238 حـ/ تسبيقات و أقساط مسددة على طلبات بالتثبيتات فنجعله مدينا بجعل أحد حسابات النقديات دائنا .

2- تسجيل التسبيق بالحساب 409 تسبيقات للموردين (أو أحد حساباته الفرعية) بجعله مدينا و أحد حسابات النقديات دائنا بقيمة التسبيق المسدد و في نهاية السنة يرصد الحساب 409 (بجعله دائنا) مع الحساب 238 (بجعله مدينا) .

إذن الأفضل هو تطبيق الأسلوب الأول و تجنب عملية ترصيد الحساب 409 الواجب إجراؤها في حالة تطبيق الأسلوب الثاني .

د- مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1- اتفقت مع المقاول (ل) على إنجاز مباني صناعية لصالح المؤسسة (س) تكلفتها 100.00 د ج و سددت للمقاول تسبيقات 40.000 بشيك في نهاية السنة (ن) تكلفة الأشغال بهذه المباني (تبعا للفواتير المقدمة من قبل المقاول) 70.000 د ج .

2- تقوم المؤسسة بإنجاز معدات بوسائلها الخاصة و للإستخدام الذاتي ، و خلال السنة (ن) تطلبت هذه المعدات غير المكتملة موادا 10000 و أجورا سددت بشيك 20000 .

و المطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم .

¹ - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص 47-75 .

3- في 20/3/1 استلمت المؤسسة المباني استلمت المؤسسة المباني كاملة (عملية 1) و سددت للمقاول ما بقي بدمتها بشيك¹.

4- في 30/03/1 اكملت المعدات الصناعية (عملية) و تطلب ذلك موادا 5000 و أجورا سددت بشيك 15000 .

و المطلوب : سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم .

		----- 1 -----
40000	40000	238 حـ / تسبيقات مسددة على طلبات بالتثبيات
		512 حـ / البنك
		دفع تسبيق
		----- 12/31 ن -----
70000	70000	232 حـ / تثبيات عينية قيد الإنجاز
		404 حـ / موردو التثبيات
		----- 2 -----
10000	10000	601 حـ / مواد أولية مستهلكة
20000	20000	631 حـ / أجور مستخدمين
10000		31 حـ / مواد أولية و لوازم
20000		512 حـ / البنك
		مصاريف إنجاز معدات
		----- 12/31 ن -----
30000	30000	232 حـ تثبيات عينية قيد الإنجاز
		732 حـ إنتاج مثبت لأصول عينية
30000		معدات قيد الإنجاز .

¹ - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص 75-76 .

		----- 3 ----- 21311 حـ / مباني صناعية 404 حـ / موردو تثبيات 232 حـ / تثبيات عينية قيد الإنجاز 238 حـ / تسيقات لموردو التثبيات 512 حـ / البنك استلام و تسديد مباني صناعية
70000	100000	
40000	70000	
60000		
		----- 4 ----- 601 حـ / مواد مستهلكة 631 حـ / أجور المستخدمين 31 حـ / مواد أولية و لوازم 512 حـ / البنك مصاريف إتمام معدات
5000	5000	
15000	15000	
	50000	215 حـ / معدات صناعية 232 حـ / تثبيات عينية قيد الإنجاز 732 حـ / إنتاج مثبت لأصول عينية إكمال المعدات
30000		
20000		

المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد: ¹

يسجل فارق إعادة التقييم مباشرة في صنف حسابات رؤوس الأموال على مستوى حساب 105 " فارق إعادة التقييم " علما أن العملية لا تعطي أي ربح . يتم حساب فارق إعادة التقييم لأصل قابل للإهلاك حسب طريقتين :

- إعادة تقييم كل من التكلفة و مجمع الإهلاكات في آن واحد .
- إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية .

مثال 1 :

تمتلك مؤسسة مباني تم اكتسابها بمبلغ 4.000.000 وحدة نقدية (و . ن) و التي امتلكك إلى حد 2.000.000 و.ن ترغب المؤسسة تسجيل هذه المباني بقيمتها السوقية أي 7.000.000 و. ن عوض القيمة المحاسبية الصافية (2.000.000 و.ن) .

نستنتج أن معامل الضرب بين القيمة المحاسبية الصافية و القيمة السوقية هو 3.5 (أي $2.000.000/7.000.000$)

انطلاقا من المعادلة الآتية :

فارق إعادة التقييم = القيمة المحاسبية بعد إعادة التقييم - القيمة المحاسبية قبل إعادة التقييم

المعطيات	المبالغ قبل إعادة التقييم	المبالغ بعد إعادة التقييم	الفارق
التكلفة الأصلية	4.000.000	14.000.000	10.000.000
مجمع الإهلاكات	2.000.000	7.000.000	5.000.000
القيمة المحاسبية الصافية	2.000.000	7.000.000	
فارق إعادة التقييم			5.000.000

نحتسب فيما يلي فارق إعادة التقييم ثم نسجله محاسبيا .

¹ - جمال لعشيشي ، مرجع سابق ، ص ص 90-91 .

التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم: ¹

		//			
	1.000.000	البناءات	213		
5.000.000		إهلاك البناءات	2813		
5.000.000		فارق إعادة التقييم	105		

يمكن معالجة هذه الحالة بدءاً من تحويل مجمع الإهلاك إلى القيمة الإجمالية ثم تصحيح قيمة البناءات و تسجيل فارق إعادة التقييم كما هو مبين في ما يلي :

		//			
	2.000.000	إهلاك البناءات	2813		
2.000.000		البناءات	213		
		//			
	5.000.000	البناءات	213		
5.000.000		فارق إعادة التقييم	105		

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما بعد إعادة تقييمه ، فإن الزيادة تقيد مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة ، تحت عنوان " فارق إعادة التقييم " .

تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق و أن تم إدراجه كعبء في الحسابات .

¹ - جمال لعشيشي ، مرجع سابق ، ص ص 91-92 .

مثال 2 :

أدت إعادة تقييم المباني خلال السنة ن-1 إلى إظهار خسارة قيمة بمبلغ 12.000 و.ن خلال السنة الموالية ن قامت بإعادة تقييم نفس التثبيت و أدى ذلك إلى تسجيل فارق إعادة التقييم موجب مبلغه 9.000 و.ن .¹

//

		المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر		681
	12.000	القيمة للأصول غير الجارية		
12.000		تدني قيم المنشآت التقنية	2915	
		ن		213
	3.000	تدني قيم المنشآت التقنية		2915
3.000		استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات - الأصول غير الجارية	781	

المعالجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي :

نستخلص من محتوى المعيار " الضرائب على النتائج " للمعايير المحاسبية الدولية ما يلي :

الحالة الأولى :

يجب إدماج فائض القيمة النتائج عن إعادة التقييم ضمن العناصر الخاضعة للضريبة : تسجل الضريبة كتكلفة تحتسب على الدورة أين طبقت إعادة التقييم .

الحالة الثانية :

لا يدمج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم مباشرة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة : تقتطع الضرائب المناسبة المؤجلة من فارق إعادة التقييم .

¹ - جمال لعشيشي ، مرجع سابق ، ص ص 92-93 .

مثال 3:

لنرجع إلى المثال 1 حينما فرضنا أن فارق إعادة التقييم بلغ 5.000.000 و. ن و لنفرض كذلك أن المؤسسة تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 25% أي أن الضريبة على فارق إعادة التقييم المسجل هي 1.250.000 و. ن (= 25 X 5.000.000 %).¹

حالة إدماج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم ضمن العناصر الخاضعة للضريبة :

//				
695		الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية .	1.250.000	
444		الدولة – الضرائب على النتائج إدماج فائض القيمة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة		1.250.000

حالة عدم إدماج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم مباشرة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة :

//				
105		فارق إعادة التقييم	1.250.000	
134		الضرائب المؤجلة على الخصوم		1.250.000
		تطاع الضرائب المناسب المؤجلة من فارق إعادة التقييم .		

¹ جمال لعشيشي ، مرجع سابق ، ص ص 93-94 .

خلاصة

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والذي يعمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب.

وذلك في مجال الإفصاح والقياس، قصد توفير معلومات مالية وافية، وتدعيم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

ولقد استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي ومالي جديد يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية.

سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من الناحية التقنية وعليه نوصي بضرورة الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة في المؤسسات والمستوى الكلي من أجل التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهدافه.

وفي الأخير يجب أن نشير إلى أن تطبيق نظام محاسبي مالي الجديد يمثل تحديا للجامعة الجزائرية التي يقع على عاتقها لتكون الإطارات المتخصصة المتحركة في هذا النظام.

حَسْبُكَ حَسْبُكَ
حَسْبُكَ حَسْبُكَ

خاتمة عامة

يبقى النظام المحاسبي المالي الجديد ذو أهمية قصوى نظرا لما يضيفه من طابع الجدية والدقة لاتخاذ القرارات فمن خلال دراستنا لهذا المشروع حاولنا معالجة إشكاليته التي تدور حول معايير المحاسبة الدولية في ظل المشروع المحاسبي المالي الجديد من خلال فصولنا الثلاث.

حيث أن لعولمة الشركات والأسواق المالية وحرية انتقال رؤوس الأموال عبر القارات. وكذلك التطور اللا متناهي الذي يعرفه مجال الاتصالات والمعلوماتية فكانت العوامل الأساسية وراء جهود توحيد لغة المحاسبة في العالم بظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما يمكن الإشارة إلى أن الجزائر مقبلة على تبني المعايير المحاسبية الدولية وبناء على هذا جاءت هذه المحاولة منا لكي نساهم في شرح هذه اللغة المحاسبية العالمية الجديدة.

ومع كل هذا كان لزاما على الجزائر إعادة النظر في منظومتها المحاسبية لتلائم التحولات التي مست عالم الأعمال وبيئة المحاسبة.

بدءا بوضع برامج جديدة للجامعة الجزائرية في أقرب الآجال لضمان تحول متوازي من النظام القديم إلى النظام الجديد قصد التغيير والتكيف السريع واستجابة لوتيرة التحولات القوية في عالم الأعمال اليوم.

* نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

1. إن المخطط المحاسبي الوطني موجه بشكل أساسي للناحية الجبائية.
2. الأمر الذي بات ضروريا هو إصلاح المخطط الوطني المحاسبي لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر والتي كما لها أثر بالغ على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومحيطها التي تعمل فيه.
3. تحذوا الجزائر إلى تقدم كبير نحو التوافق الدولي المحاسبي وذلك من خلال إقدامها على تبني فكرة المعايير المحاسبية الدولية.
4. التوحيد المحاسبي إستراتيجية معتمدة في ضبط الممارسة المحاسبية على المخطط المحاسبي الذي كان يستجيب لمتطلبات فترة سابقة أصبح لا يساير وغير ملائم للشروط الاجتماعية والاقتصادية، وبعد سلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي ترمي إلى التحول للانفتاح وحرية انتقال الأموال .
5. إن النظام المحاسبي المالي الجديد يقوم أساسا بتقريب الممارسات المحاسبية الدولية و ذلك من أجل قراءة شاملة و موحدة للقوائم المالية من طرف مستعمليها

6. يعد النظام المحاسبي المالي نظاما إستراتيجيا للمؤسسات من حيث استخدامه في مجالات عدة أهمها التسيير والرقابة والتي تتطلبه العولة من أجل الوصول إلى أداء أحسن وأهداف مرجوة.
7. إن القوائم المالية التي أقرها النظام تتماشى و المعايير المحاسبية الدولية و تطبيقها أمر ممكن يتطلب فقط الوسائل و التحضيرات الجيدة

* توصيات الدراسة:

بناء على النتائج السابقة يمكن أن نقترح التوصيات التالية:

- 1- على المؤسسات محاولة تطبيق هذا النظام الذي يعتمد على المعايير الدولية لتفادي حدوث مشاكل في قراراتها.
- 2- خلق إطار مهني متطور لمهنة المحاسبة من خلال مؤتمرات محاسبية لتعميق تطبيق المعايير ودراسة متطلبات تطبيقها.
- 3- تعزيز فعالية دور الهيئات والسلطات الرقابية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- 4- التعجيل بإعداد خطط للسير في مراحل انتقالية تسمح بالإدخال التدريجي للنظام الجديد على حساب النظام المحاسبي الحالي (القديم).
- 5- تشجيع الباحثين في هذا المجال لإعادة وتحديث برامج تكوينية في مختلف التخصصات ذات العلاقة بالمحاسبة المالية.

* أفاق الدراسة:

تناولنا في هذا الموضوع دراسة نظرية للنظام المحاسبي المالي الجديد والأسباب التي أدت إلى التحول من المخطط المحاسبي إلى النظام المالي المنبثق عن المعايير المحاسبية الدولية.

حيث أن لإرساء وتطبيق هذه المعايير نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها في الدراسات المهمة بهذا المجال والمتمثلة في:

- 1- المعالجة المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- 2- المحاسبة الجبائية في المؤسسات الجزائرية في ظل التوجه نحو النظام المالي الجديد.
- 3- نظام المعلومات المحاسبية المالي الجديد ودوره في تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية والخارجية.

فَقَائِلَةٌ
نَالَتْ نَانًا

قائمة المراجع

الكتب :

1. Accounting theory ، Ahmed Rihai-Belkaoui ، تعريب، " رياض العبد الله " ، مراجعة، " طلال الججاوي "، الجزء الأول ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة العربية ، سنة 2009 .
2. إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق المخطط المحاسبي الوطني 1975 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، سنة 1999 .
3. إسماعيل يحي التكريتي ، عبد الوهاب حبش الطعمة ، انتصار عبود مراد التميمي ، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، يطلب من: ميس الريم للخدمات المحاسبية والضريبة خلوي 07/95345533 الطبعة الأولى، سنة 2008 .
4. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2005 .
5. ترجمة نواصر محمد فتحي، طيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1994 .
6. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد (Edition Janvier2010) تم الطبع من طرف متيجة للطباعة .
7. حسام الدين حسين ،مبادئ المحاسبة المالية ،مكتبة ناسي دمياط ، بدون بلد نشر ، سنة 2004/2005.
8. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى ، سنة 2008 .

9. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2007 .
10. حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999 .
11. حواس صلاح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والطباعة، الجزائر، سنة 2008 .
12. خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة (1)، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، سنة 2010 .
13. خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية سنة 2003 .
14. رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية ، سنة 2001 .
15. شبايكي سعدان، قنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2002.
16. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الأول ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، سنة 2008 .
17. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، عرض القوائم المالية (1)، الدار الجامعية، مصر، سنة 2004 .
18. عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، (المخطط المحاسبي الجديد) ، دار النشر و توزيع الكتب ، جيطلي ، برج بوعريريج ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، سنة 2011 .
19. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2003 .
20. محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، ايهاب نظمي إبراهيم ، المحاسبة الحكومية ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ، بدون سنة .

21. محمد أحمد خليل، مقدمة في علم المحاسبة، دار الجامعات المصرية للنشر، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة ، بدون سنة .

22. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة، سنة 2005.

23. محمد عباس بدوي ، عبد الوهاب نصر علي ، المحاسبة المالية (مدخل نظم المعلومات) الجزء الأول ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، بدون سنة .

24. محمود السيد الناعى، دروس في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، سنة 1987 .

25. مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد "SCF" المحاسبة المالية، الإطار التصوري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، سنة 2008 .

26. النظام المحاسبي المالي، إعداد لجنة النشر م ص ز ع قد تم الطبع من طرف متيعة للطباعة .

27. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مبادئ المحاسبة المالية، دار المعرفة الجامعية، مصر، سنة 1999 .

المذكرات والرسائل:

1. إبراهيم مبروكي، محمد ولد رامول، "الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة، المركز الجامعي يحيى فارس، المدية، السنة الجامعية 2008/2007 .

2. الأسود مسعود ، موساوي زكريا ، معوش سالم ، طالي منصف ، " الإصلاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية " ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير تخصص مالية، المركز الجامعي بالوادي، الموسم الجامعي 2010/2009 .

3. عثمان عبد العليم ، غومة رياض ، عمان عادل ، وزي رشيد ، "النظام المالي المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية" ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، المركز الجامعي بالوادي، الموسم الجامعي 2010/2009 .

4. عزة الأزهر، "عروض ومراجعة القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية ، - حالة النظام المحاسبي الجزائري الجديد SCF-" مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد حلب، البليدة، ماي 2009 .

5. لعجالي نصيرة ، سليمان يسمينة ، ساكر زينب ، بقاص الزهرة ، " النظام المحاسبي المالي و آليات تطبيقه في الجزائر " ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير ، تخصص مالية ، المركز الجامعي بالوادي ، الموسم الجامعي 2010/2009 .

الملتقيات والندوات العلمية:

1. سعيد قاسمي، فرحات عباس، "النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنظيمه مع المعايير المحاسبية الدولية"، الملتقى الدولي الأول حول "النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي .
2. عبد الرزاق حواس، عرابة الحاج، مهدي نزية، "دوافع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب، تطبيقات وآفاق يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي .
3. عزوز علي، متناوي محمد، " متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي " ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب، تطبيقات و آفاق ، يومي 17-18 جانفي، المركز الجامعي بالوادي .
4. مختار مسامح، " النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل اقتصاد غير مؤهل " ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، تجارب ، تطبيقات و آفاق ، يومي 17-18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي بالوادي .

القوانين و المراسيم التشريعية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ، 2009/03/25 .
2. وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 .

1. <http://bensaidamine.yolasite.com/resources/>
2. <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/08/26.pdf>
3. <http://morjan.3oloum.com/t382-topic>
4. <http://mouwazaf.ahlamontada.com/t1223-topic>
5. <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=87297>
6. <http://www.koutlattachier.com/lois.htm>
7. <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=7643>
8. www.4shared.com 27
9. www.accuarab.com/acc/showthread.php?t=2300
10. www.alexcham.org/pdf/
11. www.brooonzyah.net/vb/t3548.htm/topic
12. www.brooonzyah.net/vb/t4319.html
13. www.jps-dir.com/forum/forum-posts-a.sp?TID:2726&PN:1
14. <http://www.cubba.yoo7.com/t1394-topic>
15. كتوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، الجزائر 2009، موجودة على الموقع :
www.univchlef.dz/renaf/articlesrenafn06/article14.pdf